



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>17227.729600/2023-04</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1302-007.533 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	24 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BALL BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2018

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR MEIO DE CONTROLADAS.

A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta. Aplicado esse método, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.

TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO - CONTROLADA DIRETA SITUADA NO CHILE.

O lucro auferido no exterior decorrente de investimento em controlada é tributado na empresa brasileira em razão do acréscimo patrimonial ocorrido na empresa nacional. Assim, o art. 7º da convenção para evitar a dupla tributação da renda, firmada entre o Brasil e o Chile, resguarda a empresa sediada no Chile, mas não impede a tributação sobre a empresa brasileira.

LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Henrique Nimer Chamas (relator), e as Conselheiras Miriam Costa Faccin e Natália Uchôa Brandão, que votaram por dar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Alberto Pinto Souza Junior** – Redator designado.

*Assinado Digitalmente*

**Sergio Magalhães Lima** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto pela contribuinte em face de acórdão da DRJ que julgou improcedente sua impugnação.

Em face da contribuinte foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL (fls. 4.653 a 4.663), em razão de não ter adicionado o lucro auferido por controlada no exterior à base de cálculo do lucro real no ano-calendário de 2018.

Segundo informa o Termo de Verificação Fiscal (“TVF”, fls. 4.636 a 4.652), a infração identificada foi:

### 2. Infração Fiscal

Do exame da documentação entregue pela contribuinte, dos esclarecimentos prestados em atendimento às intimações fiscais, bem como da análise da Escrituração Contábil e Fiscal da empresa, constatou-se infração tributária em relação à apuração do IRPJ e da CSLL nos seguintes termos:

### **2.1. Falta de Adição dos lucros auferidos pela BALL CHILE, controlada estrangeira, às bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL**

Conforme organograma, juntado em resposta à Intimação Fiscal (fls.133/134), registros Y590-Ativos no Exterior e X340-Identificação da Participação no Exterior, da ECF2018 (fls. 740 e 4634), Demonstrações Financeiras de 31/12/2018 e respectivas Notas Explicativas publicadas no Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro (fls. 621/623), em 2018, a BALL BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA era titular de 99,9% das ações representativas do capital social da BALL CHILE S.A. (REXAM CHILE SA).

Ocorre que, malgrado sua condição de controladora da BALL CHILE S.A., a fiscalizada deixou de adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, devidos no Brasil, os lucros apurados por sua controlada no exterior no ano de 2018, incidindo em infração tributária consoante art. 25 da Lei 9.249/95.

Intimada a esclarecer a razão da não tributação do Resultado Positivo da controlada BALL CHILE, no montante de R\$199.325.309,55 informado no Registro X350 da ECF2018, a contribuinte afirmou que não havia tributado tal resultado amparada no disposto no art. 7º, §1º, do Decreto nº 4.852/2003 (Tratado Brasil Chile para evitar a bitributação em relação ao IR).

**Resposta:** A Intimada esclarece que não tributou o resultado positivo auferido pela controlada Ball Chile, informado no Registro X350 da ECF2018, com base no disposto no artigo 7º, parágrafo 1º, do Decreto nº 4.852/2003 (Tratado Brasil-Chile para evitar dupla tributação em relação ao Imposto Sobre a Renda).

No entanto, a sistemática de tributação dos lucros auferidos no exterior (por meio de filiais, sucursais, coligadas e controladas) pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil data da edição da Lei 9.249/95, que, em seu art. 25, impõe a obrigatoriedade do cômputo de referidos lucros, pela pessoa jurídica brasileira, na determinação de seu Lucro Real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. Assim foram estabelecidas as primeiras regras segundo as quais tal cômputo deveria ser efetuado:

(...)

Ademais, o art. 76 da Lei nº 12.973/2014 ainda normatiza que a controladora domiciliada no Brasil deverá registrar o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada no Brasil ou no exterior relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada. Já o art. 77 determina que a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada no exterior, equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil. Senão veja:

(...)

Tais dispositivos legais deixam claro que a tributação se refere à parcela do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos, em outras palavras, a tributação se dará sobre o acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica) da empresa controladora no Brasil, decorrente dos lucros por ela auferidos no exterior por equivalência patrimonial.

Portanto, os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, por meio de suas controladas no exterior, deveriam ter sido adicionados e tributados pelo Imposto de Renda e pela CSLL no Brasil, mas não o foram. Conforme informação constante dos registros M300 (Demonstração do Lucro Real) e M350 (Demonstração da Base de Cálculo da CSLL) da ECF2018, nenhum valor foi adicionado a título de lucros auferidos pela controlada BALL CHILE.

Ocorre que, ao ser intimada a esclarecer a razão da não tributação do lucro auferido pela controlada BALL CHILE, a fiscalizada afirmou estar amparada no art. 7º, § 1º, do Decreto nº 4.852/2003, que promulgou a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, de 3 de abril de 2001 - Tratado Brasil-Chile para evitar a Bitributação), que assim dispõe:

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante somente podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça ou tenha exercido sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exerce ou tiver exercido sua atividade na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas somente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

Contudo, tal dispositivo se refere à tributação dos lucros da controlada no exterior e não à hipótese descrita no art. 76 da Lei 12.973/2014, que não foi observada pela contribuinte no caso sob exame.

Cientificada a contribuinte, apresentou impugnação (fls. 4.674 a 4.698), entendendo que o tratamento tributário adotado se encontra em linha com a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, promulgada pelo Decreto 4.852/2003 (“Tratado Brasil-Chile”). Alega a violação aos artigos 7º e 10 e a violação ao artigo 10, §6º, do Tratado Brasil-Chile. Sustenta a incompatibilidade da Lei nº 12.973/2014 com o referido tratado e defende ser aplicável o entendimento à CSLL.

A DRJ julgou improcedente a impugnação (fls. 4.798 a 4.823), conforme acórdão assim ementado:

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

Ano-calendário: 2018

#### LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR MEIO DE CONTROLADAS

A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta. Aplicado esse método, a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.

#### TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO - CONTROLADA DIRETA SITUADA NO CHILE

O lucro auferido no exterior decorrente de investimento em controlada é tributado na empresa brasileira em razão do acréscimo patrimonial ocorrido na empresa nacional. Assim, o art. 7º da convenção para evitar a dupla tributação da renda, firmada entre o Brasil e o Chile, resguarda a empresa sediada no Chile, mas não impede a tributação sobre a empresa brasileira.

#### LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

#### **Impugnação Improcedente**

#### **Crédito Tributário Mantido**

Cientificada a contribuinte em 27 de setembro de 2024 apresentou, em 25 de outubro de 2024, Recurso Voluntário (fls. 4.836 a 4.862). Em suas razões, reprisa as mesmas alegações da impugnação, assim sumarizadas:

#### **IV. A CONCLUSÃO E O PEDIDO**

78. Por todo o exposto, a Recorrente tem por demonstrado que não merece prevalecer a exigência de IRPJ e a CSLL, no ano-calendário de 2018, sobre os lucros apurados pela Ball Chile S.A., mas **não distribuídos** à Recorrente, razão pela qual o v. acórdão recorrido deve ser integralmente reformado.

79. Em primeiro lugar, porque a tributação dos lucros auferidos pela Ball Chile S.A. viola os artigos 7º e 10 do Tratado Brasil-Chile, ao se efetuar a tributação imediata dos lucros auferidos por sociedade controlada, domiciliada no exterior, independentemente de sua distribuição como dividendos à Recorrente.

80. Em segundo lugar, a autuação afronta o artigo 10, § 6º do Tratado Brasil-Chile, tendo em vista que há disposição específica no Tratado Brasil-Chile no sentido de não se tributar lucros não distribuídos.

81. Em terceiro lugar, ao contrário do que sustenta o Fisco, a regra de tributação dos lucros auferidos por controlada localizada no exterior, prevista no artigo 76 e seguintes da Lei nº 12.973/14, não é uma autêntica regra CFC, norma anti-elisiva específica, como aquelas que se verificam na legislação das regras dos países da OCDE. Trata-se de uma norma que tributa todo e qualquer lucro auferido por controlada no exterior, e não apenas naqueles casos em que se verifica uma elisão fiscal abusiva. Logo, a norma brasileira é de todo incompatível com o artigo 7º do Tratado Brasil-Chile e deve ser afastada.

82. Em quarto lugar, existem precedentes judiciais e administrativos, inclusive em casos envolvendo a própria Recorrente, afastando a tributação dos lucros auferidos por controladas localizadas no exterior, nos moldes pretendidos pela D. Fiscalização, quando a empresa controlada está domiciliada em País com o qual o Brasil celebrou tratado internacional para evitar a dupla tributação da renda.

83. Em quinto lugar, é preciso ressaltar que, como reconhecido pelo v. acórdão, as disposições do Tratado Brasil-Chile alcançam tanto o IRPJ quanto a CSLL, por ser essa contribuição um tributo substancialmente semelhante ao imposto sobre a renda, devendo qualquer controvérsia doutrinária ou jurisprudencial com relação a esse ponto ser dirimida com a abrangência da CSLL pelo Tratado Brasil-Chile, por força da norma interpretativa veiculada pelo artigo 11 da Lei nº 13.202/15.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

### Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

### Delimitação da lide

A matéria cujo litígio diz respeito versa sobre a aplicação do Tratado Brasil-Chile para evitar a adição dos lucros auferidos por controladas da contribuinte à base de cálculo do lucro real.

## Mérito

### Tratados internacionais e o efeito de bloqueio à norma interna

Com a promulgação da Lei nº 9.249/1995, o Brasil passou a adotar o Princípio da Universalidade para fins de tributação dos lucros auferidos no exterior, abandonando o então vigente Princípio da Territorialidade, em virtude da dinâmica de um mercado cada vez mais globalizado.

Em adição ao novo modelo, a Lei Complementar nº 104/2001 modificou o artigo 43 do Código Tributário Nacional (“CTN”), a fim de regram a alteração do aspecto territorial do Imposto sobre a Renda. É válido pontuar, porém, que o §2º do artigo 43 que alterou o CTN determinou ao legislador o dever de estabelecer as condições e o momento em que se dará a tributação em bases globais. Veja:

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

Nesse contexto, inaugura-se a exceção ao conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica das rendas e proventos, previstos no caput do artigo 43 do CTN, com a edição da MP nº 2158-35/2001, a qual, no artigo 74, dispôs:

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.

Nesse íterim, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa SRF nº 213/2002, estabelecendo os procedimentos e determinações atinentes ao artigo 25 da Lei nº 9.249/1995, em conjunto com o referido artigo 74 da MP nº 2158-35/2001.

Entretanto, ainda no ano de 2001, foi proposta a ADI nº 2588, questionando a norma inserida no artigo 74 da referida Medida Provisória, cujo deslinde, após uma década de tramitação, o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional, com efeitos erga omnes, alguns dos questionamentos da referida ação. O resultado foi pela:

- (i) Inconstitucionalidade em relação às empresas nacionais, coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida ou que não sejam paraísos fiscais e em relação à retroação para alcançar os lucros apurados

até 31 de dezembro de 2001 (sob qualquer forma de conexão empresarial e aplicável a todos os países); e

- (ii) Constitucionalidade da regra, atinente à relação de empresas nacionais, controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida ou em paraísos fiscais.

O resultado da ADI nº 2.588 deixou de fora o pronunciamento jurisdicional sobre a aplicação da norma com relação às controladas fora de países de tributação favorecida ou paraísos fiscais e às coligadas localizadas em paraísos fiscais, haja vista que não ocorreram as deliberações necessárias para conferir a eficácia *erga omnes* e efeito vinculante às posições sobre tais temas.

Igualmente, a decisão constante da ADI não analisou a aplicabilidade e eficácia do artigo 74 da MP nº 2158-35/2001 em relação aos lucros percebidos por empresas sediadas em países que celebraram com o Brasil acordos para se evitar a dupla tributação.

Consequente, o artigo 74 da MP nº 2.135-58/2001 foi revogado pela Lei nº 12.973/2014, que disciplinou, nos artigos 76 a 79 as disposições sobre tributação em bases universais, sem resolver o problema já há muito debatido no âmbito deste CARF.

É nesse cenário que se deve compreender o caso aqui subjacente. Necessário interpretar o tema, à luz dos tratados.

A interpretação que se mostra necessária concerne à classificação da regra contida na Lei nº 12.973/2014, isto é, se é uma norma antielisiva, geral ou específica, ou se é uma norma antideferimento ou norma típica de transparência fiscal de controladas no exterior – as denominadas normas CFC.

Adicionalmente, é necessário verificar a modalidade da renda objeto de sua subsunção, ou seja, se são dividendos fictícios ou lucros da empresa estrangeira ou mesmo da nacional, a fim de verificar a identidade com as disposições constantes dos acordos e convenções que evitam a dupla tributação.

Assim sendo, a interpretação mais adequada deve considerar ser a norma contida no sistema brasileiro de tributação das bases universais uma regra de transparência fiscal aplicada às empresas com controle estrangeiro (CFC – Controlled Foreign Corporation). Isso porque o afastamento da personalidade jurídica da empresa estrangeira para alcançar seus resultados, como se de sua controladora brasileira fossem, tem a função de coibir atos evadidos de abusos elisivos (ou elusivos) dos contribuintes, em âmbito internacional, para diferir indeterminadamente o resultado tributável e, atinge, dessa forma, a intenção de evitar a erosão da base tributável do Estado e preserva o espírito dos acordos e das convenções celebradas.

Entretanto, a norma CFC brasileira é ampla e abrangente, de forma que à contribuinte é dispensado um tratamento indistinto. Veja o trecho destacado no Acórdão nº 1103-001.122:

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

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

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

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

É para essa função antielisiva ou de correção de “abusos” que a legislação de um país considera os lucros auferidos por sociedade controlada residente no exterior, em jurisdição de baixa tributação e/ou que realiza preponderantemente rendimentos passivos, como lucros auferidos diretamente pelos sócios ou acionistas daquelas sociedades, tornando-as transparentes. Aí há uma finalidade antielisiva ou antielusiva.

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

Nota-se, no caso em análise, que a tributação dos resultados positivos das empresas estrangeiras sequer considera a disponibilidade jurídica desses no Brasil. Isto é, tal disponibilidade é irrelevante para tais resultados serem tributados.

Assim sendo, entendo que defender a aplicação indistinta das disposições da Lei nº 12.973/2014, desconsiderando as normas contidas na Convenção celebrada pelo Brasil com outro Estado, não se sustenta, pois as normas CFC devem ser elaboradas e aplicadas em situações excepcionais, visando evitar abusos e a erosão das bases tributáveis. Na prática, a regra brasileira busca promover a arrecadação ordinária e presume a disponibilização dos lucros auferidos no exterior indistintamente.

Apreciar o tema de forma diversa implica fulminar a decisão política dos Estados em celebrar tratados, acordos ou convênios que impliquem em renúncia tributária mútua de um potencial arrecadatário percebido por meio de fatos geradores ocorridos no exterior, em um sistema de bases universais tributáveis.

Posto isso, a interpretação e aplicação das normas internacionais deve visar a efetivação dos fins e efeitos do acordo firmado pelo Brasil com o outro Estado signatário, pois, do contrário, tornaria as regras bilaterais internacionais letra morta. Veja o trecho do Acórdão CSRF nº 9101-005.846:

Uma norma interna - ou a sua interpretação - que permite tributar fatos geradores (sachverhalt) ocorridos em outro país, celebrante de convenção ou Tratado tributário, de maneira ordinária e geral, sem o devido discrimén para a sua excepcionalidade, acaba por fazer letra morta dessas regras bilaterais internacionais, furtando sua eficácia, contrariando seus fins e, principalmente, violando – data maxima venia - a lealdade, tanto jurídica quanto política, estabelecidas e esperadas quando da celebração desses pactos.

Assim sendo, confrontando-se a disposição tributária interna com, por exemplo, a Convenção firmada entre o Brasil e outro Estado Contratante, apresenta-se necessário analisar eventual colisão entre as normas contidas nos artigos 7º e 10º dos acordos, com as regras dos artigos 76 a 79 da Lei nº 12.973/2014.

As regras contidas nos acordos padrões e postas à interpretação, utilizando-se o caso do acordo firmado entre o Brasil e a Chile, internalizado pelo Decreto nº 4.852/2003, são:

#### ARTIGO 7

##### Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante somente podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça ou tenha exercido sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exerce ou tiver exercido sua atividade na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas somente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.
2. Ressalvadas as disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que o mesmo teria podido obter se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.
3. Para a determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, será permitida a dedução das despesas necessárias e efetivamente realizadas para a consecução dos fins desse estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.
4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo mero fato de que este compre bens ou mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem rendimentos tratados separadamente em outros Artigos desta Convenção, as disposições desses Artigos não serão afetadas pelas disposições do presente Artigo.

## ARTIGO 10

### Dividendos

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

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

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

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

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

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

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

5. Quando um residente de um Estado Contratante mantiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto distinto do imposto que afeta os lucros do estabelecimento permanente nesse outro Estado Contratante e segundo a legislação desse Estado. Todavia, esse imposto distinto do imposto sobre os lucros

não poderá exceder o limite estabelecido no subparágrafo a) do parágrafo 2 do presente Artigo.

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

Entender que a norma brasileira alcança os lucros auferidos pela sociedade controlada em outro Estado Contratante esbarra frontalmente no supracitado artigo 7º do Convênio.

Isso porque o referido artigo busca alcançar, efetivamente, a tributação direta dos lucros da empresa não residente, como se auferidos diretamente pela controladora ou coligada no Brasil. Materialmente, portanto, a norma elege o lucro das empresas estrangeiras como objeto de tributação nacional, conforme se extrai do caput do artigo 77 da Lei nº 12.973/2014:

Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.

No âmbito da norma contida no artigo 7º do Convênio, mostra-se bastante clara a intenção de que os lucros das empresas são tributáveis exclusivamente no Estado de residência da pessoa jurídica que os auferir. Trata-se de uma regra de competência a qual o Brasil é signatário e deve respeitar. Consequentemente, caberia ao Brasil exercer sua competência tributária quando os dividendos forem pagos à sua controladora residente, conforme o artigo 10º, ou, ainda, tratando-se de empresa residente no Brasil, mas controlada por outra empresa no outro Estado Contratante, poderia tributar normalmente o seu resultado, amparado na mesma norma do Convênio.

Embora o interesse público deva ser protegido e a norma CFC tenha a intenção de manter incólume o sistema tributário nacional, a tributação indistinta dos lucros auferidos no exterior, em desrespeito à disponibilidade da renda e dos convênios celebrados pelo Brasil, não justifica a aplicabilidade da norma ao caso. Caso o Brasil entenda que o tratado, convênio ou acordo não mais proteja os interesses nacionais, poderá denunciá-lo.

Não é cabível, portanto, desconsiderar as normas contidas no convênio celebrado entre o Brasil e outro Estado Contratante, prevalecendo a previsão do artigo 77 da Lei nº 12.973/2014, assumindo que há disponibilidade da renda automaticamente e determinando sua tributação como se lucro da empresa brasileira fosse. Opera-se, no caso, o bloqueio da norma nacional, em razão do artigo 7º dos Convênios internalizados.

Por outro lado, arguir que a norma brasileira busca alcançar os resultados atribuíveis à controladora brasileira não se justifica, ainda que analisado sob a ótica dos dividendos. A um, porque o texto legal é expresso ao tentar atingir os lucros auferidos por empresas estrangeiras e, como já enfrentado acima, a competência para tributação desses lucros não é do Estado brasileiro. Em segundo lugar, a regra se complementa com presunção da aquisição da disponibilidade sobre o referido lucro e, nesse caso, poder-se-ia arguir que a norma brasileira buscaria alcançar, a bem da verdade, os dividendos, sendo estes dividendos fictos ou presumidos, já que antes mesmo de distribuídos, a norma brasileira consideraria ocorrido seu fato gerador.

Considero, contudo, que a justificativa de se almejar tributar os dividendos não encontra respaldo legal na norma legal, haja vista seu texto expressamente falar em lucros.

Entretanto, ainda que se tratasse de tributar os dividendos fictos, isto é, aqueles em que se presume serem distribuídos à controladora situada no Brasil, tal como positivado na norma CFC brasileira, entendo que a sua criação e aplicação encontra óbice nas próprias normas gerais de Direito Tributário, porquanto há nítido desrespeito ao princípio da disponibilidade da renda e o seu fato gerador, conseqüentemente, não ocorreria. A tributação com base fictícia não comporta coesão com o sistema tributário nacional.

Em sustento à argumentação, de fato, há de se concluir que as normas previstas em Convênios celebrados pelo Brasil irradiam efeitos jurídico-tributários para todo o arcabouço normativo brasileiro; nesse ponto, as normas internas podem ser bloqueadas pelas normas internacionais. É esse o entendimento, inclusive, do E. Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS SOBRE A NORMA DE DIREITO INTERNO. CONCEITO DE LUCRO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. EMPRESA COM SEDE NA FRANÇA E SEM ESTABELECIMENTO PERMANENTE INSTALADO NO BRASIL. CONVENÇÃO CELEBRADA ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E A FRANÇA, PROMULGADA PELO DECRETO 70.506/1972. COBRANÇA DE TRIBUTO QUE DEVE SER EFETUADA NO PAÍS DE ORIGEM (FRANÇA). RECURSO ESPECIAL DA SOCIEDADE EMPRESARIAL PROVIDO.

1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão da sua especificidade, ressalvada a supremacia da Carta Magna. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedentes: REsp. 1.272.897/PE, Rel. Min.

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 9.12.2015; REsp. 1.161.467/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 1.6.2012.

2. A Convenção Brasil-França, objeto do Decreto 70.506/1972, dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis neste mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado.

3. O termo lucro da empresa estrangeira deve ser interpretado não como lucro real, mas como lucro operacional, como o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, incluído, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

4. Parecer do MPF pelo conhecimento e provimento do recurso.

5. Recurso Especial da ALCATEL-LUCETN SUBMARINE NETWORKS S.A. provido para assegurar o direito da recorrente de não sofrer a retenção de imposto de renda sobre a remuneração por ela percebida, nos termos que dispõe a Convenção firmada entre a República Federativa do Brasil e o França.

(REsp nº 1618897/RJ, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 19/05/2020, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/05/2020)

Salienta-se que o entendimento decorre da aplicação literal do artigo 98 do CTN, segundo o qual *“Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”*. Confirma-se, assim, o dever de lealdade do Estado brasileiro aos pactos que deliberadamente decide firmar no âmbito internacional.

A conclusão aqui contida aplica-se igualmente à CSLL, ante à aplicação da norma interpretativa contida no artigo 11 da Lei nº 13.202/2015 estender à referida Contribuição Social as disposições dos Acordos e Convenções internacionais para se evitar a dupla tributação.

Portanto, **dou provimento** ao Recurso Voluntário para cancelar as exações de IRPJ e CSLL lançadas.

## Conclusão

Ante aos fundamentos acima, **dou provimento** ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Henrique Nimer Chamas**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **Alberto Pinto Souza Júnior**, redator designado

No que tange, a alegação de que o art. 7º dos acordos para evitar a dupla tributação (ADT) afasta as normas domésticas de tributação dos lucros no exterior ao caso ora *sub examine*, trago as seguintes considerações.

Primeiramente, quando a lei tributária brasileira fala em tributação dos lucros no exterior, há que se entender, sob a técnica jurídico-contábil que a norma está tratando da tributação da participação da investida no lucro da filial, sucursal, coligada ou controlada domiciliada no exterior, o que para a investidora aqui no Brasil é receita – receita de participação societária. Tanto é assim, que só será tributada no Brasil a receita no montante proporcional à participação da investidora nos lucros da investida no exterior. Ademais, basta compulsar a legislação, para verificar que, salvo os comitentes no exterior, só pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil são contribuintes do IRPJ.

Assim, vê-se que a contribuinte está confundindo institutos diferentes, quando traz, na sua defesa, a alegação de que o art. 7º dos ADT veda a tributação da receita da recorrente sobre a participação nos lucros das suas controladas no exterior.

Ora, no presente caso, não estamos tratando de lucros auferidos por controladas sediadas no exterior, mas da receita de participação da investidora brasileira em tais lucros. Além disso, temos que entender que o art. 7º, mencionado pelo recorrente, trata de lucro auferido diretamente por uma PJ em outro país signatário do tratado. A simples leitura dos comentários à convenção modelo da OCDE já deixa claro o alcance do artigo 7º, quando ressalta que este artigo é em muitos aspectos uma continuação do artigo 5º, ou seja, uma continuação do artigo que trata sobre a definição de Estabelecimento Permanente. A função deste dispositivo é apenas uma: dizer que os lucros auferidos por uma empresa domiciliada em um país signatário do *Double Taxation Agreement* (DTA) não será tributada no outro país signatário, salvo se lá ela tiver um estabelecimento permanente. Ou nas palavras de Alberto Xavier, “o Estado fonte é excepcionalmente autorizado a tributar os resultados das atividades que se exercem no seu território com certa intensidade, corporizada na instalação de um estabelecimento estável”.

Trata-se assim de dizer que, se uma empresa domiciliada em determinado país signatário do ADT auferir lucros no Brasil, esses lucros só poderão ser tributados aqui se esta empresa tiver, no mínimo, um estabelecimento permanente. Ou então, que os lucros auferidos por uma empresa domiciliada no Brasil só serão tributados no outro país signatário do ADT se lá esta empresa tiver, no mínimo, um estabelecimento permanente.

Ora, no caso em tela estamos falando de uma empresa domiciliada no Brasil e de suas receitas de participação nos lucros de controladas domiciliadas no exterior. Ou seja, totalmente inaplicável o art. 7º, pois esse dispositivo só vedaria a tributação, pelo Brasil, de lucros

aqui auferidos por empresas domiciliadas no exterior sem estabelecimento permanente no território nacional.

Ademais, as “subsidiárias, ao contrário do que sucede com as simples filiais, constituem entidades juridicamente independentes.” (Alberto Xavier, DTI do Brasil, pág. 553). Ou seja, uma subsidiária com personalidade jurídica e atividade própria já não será considerada um estabelecimento permanente ou estável. Agora, mais ainda se estamos falando de coligada ou controlada. Desta forma, quando falamos de coligada ou controlada, estamos falando de outra PJ que auferir lucros e distribuir dividendos, razão pela qual, controladora no Brasil recebe receita de participação nos lucros da investida domiciliada no outro país contratante, ou se quiserem remuneração do capital investido, ou se quiserem dividendos. Razão pela qual no caso presente, inaplicável o art. 7º dos ADT.

Esse meu entendimento encontra amparo no voto do saudoso Ministro Teori Zavaski, no RE 611.586/PR, quando assim se manifestou:

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

Por último, vale lembrar que, ainda na vigência do art. 74 da MPv 2.158-35, de 2001, a Coordenação-Geral de Tributação se manifestou sobre a questão, na Solução de Consulta Interna nº 18, de 8 de agosto de 2013, se não vejamos a sua ementa:

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

LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação."

Outro equívoco da recorrente reside em sustentar que o art. 10 do DTA Brasil-Chile obstará a tributação em tela, quando o item 1 do referido artigo expressamente dispõe que os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente de outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado, ou seja, os dividendos pagos por uma sociedade domiciliada no Chile a uma sociedade domiciliada no Brasil, podem ser tributados no Brasil. Essa norma não trata do momento em que deve ser tributados os dividendos, mas apenas sobre a competência para tributá-los. Tanto é assim que, para alguns DTA, foi feita expressa ressalva de que “Os lucros não distribuídos de uma sociedade de um Estado Contratante, cujo capital pertencer ou for controlado total ou parcialmente direta ou indiretamente, por um ou

*mais residentes do outro Estado Contratante, não serão tributáveis nesse último Estado”, conforme, por exemplo, no item 5 do art. 23 dos DTA com Dinamarca, Rep. Tcheca e Eslováquia. O DTA Brasil-Chile não traz tal disposição.*

Por essas razões, entendo que os arts. 7º e 10 do ADT citado pela recorrente não vedam a tributação da receita de participação da recorrente sobre os lucros das suas controladas no exterior.

*Assinado Digitalmente*

**Alberto Pinto Souza Júnior**