



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720050/2017-48
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-004.272 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de janeiro de 2020
Recorrentes VOTORANTIM S.A.
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

PROCESSUAL. LUCROS APURADOS NO EXTERIOR. INCOMPETÊNCIA DA FISCALIZAÇÃO BRASILEIRA PARA AUDITAR AS DEMONSTRAÇÕES DE EMPRESA ESTRANGEIRA.

É impossível, por falta de competência legal, promover-se a glosa de valor utilizado para reduzir o montante do lucro líquido de companhia estrangeira e devidamente informado em suas demonstrações financeiras, já que isso só caberia a Autoridade Fiscal do país sede daquela empresa, até mesmo porque, se tal glosa fosse possível, deveria ser fundamentada na lei do Estado Estrangeira e não em mera pesquisa feita em "literatura especializada" pela Autoridade Fiscal brasileira.

BRASIL-ÁUSTRIA. BRASIL-ARGENTINA. TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. TRIBUTAÇÃO DO LUCRO DA CONTROLADORA NACIONAL. AUSÊNCIA DE ANTINOMIA.

Não há incompatibilidade entre os tratados internacionais para evitar dupla tributação e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. No caso concreto, os Tratados firmados entre Brasil e a Áustria e entre o Brasil e a Argentina não impedem a tributação do resultado de empresa domiciliada no Brasil em função de sua renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a alegação de ilegalidade da MP. 2158/2001 e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à tributação dos lucros da empresa controlada indireta na Argentina (Acergroup). Acordam, ainda, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso quanto à tributação dos lucros da empresa controlada na Áustria (Votorantim GmbH), vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Flávio Machado Vilhena Dias e Marcelo José Luz de Macedo. Por unanimidade de votos, acordam em dar provimento ao recurso para reconhecer o direito à compensação dos tributos pagos pela empresa controlada Votorantim GmbH e em negar provimento ao recurso quanto a incidência de juros sobre a multa. Acordam

também, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, votando o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório pelas conclusões do relator. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca – Relator

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo José Luz de Macedo (suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente). Ausente o conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, substituído pelo conselheiro Marcelo José Luz de Macedo.

Relatório

Cuida o feito de Autos de Infração lavrados para exigir, da Recorrente, o IRPJ e a CSLL, devidos quanto ao ano-calendário de 2012, incidentes sobre lucros apurados no exterior por uma empresa Controlada Direta (Áustria) e em outra Controlada indiretamente pela insurgente (Argentina).

Poucos, vejam bem, são os fatos que, de forma relevante, distinguem a autuação presente de outras que detem objeto igual ou semelhante ao deste processo. Ao que nos importa, aqui, dizer é que a Autoridade Fiscal ao recompor os saldos de lucros da empresa controlada direta, Votorantim GmbH (Áustria), na qual a recorrente detem uma participação de 100% do capital social, glosou uma importância equivalente à R\$ 246.905.596,48, concernente à deduções realizadas pela empresa estrangeira a título de “*Alocação das ações de fruição*”.

Como consequência deste “procedimento”, a D. Fiscalização majorou o lucro tributável da recorrente (relativo aos resultados apurados quanto a Votorantim GmbH) de R\$ 66 milhões (declarado pela contribuinte em DIPJ) para R\$ 431.371.404,20.

Noutro giro, a par dos protestos da empresa autuada, a D. Auditoria Fiscal não considerou comprovados os pagamentos pretensamente realizados pela empresa à Áustria a título de imposto sobre a renda (objetivamente, a empresa teria trazido um parecer da lavra de um jurista Austríaco, um extrato “*da conta fiscal das Votorantim GmbH*”, extratos de pré-pagamento do IR austríaco e algumas decisões administrativas que se reportariam à apuração e recolhimento do imposto naquele país), inadmitindo, pois, a compensação de tais importâncias com o saldo do crédito tributário apurado neste feito.

Por fim, sustentou a inexistência de conflitos entre a MP 2.158-35/2001 e os tratados para evitar dupla-tributação, notadamente por sustentar que os lucros tributados na forma da aludida norma legal pertenceriam, em verdade, à empresa brasileira e não à empresa sediada no exterior, sobre a qual, assim entende, efetivamente incidiriam as regras protetivas contidas na Convenção Internacional.

Cientificada dos termos da autuação, a então impugnante opôs a sua defesa administrativa em que sustentou, resumidamente, como preliminar, o erro de identificação do sujeito passivo (já que, como defendeu, a empresa austríaca somente teria sido adquirida após a ocorrência dos fatos aqui tratados).

Outrossim, pleiteou o cancelamento da imposição fiscal por entender inócua o fato gerador do IR (propugnando, objetivamente, pelo reconhecimento da ilegalidade do art. 74 da citada MP 2.158-35/01), além de afirmar, especificamente, quanto a empresa Argentina, que ela não era controlada (nem tampouco coligada) não se aplicando, a este caso, as regras da predita MP. A par disso, defendeu a improcedência da autuação ante a aplicação, ao caso concreto, dos tratados internacionais para se evitar dupla-tributação.

Sucessivamente, requereu a compensação dos valores por ela, alegadamente, pagos no exterior (na Áustria, tão só) e, ainda, de saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa.

Ao fim, requereu o reconhecimento da ilegalidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Instada a se pronunciar sobre o caso, a DRJ desta Capital, por meio do voto condutor da Lavra do Auditor Fiscal Alberto Pinto de Souza Júnior, inicialmente houve por bem determinar a realização de uma diligência para melhor instruir o feito.

Uma vez realizada a nova incursão fiscal, e retornando os autos ao órgão julgador *a quo*, decidiu-se julgar parcialmente procedente a impugnação oposta justamente para reduzir o montante do lucro tributável verificado pela empresa Votorantim GmbH de R\$ 431 milhões para R\$ 67 milhões, mantendo a autuação quanto aos demais pontos. A respectiva ementa restou assim redigida:

LUCROS NO EXTERIOR. ADTs BRASIL/ARGENTINA E BRASIL/ÁUSTRIA. ISENÇÃO. NÃO APLICÁVEL. ART. 74 DA MP 2.158-35/01.

Por força do disposto no art. 7º da Portaria MF 341/11 c/c o art. 9º da IN RFB 1.396/13, este Colegiado está vinculado às decisões da COSIT exaradas em Soluções de Consulta.

A Coordenação-Geral de Tributação firmou o entendimento, por meio da Solução de Consulta nº 400 - Cosit, de 2017, que o termo “dividendo” constante dos ADTs deve ser interpretado literalmente e que a receita tributada pelo o art. 74 da MP 2.158-35/01 não equivale a dividendos.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao lançamento do IRPJ é aplicável, *mutatis mutandis*, aos lançamentos da CSLL.

Dada a exoneração de parte substancial do crédito tributário, a DRJ recorreu de ofício a este CARF.

A empresa foi cientificada do teor do julgamento acima em 02 de abril de 2019 (conforme se extrai do Termo de Ciência de e-fl. 961), tendo interposto o seu recurso voluntário em 02 de maio daquele mesmo ano (termo de solicitação de juntada de e-fl. 963), por meio do qual, reprisou boa parte dos argumentos constantes de sua impugnação, sem trazer novos documentos, e deixando, apenas, de devolver as questões inicialmente tratadas em sua defesa concernentes ao alegado erro de identificação do sujeito passivo e, ainda, quanto a compensação de prejuízos e bases de cálculo negativas.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca
, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e, de mais a mais, preenche todos os requisitos de admissibilidade, razão pela qual, dele, tomo conhecimento.

Conheço, outrossim, do Recurso de Ofício, dado que o valor exonerado pela Turma *a quo* (cerca de R\$ 100 milhões) ultrapassa, em muito, o valor de alçada preconizado pela Portaria MF de n.º 63/2017.

Por uma questão de lógica, todavia, reservo-me o direito de apreciar o apelo fazendário ao final, mormente porque este relator tem uma posição já conhecida da turma em relação ao mérito da querela. Me manifestarei sobre a questão devolvida pelo apelo apenas por um dever de lealdade para com os meus pares, notadamente com aqueles que não compartilham do mesmo entendimento que sustento em processos que tratam de lucros do exterior mas, adianto, que a decisão a ser proferida no recurso voluntário já seria suficiente para negar provimento ao recurso de ofício.

Dito isto, passo ao exame do recurso voluntário.

I DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Consoante alertei no relatório que precede este voto, algumas das questões aventadas na impugnação ofertada pela recorrente não foram reproduzidas em seu apelo. Nesta senda, a matéria que, de fato, continua em litígio estaria adstrita aos seguintes pontos:

a) inoção do fato gerador das exações ante a, igual, inoção de disponibilização jurídica e econômica da renda (ou, no caso, do lucro) apurada pelas empresas controladas no exterior. Como consequência do argumento anterior, a MP 2.158-35, conflitaria abertamente com os preceitos do art. 43 do CTN o que, a ver do recorrente, permitiria o seu

afastamento, inclusive com base no que entendeu o próprio Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento da ADI 2.588;

b) particularmente quanto a empresa Argentina (ACERGROUP), afirma que esta não seria nem sua controlada, nem tampouco sua coligada, já que sua participação direta era de apenas 0,39%, de sorte que as regras contidas na aludida MP 2.158 não lhe seriam aplicáveis; e, mesmo que o fossem, pelo que decidiu o STF na já mencionada ADI 2.588, quanto a exigência do IRPJ sobre empresas coligadas a predita norma foi considerada inconstitucional;

c) superadas as questões anteriores, a recorrente aponta para o afastamento das exigências a luz das regras encartadas nos Tratados firmados pelo Brasil com a Áustria e com a Argentina, em especial a luz dos preceitos do art. 7º dos preditos acordos;

d) sucessivamente:

d.1) pede o reconhecimento da suficiência e validade dos documentos apresentados para, assim, prover o seu recurso para autorizar a compensação de valores pretensamente pagos pela sua controlada, Votorantim GmbH, a título de imposto de renda devido à Áustria;

d.2) pede o afastamento do cômputo dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada no feito.

Delimitada a lide, passo a analisar cada um destes argumentos/pedidos.

I.1 Da alegada ausência de ocorrência do fato gerador das exações em exame.

Cumprе registrar, desde logo, que do ponto de vista eminentemente teórico este relator concorda com cada vírgula das ponderações propostas pela recorrente em suas razões de insurgência, particularmente, quanto a sustentada ausência de concretização do fato-tipo das exações em tela.

De fato, e mesmo com o advento da Lei Complementar 104/2001, e a inclusão da previsão contida no § 3º do art. 43 do Código Tributário Nacional, o legislador ordinário ainda estaria limitado pelas disposições do *caput* do preceptivo retro citado. A realização da renda, ainda é pressuposto da aquisição de disponibilidade (jurídica ou econômica) e, neste diapasão, a MP 2.158-35/01 não poderia, jamais, pretender a exigência do IR (ou da CSLL) em momento anterior a este evento.

O problema, diga-se, é que, mesmo em se considerando que, sobre este tema, e, particularmente, em relação às empresas controladas situadas no exterior, em países sem tributação favorecida, o Supremo não tenha proferido decisão com efeito *erga omnes* (já que na ADI 2.588 a parte dispositiva que tratou da matéria não foi decidida por unanimidade), o fato é que, para acatar a pretensão da recorrente, este relator teria que, ainda assim, afastar a aplicação de dispositivo de lei sem decisão judicial que garanta, á insurgente, tal possibilidade.

Neste passo, é preciso lembrar que os órgãos Administrativos (mesmo os de julgamento e de controle de legalidade dos atos internos da Administração) ainda estão jungidos ao princípio da legalidade. Não se pode, nesta esteira, pretender que este Colegiado disponha de poderes e, portanto, de competência para considerar inválido um ato que, inclusive, é de

iniciativa do próprio Chefe do Poder Executivo (a quem, por força do princípio hierárquico, está submetido o Ministério da Economia e, por conseguinte, o próprio CARF).

O poder/dever de declarar a invalidade de ato legal é exclusivamente do Poder Judiciário, mormente a partir do que dispõe o art. 105, III, “a” da CRFB que, não obstante dispor sobre a competência do Superior Tribunal de Justiça, diz, textualmente, que a este último órgão compete a guarda da inteireza positiva do direito infraconstitucional, notadamente, quanto a processos em que as instâncias JUDICIAIS afrontem os dispositivos de lei federal... neste diapasão, dar-se aos órgãos administrativos a autorização para declarar a invalidade de ato legal, representaria absoluta afronta à regra de competência supra, já que das decisões proferidas no seio da administração pública não caberá, por certo, recurso especial ao STJ.

Isto, sem prejuízo da indiscutível violação ao princípio da separação dos poderes.

E, para por uma pedra de toque sobre o assunto, mesmo que quanto a “ilegalidade” de preceitos legais, o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria/MF de n.º 343/2015, não diga explicitamente ser vedado o afastamento da lei, o § 1º, inciso II, “b”, do predito diploma regimental tende a confirmar tudo o que foi dito acima. Veja-se:

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.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária [...].

Ora, como já dito, ao STJ compete preservar a integridade do direito federal *infraconstitucional*¹. As decisões ali proferidas, portanto, objetivam, sempre, a análise das leis ordinárias e complementares e a sua inteireza positiva. Assim, quando a alínea “b” supra faz referência à lei ou ato normativo “que fundamente crédito tributário” e que tenha sido objeto de “decisão definitiva [...] do Superior Tribunal de Justiça”, ele está se dirigindo, por óbvio, ao controle de “legalidade” de tais atos e não de constitucionalidade (mister este atribuído, em instância extraordinária, exclusivamente, ao Supremo Tribunal Federal).

Em resumo, a teor do nosso próprio regimento interno, não podemos afastar a aplicação de norma legal que não teve a invalidade declarada pelo Poder Judiciário (em processo *inter pars* ou em demanda com efeitos *erga omnes*), sob as penas do art. 45, VI, do por vezes mencionado diploma regimental.

¹ Esta, aliás, foi a razão histórica para a sua própria criação, já que até a CRFB de 1988, competia ao STF a guarda e proteção de toda a legislação federal constituicional e infraconstitucional. A regra de competência preconizada pela predito art. 105, III, e o próprio do STJ, serviram para “desafogar” o Supremo, que, dadas as particularidades do Federalismo Brasileiro, se viu materialmente incapacitado de prestar a tutela jurisdicional.

Não há, pois, processual, constitucional e regimentalmente como se acatar a pretensão da insurgente quanto a este ponto.

I.2 Do problema afeito à empresa Argentina e a alegada incoerência do fato-tipo do art. 74 da MP 2.158-35/01

A recorrente insiste em afirmar que a empresa Acergroup S.A., sediada na Argentina, não seria controlada ou mesmo coligada sua, já que a participação societária que, nela, detem, é de apenas 0,39%. A insurgente chega a afirmar que a própria D. Auditoria Fiscal teria reconhecido tal fato, transcrevendo parte de um trecho do TVF para comprovar a sua assertiva.

Todavia, o relato fiscal é substancialmente claro ao pontuar que, em verdade, a Acergroup seria uma controlada *indireta* da contribuinte. Isto porque, consoante se extrai da página 4 do TVF, e com referência à organograma reproduzido na página 7 do mesmo relato, a Recorrente deteria 77% da participação acionária da empresa Votorantim Siderurgia S.A. (v. doc. de e-fl. 244) “*que, em conjunto com a fiscalizada detem 100% de participação em Acergroup S.A.*”.

Em outras palavras, a Fiscalização sempre considerou, contrariamente ao sustentado pelo Recorrente, que a Acergroup era uma controlada indireta. O problema, aqui, diga-se, é outro... a particularidade divisível no caso presente centra-se no fato de que a Votorantim Siderurgia S.A. é uma empresa nacional (o próprio agente fiscal trouxe, ao feito, ficha da DIPJ deste companhia para comprovar a sua participação na Acergroup – e-fl. 890).

E foi, destaque-se, por isso que, como se deduz da descrição da base de cálculo contida no TVF, a e-fl. 528, a D. Fiscalização não consolidou os lucros apurados pela companhia Argentina na sua controlada – Votorantim Siderurgia S.A -, porque simplesmente não tinha que os fazer, já que tais lucros seriam disponibilizados *diretamente* à recorrente em função de sua participação; e, com efeito, pelos cálculos constantes do Relato Fiscal, adicionou-se ao lucro real da recorrente o valor correspondente à 0,39% do lucro apurado pela Acergroup (R\$ 61.778.224,59):

15. Desta forma, segregando e compondo a participação **proporcional** da fiscalizada no exterior em 2012, temos os seguintes resultados:

15.1 - Acergroup S.A. (Argent) = 0,39% 61.778.224,59 = **R\$ 240.935,08;**

15.2 - Votorantim GMBH (Áustr) = 100% 431.371.404,20 = **R\$ 431.371.404,20.**

Nada obstante, a lógica da tributação das controladas indiretas situadas em países estrangeiros, intentada particularmente a partir das disposições da citada IN 213/02, e respaldada pelo que decidiu o Supremo por ocasião da ADI 2.588 (mesmo que, neste ponto, sem efeitos vinculantes), é de que, dispondo a investidora, mesmo que não de forma direta, do poder de decisão sobre o destino dos lucros verificados por sua investida indireta, há que se os considerar disponibilizados desde o momento de sua apuração (com todas as críticas que este entendimento merece, a teor do que expus anteriormente).

A Acergroup era uma empresa indiretamente controlada pela recorrente e não se tem dúvidas disso; poder-se-ia, nesta esteira, questionar-se a não consolidação dos resultados dela na controlada direta mas, como dito, os valores considerados pela fiscalização se restringem àqueles proporcionais à sua participação direta nesta última companhia (descabendo, insista-se, neste caso, a invocação dos preceitos do art. 1º, § 6º, da IN 213).

Por tais razões, a ser considerar possível a tributação de resultados auferidos no exterior (e, assim, deixar-se de se aplicar ao caso, os tratados internacionais, sobre o que retornaremos mais adiante), o procedimento fiscal foi absolutamente correto, não havendo nada, aqui, a se prover.

I.3 Da aplicação ao caso concreto dos tratados para evitar dupla tributação.

I.3.1 Prefacialmente.

De antemão, e para firmar as balizas deste julgamento, nunca se aventou controvérsia sobre a superioridade hierárquica dos tratados em face da legislação ordinária federal que o precede ou aquela que lhe for ulterior.

Particularmente, e não obstante o reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal acerca da paridade hierárquica entre os tratados e a legislação ordinária nacional (v. acórdão proferido no RE n.º 80.004, publicado na RTJ 83/809, rel. para o acórdão Cunha Peixoto), a redação do art. 98 do CTN deixa extreme de dúvidas a **especificidade daqueles últimos**, se e quando observada, neles, a natureza contratual (comutativa e bilateral).

Neste passo, os possíveis, e aparentes, conflitos havidos entre leis ordinárias novas e as normas estabelecidas pelos tratados bilaterais, notadamente em matéria tributária, seriam resolvidos pela regra contida no art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil. Em outras palavras, não haveria uma prevalência dos tratados em relação à legislação ordinária pátria em razão de um alegada supremacia hierárquica; semelhante prevalência seria observada, tão só, por conta da especificidade da matéria versada pelo tratado, que somente poderia ser modificado caso se verificasse disposição legal a tratar, exclusiva e explicitamente, do mesmo objeto daquela convenção. Assim se posicionou o próprio STF nos autos da CR de n.º 8.279-Argentina, como bem lembra Leandro Paulsen ao invocar trecho do voto do Min. Celso de Mello:

A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno somente ocorrerá - presente o contexto de eventual antinomia com o ordenamento doméstico - , não virtude de inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posteriori derogat priori) ou, quando cabível, do critério da especialidade.²

Na seara tributária, os tratados bilaterais tem como objeto uma relação jurídico-normativa específica: a relação bilateral e comutativa havida entre o Brasil e o Estado Internacional. Como consentâneo lógico, ainda que inexistente uma hierarquia entre o tratado e a lei ordinária, é fato que esta última somente terá o condão de revogar aquele último caso venha a tratar, exatamente, do matéria objeto do Acordo, qual seja, "*a relação bilateral e comutativa*" ali pactuada.

² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário - Constituição e Código Tributário a Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 10 ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 835/836.

Sabendo-se, todavia, que a competência privativa para representar o Brasil e, particularmente, para celebrar tratados internacionais, é do Presidente da República, conforme preceitua o art. 84, VIII, da Constituição da República Federativa do Brasil, nenhuma lei, que não as de iniciativa do Chefe do Executivo, poderia derrogar ou revogar os tratados firmados por nosso País. As hipóteses, portanto, de derrogação ou mesmo revogação de tratados bilaterais firmados pelo Brasil são restritíssimas.

Dito isto, assento uma premissa que deve nortear, principalmente, a minha análise acerca do tema principal deste julgado: a existência ou não de um conflito (aparente) entre as regras brasileiras sobre "Tributação em Bases Universais" e os Tratados bilaterais e comutativos firmados por Brasil, Áustria e Argentina.

I.3.2 O art. 7º da "Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda" proposta pela OCDE e adotada tanto no acordo firmado com a Áustria, como aquele pactuado com a Argentina.

Como os dois Tratados invocados no processo dispõe regras similares acerca da bi-tributação, reunirei os meus argumentos num único tópico; o entendimento que defendo e propago sobre tema, verdade seja dita, é uno e não variará em relação aos dois Acordos em exame.

Pois bem. O contribuinte afirmou não ter oferecido a tributação, no Brasil, os lucros verificados nas empresas situadas na Áustria e na Argentina, no ano de 2012, por força de Convenções destinadas "a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda", firmadas entre o Brasil e Áustria, (promulgada pelo Decreto n.º 78.107/1976), e entre nosso país e a República Argentina (promulgada pelo Decreto 87.976/82).

Analisemos, aqui, e em especial, os preceitos do artigo 7º dos Tratados em questão (cujos conteúdos são comuns a ambos Acordos):

ARTIGO VII

Lucros das empresas

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

Sobre a discussão se os tratados firmados pelo Brasil sofreram ou não eventual influência da OCDE (não obstante não ser signatário dela) ou da Convenção Modelo da ONU, me permitam uma impertinência: em verdade, pela análise especificamente destas convenções, o Brasil, parece-me, se apropriou daquilo que lhe atendia e ignorou tudo o mais que não satisfazia a sua política tributária (interna ou internacional).

No que tange ao artigo acima, a semelhança de seu texto ao da Convenção Modelo da OCDE é tangível (ainda que o mesmo não possa ser afirmado em relação à outras disposições da Convenção). Como, entendo, há neste preceito inegável influência da Convenção Modelo da OCDE, considero pertinente, trazer aqui, as ponderações da tratada organização a seu respeito:

Este artigo aloca competências tributárias com relação aos lucros das empresas de um Estado Contratante, desde que tais lucros não estejam sujeitos a diferentes regras em outros Artigos da Convenção. Ele incorpora o princípio básico de que, a não ser que a Empresa de um Estado Contratante tenha um estabelecimento permanente situado no outro Estado, os lucros daquela empresa somente poderão ser tributados neste outro Estado, a não ser que esse lucros se enquadrem categorias de lucro para os quais outros Artigos das Convenção atribuam competências tributárias para aquele outro Estado (*OCDE Tax Convention on Income and on Capital*, in *André Rocha, Sérgio. Política Fiscal Brasileira. 1ª ed., Rio de Janeiro: Lumen Iures, 2017, p. 50*).

O preceptivo supra reproduzido, e as considerações também destacadas anteriormente, não me permitem concluir, como feito pela DRJ e pela Autoridade Lançadora, de que tais disposições estariam, de fato, em concordância com as disposições do art. 74 da MP 2.158-35. Verdade seja dita, não existe conflito entre o Tratado e a norma infraconstitucional pátria... o que há, como já dito, é, com base nos preceitos do art. 2º, §2º, da LICC, uma precedência do tratado em face das normas ordinárias nacionais brasileiras, tendo em conta a especificidade da matéria ali tratada.

Basicamente, a MP 2.158-35 vai discorrer sobre a tributação em bases universais; isto é, o art. 74 do predito diploma legal representaria, no âmbito infraconstitucional, a positivação do princípio da universalidade da renda ou da "tributação em bases universais". Trata-se, pois, de uma regra geral a regular a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a totalidade/universalidade da base de cálculo das exações em testilha, compreendendo-se, pois, tanto o lucro verificado no Brasil, como aquele observado no exterior.

Os tratados para evitar bi-tributação, mormente aqueles similares ao ora examinado, conformam, também como já afirmado, regra específica, cuja aplicação precede à da norma geral, nos termos do já citado art. 2º da LICC. E isto, de per si, já me seria suficiente para afirmar a incorreção do ato de lançamento questionado e, por conseguinte, das conclusões exaradas pela DRJ.

Nada obstante, outros pontos devem ser enfrentados.

I.3.2.1 O lucro visado pela MP 2.158 é aquele efetivamente apurado pela empresa estabelecida no exterior

Primeiramente é importante frisar que aqueles que defendem que a MP 2.158 objetivava a tributação dos lucros da própria empresa nacional (pelo que, sustentam, não haver incompatibilidade entre a regra ali assentada e os tratados internacionais para evitar dupla tributação), usualmente se calcam em duas teses **antinômicas**, destaque-se:

a) o fato signo-presuntivo de riqueza alcançado pelos preceitos do art. 74 da MP acima se definiria pelo acréscimo patrimonial advindo da avaliação dos investimentos havidos no exterior, via MEP; ou, de forma excludente

b) a riqueza, cuja tributação se pretende, recai sobre alcunhados "dividendos fictos" ou presumidamente pagos à controladora nacional.

No caso vertente, vejam bem, nem a D. Autoridade Lançadora não aponta de forma clara, objetiva e explícita, qual seria o seu marco teórico para sustentar, no caso, que a exigência constituída por meio do auto de infração ora polemizado seria, em verdade, o próprio

lucro da recorrente verificado no Brasil. Limita-se, a afirmar que as grandezas tributadas seriam próprias da companhia brasileira, não havendo exigência sobre lucros apurados por empresas estabelecidas no exterior.

A DRJ, por sua vez, crava que a manifestação de riqueza objeto da exigência preconizada pela MP 2.158-35 seria a “*receita de participação da investidora brasileira*” nos lucros apurados pelas suas controladas sediadas no exterior. De acordo com o D. Relator do acórdão recorrido, ter-se-ia que:

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 no lucro da investida. 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.

Já adiante, especificamente quanto a posição assumida pela DRJ que “distribuição de lucros” e “distribuição de dividendos” são, para além de dúvidas razoáveis, expressões sinonímicas. Assim, quando o D. Relator da decisão *a quo* afirma que a lei nacional objetivaria onerar, tributariamente, “*a receita de participação da investidora brasileira no lucros*” ele está, efetivamente dizendo que o foco da MP 2.158-35 seria os lucros a distribuir ou, noutra giro, os dividendos a serem pagos. Sobre isso, vejamos bem, retornarei mais adiante.

No que tange especificamente à exposição dos motivos contidos no TVF, pelo que ficou assentado acima, entendo haver, uma falta de fundamentação argumentativa preocupante, notadamente quando, como já dito, as duas teses aventadas anteriormente são incompatíveis entre si... e, neste particular, ao não aventar qual seria o fundamento teórico a dar sustentação a suas conclusões, tanto a Autoridade Fiscal, como a Turma *a quo*, criaram obstáculos à defesa do contribuinte.

Semelhante vício não foi aventado pelo recorrente; nada obstante, por se tratar de matéria de ordem pública, seria possível invocar uma preliminar de mérito de ofício e, assim o fazendo, reconhecer, de plano, a nulidade de ambos atos.

Todavia, e até mesmo por força do art. 59, § 3º, entendo que, a par de qualquer mácula no lançamento, é perfeitamente possível, a este relator, julgar o mérito da demanda, já que, pelos entendimentos que venho adotando em casos similares, o lançamento seria, a toda monta, improcedente.

Agora, como nenhuma das teses lembradas linhas acima foram aventadas pela Autoridade Lançadora, farei uma abordagem mais ampla sobre o tema a fim de refutar, também, e inclusive, o entendimento firmado pela DRJ.

Pois bem, como já dito tanto a Fiscalização, como a DRJ, sustentam, *in casu*, que a Lei 9.249/95, com a redação que lhe foi dada pela MP 2.158-35, estaria exigindo a tributação do lucro verificado aqui no Brasil e não aquele apurado na Áustria e na Argentina, afastando-se, pois, a regra do art. 7 de ambos Tratados.

Com o devido respeito, mas tal entendimento não pode prevalecer... a disposição contida no art. 7º dos mencionados Acordos não teria razão de ser (ou seria letra morta) caso prevalecesse a posição externada pela Autoridade Fiscal e pela DRJ (ou de outra sorte, seria desnecessária à exceção tratada no item I, despendida para o caso de se existir um estabelecimento fixo).

Explicando melhor, caso as Convenções pretendessem reservar a competência "*do outro estado contratante*" para tributar os lucros verificados por empresa sediada fora dele, restringindo tal regramento somente, como defendem, v.g., aos tributos sujeitos a regra de substituição por retenção, não teríamos, aqui, necessidade de regramentos de tributação internacional.

I.3.2.1.a - O lucros tributados na forma do art. 74 da MP 2.158 não decorrem ou não podem decorrer da reavaliação de investimento via MEP.

Atendo-me à primeira tese anteriormente mencionada, a fim de justificar o entendimento de que a grandeza tributada, aqui, seria o lucro da própria controladora, o seus adeptos sustentam que o art. 74 da MP 2.158-35 teria criado uma exceção à regra de neutralidade do MEP - Método de Equivalência Patrimonial-, autorizando, neste particular, a tributação da variação patrimonial observada na empresa nacional, concretizada, contudo, apenas pela adição dos lucros observados no exterior, sem se considerar os demais efeitos deste método.

Contudo, o art. 25 da Lei 9.249 é absolutamente claro no sentido de que almeja, ali, a exigência das exações em bases universais. Isto é, a norma em referência busca a tributação de "lucros" verificados no exterior, sem prejuízo da manutenção das regras atinentes à reavaliação de investimentos preconizada pelo antigo art. 388 do RIR (aprovado pelo já revogado Decreto 3.000/99):

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

Verdade seja dita, se as variações patrimoniais decorrentes da reavaliação de investimentos por meio de MEP pudessem impactar o lucro real das companhias e empresas nacionais, os arts. 74 da MP 2.158 e 25 da Lei 9.249 perderiam, a toda monta, a sua utilidade, pois não estaríamos de fato, tratando da exigência do IRPJ e da CSLL em bases Universais, mas, apenas, tributando os ganhos patrimoniais observados tão só no Brasil, decorrente da simples variação do valor do patrimônio líquido das companhias (ocorrida pelo aumento do valor dos investimentos por elas havidos)³. Estaríamos de volta a tributação conforme o princípio da territorialidade (como contraponto ao princípio da tributação global ou universal⁴).

³ E aqui, vejam bem, estaríamos mudando o conceito jurídico de renda positivado no art. 43 do CTN, também em relação ao fato gerador ocorrido intraterritório; mudar-se-ia, pois, concepção há muito estabelecida de que, para se tributar a renda, no Brasil, ter-se-ia por imprescindível a sua efetiva realização (disponibilização econômica). Estar-se-ia mudando, pois, o conceito de renda realizada para o de renda corrente (o que, até então, só era admissível, justamente, para a tributação dos lucros verificados no exterior, mormente a partir da decisão proferida pelo STF nos autos da ADI 2.588).

⁴ Como bem lembra Macílio Tocano Franca Filho "o princípio da territorialidade significa que todas as situações jurídicas que dêem origem à produção de renda, por nacionais ou residentes, localizadas dentro do território do Estado, geram uma obrigação tributária". Ainda de acordo com o prefalado o autor, de outro turno, "segundo o princípio da base global do imposto de renda, passa a ser tributada a universalidade dos lucros, rendimentos e

O § 6º, acima, contudo, deixa extreme de dúvidas que:

- a) o art. 25 não trata do resultado da reavaliação, via MEP;
- b) as variações do patrimônio líquido, decorrentes das reavaliações de investimentos, **continuam neutras do ponto de vista fiscal**.

Como reforço de argumentação, vale destacar que a Instrução CVM 247/96, que nada mais faz que consolidar as regras atinentes ao MEP, pulverizadas ao longo da Lei 6.404 e nas normas fiscais (como o Decreto-lei 1.596), aponta, principalmente em seus arts. 9º a 12, de forma claríssima, que o MEP não será determinado, exclusivamente, pelos lucros, mas também por outras variáveis, incluindo-se, aí, os prejuízos, lucros acumulados, reavaliações de ativos, etc. O resultado do MEP, por certo, não se confunde com os lucros apurados pela companhia no exercício social (não obstante poder compô-lo).

Neste passo, a conclusão de que estaríamos diante de uma exceção à regra geral de neutralidade do MEP é, quando menos, obscura... em momento algum, o art. 25, que trata da tributação internacional dos lucros, afirma, contextualiza ou intenciona dizer que os resultados ali perqueridos decorreriam da variação patrimonial percebida em relação aos investimentos havidos pelas empresas nacionais. E a Lei 9.249 não faz, nem mesmo, referência aos preceitos que tratam do MEP (especificamente o art. 388 do RIR ou 21 do Decreto-lei 1.598/77):

Pelo contrário, o citado § 6º diz claramente que a tributação dos lucros verificados no exterior não prejudicará a reavaliação dos investimentos realizados via MEP, que continuará obrigatória e, outrossim, neutra. Outro entendimento, resultaria em fato, potencialmente, impensável:

a) a empresa teria os lucros percebidos por sua controlada tributados, como resultado da aplicação dos preceitos do art. 25 da Lei 9.249 (e, portanto, na ótica de quem defende tal tese, como receita, decorrente da reavaliação de seu investimento, tributável);

b) na hipótese da venda destes ativos, tendo em conta a reavaliação integral, via MEP, que lhe é obrigatória, observaria uma nova exigência fiscal, desta feita, sobre os ganhos de capital, **mesmo que o resultado do MEP, a par de lucros apurados, tenha sido negativo**.

Ou seja, a consideração dos ditames do art. 25, *caput*, da Lei 9.249 (com a redação que lhe foi dada pela MP 2.159-35) como regra de tributação interna de resultado de reavaliação de investimento, poderia encerrar, em tese, *bis in idem*, culminando, pois, com a violação expressa e inegável dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.

Além disso, vejam bem, o art. 25, supra tratado, não alcança os lucros observados pela Companhia ou Empresa nacional; seu objeto, é o lucro efetivamente apurado por suas controladas no exterior ou, noutro giro, a decisão do Supremo em relação às coligadas (e a inconstitucionalidade da norma em testilha quanto a esta situação) **não faria nenhum sentido**. Para tanto, transcrevo, abaixo, um trecho do voto condutor da ADI 2.588, em que a Relatora Min Hellen Grace assim ponderou:

ganhos de capital auferidos (nos mercados doméstico e exterior) por pessoas jurídicas domiciliadas no país (...) (FILHO, Marcílio Tocano Franca, Princípio da Tributação Internacional sobre a Renda, em RDDT nº 30, 1998, p. 75).

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.

A justificativa sustentada pelo Supremo para validar parcialmente a MP 2.158 foi de que, no caso das controladas, a empresa Nacional perceberia, ou deteria, de imediato a *disponibilidade jurídica da renda*, ainda que não deliberada a distribuição dos lucros apurados (já que a decisão, ao fim e ao cabo, quanto a destinação dos lucros caberia à controladora). Semelhante disponibilidade, contudo, não seria verificada em relação às coligadas!

Ora, estivéssemos tratando, de fato, de exceção parcial ao MEP, por que, então, a posição adotada pelo Supremo quanto às coligadas? Qual a relevância da disponibilidade jurídica da renda verificada no exterior para fins de reavaliação de investimento (que deverá ser feita, ainda que a empresa investida não seja controlada pela empresa nacional)?

A resposta é uma, e uma só: a exigência contida no art. 25 da Lei 9.249, não trata de dividendos (fictos ou reais), sobre o que me posicionarei mais adiante, muito menos se reporta ao resultado positivo do MEP; *mas, isto sim, da disponibilidade jurídica dos lucros apurados pela controlada no exterior, antecipada por força do poder decisório de sua controladora.*

I.3.2.2 O fato signo-presuntivo de riqueza tributado conforme a regra inserta no art. 74 da MP 2.158-35 também não conforma a figura dos ditos "dividendos fictos".

No que tange a segunda tese comumente invocada para afastar a aplicação dos tratados em casos como o ora analisado, e, como alertado, aparentemente acolhida pela decisão recorrida, calca-se, verdadeiramente, num excesso de criatividade, *permissa venia*, ilegal.

Com efeito, pela tese em questão, o fato signo-presuntivo de riqueza perquerido pela norma contida no por vezes mencionado art. 74, como defende os seus adeptos, seria, em verdade, o que se convencionou chamar de "dividendos fictos". Neste caso, haveria uma dupla presunção:

a) uma primeira admitida como correta pelo próprio STF, quando validou os ditames do art. 74 do diploma legal supra, em relação à empresas controladas estabelecidas no exterior, em países sem tributação favorecida, em que se dispensa a aquisição da disponibilidade econômica (ou se o presume) como elemento tipo da concretização do fato gerador do IR e da CSLL;

b) e uma segunda, não prevista em lei e nem tampouco sancionada pelo Supremo, de que os lucros não distribuídos, seriam, presumidamente, pagos à controlada na forma de dividendos, o que afastaria a aplicação do art. 7 dos Tratados Modelo/OCDE e também do art.

23, item 2, de ambas Convenções aqui examinadas (cuja norma isentiva trata, exclusivamente, dos dividendos efetivamente pagos).

A presunção encartada no item "b", contudo, não só não encontra amparo, insista-se, na decisão proferida por ocasião do julgamento da ADIn 2.588, como atenta, diretamente, contra os preceitos dos art. 132, II, 193, 194, 195 e, principalmente, o art. 201, todos da Lei das S/A. Com efeito, o art. 132, II, condiciona o pagamento de dividendos à deliberação por assembleia ordinária, sem a qual, não serão pagos aos acionistas; já os artigos 193 a 195, tratam de reservas que podem ser constituídas a partir do lucro líquido apurado; por fim, o art. 201 estabelece a origem dos valores a serem pagos a título de dividendos, estando suficientemente claro, aí, que a respectiva "base de cálculo" pode advir, não só do lucro líquido, como, também, da reserva de lucros ou, ainda dos lucros acumulados.

Ou seja, a figura dos ditos "dividendos fictos" parte de um pressuposto irreal de que:

- a) haverá efetiva deliberação para o pagamento dos aludidos dividendos;
- b) nenhuma reserva legal ou facultativa será real e concretamente constituída, presumindo-se, igualmente, que a totalidade do lucro líquido será vertida para o pagamento dos dividendos;
- c) que os dividendos serão compostos, exclusivamente, do lucro líquido apurado no exercício, desconsiderando-se, portanto, a possibilidade de que tais dividendos sejam calculados a partir das reservas de lucros ou dos lucros acumulados anteriormente.

Agora, estando absolutamente clara a redação do art. 74, de que haverá exigência de imposto de renda e CSLL sobre "*os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior*", não só se presumiria, aí, a disponibilidade "econômica" deste lucros, como se partiria da segunda presunção anteriormente tratada, qual seja, de que a companhia não constituirá reservas legais ou facultativas, de que pagará dividendos à sua controladora e de que os preditos dividendos serão compostos eminentemente pelo lucro líquido do exercício.

Em outras palavras, o lucro líquido apurado no exterior **não será, obrigatória e integralmente vertido para o pagamento de dividendos**, o que encerraria, por fim, e a toda evidência, a potencial exigência dos tributos em comento, sobre grandeza que não revela a capacidade contributiva presumida (notadamente se os lucros da companhia não foram totalmente vertidos para o pagamento dos preditos dividendos ou se estes não foram integralmente compostos pelo lucro líquido do exercício).

Ao fim e ao cabo, a presunção de que o objeto do art. 74 seria o lucro da companhia nacional verificado a partir do etéreo, absolutamente incerto e ilíquido pagamento de dividendos, culminaria com uma potencial, e inconstitucional, violação ao já dito princípio da capacidade contributiva e, ainda, à garantia constitucional do não confisco.

I.3.3 Conclusão parcial.

Seja qual for o vértice adotado para analisar o caso, a conclusão será sempre a mesma: os resultados verificados pelas controladas (direta ou indireta) da recorrente não são tributáveis:

a) se se tratar de receita de variação patrimonial (MEP), esta é neutra do ponto de vista fiscal;

b) outrossim, não há como considerar os resultados tratados pelo art. 74 como dividendos fictos ou antecipados (como pretendeu o acórdão recorrido), já que semelhante tese assentaria em uma segunda presunção não albergada pela decisão proferida por ocasião do julgamento da ADI 2.588, não sendo, outrossim, suportada pelas disposições da lei das SA, invocadas anteriormente. Por isso, esta tese, diga-se, acaso acolhida, poderia encerrar tributação de riqueza inexistente e, ato contínuo, contrária ao princípio da capacidade contributiva e à garantia constitucional do não-confisco;

c) por fim, em não se tratando de variação patrimonial por reavaliação de investimentos, ou, de outro turno, de "dividendos fictos", os lucros apurados no exterior não podem ser exigidos na espécie, justamente por força dos preceitos do art. 7º dos tratados Brasil-Áustria e Brasil/Argentina.

Por fim, se é certo que a questão está longe de estar pacificada neste Conselho, é, quando menos, possível notar uma tendência no âmbito do poder judiciário, mormente quanto a interpretação da situação tratada particularmente no art. 7º da Convenção Modelo da OCDE e a prevalência desta em relação ao art. 74 da citada MP. Neste passo, trago a colação o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça quando do julgamento do REsp 1.325.709:

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

(...)

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

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados

Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

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

(...)

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial (*STJ, REsp1.325.709, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, julgado em 24/04/2014 e acórdão publicado no DJe de 20/05/2014*)

Notem que, a teor do art. 105, III, da CF, alínea "a", e como já sustentado linhas acima, o resguardo da integridade legislação federal *e dos tratados dos quais o Brasil é signatário* é de competência exclusiva do STJ de sorte que, a se sedimentar o entendimento acima, dificilmente se verá uma reversão posterior; tal interpretação, além de me parecer correta, é, atualmente, a que detém maior força cogente, ainda que não se trate de decisão com efeitos vinculantes.

Com espeque, pois, no art. 7º dos tratados ora analisados, não parece correta, pois, a sua desconsideração.

Por tais razões, o recurso voluntário deve ser provido neste ponto.

1.4 Dos pedidos sucessivos.

A luz do que foi decidido anteriormente, diga-se, os pedidos sucessivos deduzidos pela recorrente estariam irremediavelmente superados. Nada obstante, e até pelo fato de saber que a posição majoritária deste Colegiado diverge, em substância e conclusão, daquele anteriormente proposta, tomo a liberdade de tecer algumas considerações, em especial, acerca do pleito da empresa concernente à compensação dos tributos porventura pagos pela controlada Votorantim GmbH à Áustria.

Com efeito, diga-se, a empresa não trouxe aos autos os comprovantes de recolhimento do imposto pago no exterior (e, por conseguinte, e por óbvio, não os consularizou,

na forma do art. 26, § 2º, da Lei 9.249/95). Os únicos documentos apresentados, diga-se, restringem-se, como descrito no relatório que precede este voto, à:

- a) um parecer de escritório austríaco explicando o tratamento legal do imposto de renda pela legislação austríaca e atestando o pagamento do tributo pela empresa lá sediada;
- b) um extrato “*da conta fiscal das Votorantim GmbH*”;
- c) extratos de pré-pagamento do IR austríaco; e
- d) algumas decisões administrativas que se reportariam à apuração e recolhimento do imposto naquele país).

Todos os documentos mencionados acima se encontram juntados à impugnação da empresa, particularmente à e-fls. 696/720, devidamente acompanhados de tradução juramentada.

Como é sabido, a Lei 9.430/96, por seu art. 16, § 2º, II, amenizou as exigências contidas no art. 26, § 2º da Lei 9.249/95, dispensando-se, pois, a autenticação dos comprovantes de pagamento por meio de autoridade consular se, e quando, o contribuinte demonstrar que “*a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado*”. Notem que a dispensa realizada pelo preceptivo em exame cinge à desnecessidade de consularização dos comprovantes e não da apresentação destes, propriamente. E, como dito, os documentos exibidos não são, até segunda ordem, comprovantes de pagamento do imposto.

Nada obstante, a força probatória dos elementos apresentados pela insurgente é inegável... os extratos de pré-pagamento, diga-se, foram emitidos por instituições bancárias e as explicações constantes do parecer tratado em “a”, supra, dão conta de que tais “pré-pagamentos” se assemelhariam às nossas estimativas. Outrossim, as cópias das decisões administrativas trazidas (cuja autenticidade não foi, em qualquer momento, questionada, nem pela Autoridade Lançadora e nem pela DRJ), parecem dar credibilidade aos registros apostos no extrato tratado em “b” e à assertiva contida no precitado parecer quanto ao efetivo recolhimento das exações à Áustria.

É óbvio que quando a Lei exige a exibição de documento que comprove o efetivo pagamento do tributo, ela está se referendo a *qualquer documento* e não, e tão somente, guias de recolhimento.

Os extratos e as decisões colacionadas, se não se questionadas a sua autenticidade, comprovam o pagamento do IR Austríaco e asseveram, mais, a efetiva exigência deste tributo pelo mencionado País.

Assim, e caso seja superada a tese central abordada no tópico I.3, supra, seria, realmente, de se acatar o pedido sucessivo em exame para se autorizar a compensação dos valores comprovados pelos documentos ora apreciados do valor remanescente do crédito tributário (já que a DRJ, como lá alardeado, reduziu sobremaneira o montante originariamente lançado).

Noutro giro, quanto ao pedido de reconhecimento da ilegalidade da cominação dos juros sobre multa de ofício, aplicar-se-ia ao caso os ditames da Sumula 108 deste CARF, o que culminaria com o não provimento do apelo nesta parte.

Todavia, tal como afirmei, tais pedidos se encontram irremediavelmente prejudicados.

II DO RECURSO DE OFÍCIO.

Conforme descrito no relatório supra, o ponto do ato de lançamento que mereceu reprimendas da turma *a quo* centrou-se no valor tributável calculado pela D. Auditoria em relação aos lucros apurados pela Votorantim GmbH; objetivamente, a Fiscalização teria desconsiderado os valores declarados pela recorrente em DIPJ com base em demonstrações financeiras da predita empresa controlada. E, para tanto, a Autoridade Fiscal efetivamente glosou parte das deduções realizadas pela VTGMBH.

A DRJ, neste ponto, reduziu o montante da base de cálculo apurada justamente por entender, no caso, inexistir previsão legal a autorizar a Auditoria Fiscal Brasileira a realizar procedimentos fiscalizatórios ou mesmo para revisar as demonstrações financeiras de pessoas jurídicas estabelecidas em países estrangeiros.

Este posicionamento, diga-se, já foi objeto de exame por este colegiado e, ainda que não exista, até aqui, uma decisão já publicada, é fato que a Turma referendou este posicionamento, bem sintetizado na seguinte passagem do acórdão ora recorrido:

Quanto à possibilidade de glosar o valor atribuído a título de "Alocação das ações de Fruição", isso só caberia a Autoridade Fiscal austríaca, mesmo porque, tal glosa deveria ser fundamentada na lei austríaca e não em mera pesquisa feita em "literatura especializada" pela Autoridade Fiscal brasileira. Por essas razões, voto por dar provimento neste ponto a impugnação (*sic*).

Este relator, diga-se, negaria provimento ao recurso de ofício já pelas premissas adotadas ao longo deste voto. Nada obstante, as ponderações propostas pela DRJ são, para além de dúvidas razoáveis, inafastáveis.

Assim sendo, é de se negar provimento ao recurso de ofício.

III CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO e por NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

Fl. 20 do Acórdão n.º 1302-004.272 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720050/2017-48

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, redator designado.

Permito-me divergir do bem fundamentado voto do Relator, em relação à possível incompatibilidade entre a tributação na forma preconizada pelo art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, e os tratados para evitar a dupla tributação internacional firmados pela República Federativa do Brasil, tese que foi vencida por voto de qualidade.

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 n.º 18, de 2013:

9. Em princípio, cabe observar que a Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei n.º 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei n.º 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 n.º 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, conseqüentemente, revogaram a legislação anterior referente à matéria.

14. O art. 74 da MP n.º 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 n.º 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 n.º 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.'

Da preliminar de nulidade da autuação

O Relator chega a suscitar, de ofício, a preliminar de nulidade dos Autos de Infração, posto que, no seu entender, a autoridade responsável pelo lançamento deveria haver declinado sob qual fundamento se realizava a aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, dentre as seguintes teses, por ele entendidas como antagônicas:

- a) o fato signo-presuntivo de riqueza alcançado pelos preceitos do art. 74 da MP acima se definiria pelo acréscimo patrimonial advindo da avaliação dos investimentos havidos no exterior, via MEP; ou, de forma excludente
- b) a riqueza, cuja tributação se pretende, recai sobre alcunhados 'dividendos fictos' ou presumidamente pagos à controladora nacional.

O exame dos Autos de infração de fls. 564/587 revela que a autoridade fiscal descreveu brevemente a infração que entendeu cometida pelo sujeito passivo e apontou, expressamente, os dispositivos legais que fundamentaram a autuação.

A par disso, no Termo de Verificação Fiscal (fls. 521/546), além de novamente tratar dos aspectos acima referidos, com maiores detalhes, ao afastar a incidência dos tratados para evitar a dupla tributação, declinou a grandeza objeto da incidência da norma:

16. Portanto, o total de acréscimo patrimonial na Votorantim Ind. acarretado pelos resultados de suas controladas no exterior é igual ao lucro proporcional a sua participação na controlada indireta Acergroup S.A. (Argentina), somado ao lucro proporcional a sua participação na controlada Votorantim GMBH. (Áustria), perfazendo o montante de R\$ 431.612.339,28;

Assim, apesar de o próprio Relator haver superado a citada nulidade, observa-se que todas as exigências previstas para a autuação fiscal foram atendidas rigorosamente e o sujeito passivo pode, com perfeição, compreender a acusação fiscal e dela se defender.

Não existe, como sustentado pelo Relator, a obrigação de que a autoridade fiscal, além de apontar a base legal do lançamento, esclareça sob qual fundamento a renda do sujeito passivo é tributada por força da expressa disposição dos dispositivos legais por ele apontados.

Até porque o estudo e a controvérsia acerca de qual é o fundamento para que a MP n.º 2.158-35, de 2001, determine a tributação dos lucros da Controladora é discussão doutrinária, não se tratando de exigência para a validade do lançamento.

Inexistente, portanto, a nulidade aventada.

Do dispositivo em questão como norma CFC

Iniciando a análise de mérito, é importante que se verifique a natureza e o propósito da regra veiculada pelo art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158, de 2001.

Considero ser inegável que a referida regra 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 aventado pelo Relator, a tributação na forma prevista no art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, conforme destacado no voto proferido pela Ministra Ellen Gracie, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.588/DF (parcialmente transcrito pelo Relator), é perfeitamente compatível com o conceito de renda:

No julgamento do RE n.º 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 n.º 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. Nem, ainda, há que se invocar a regra hermenêutica da especialidade, para aplicar os tratados em detrimento da regra de 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-Áustria e Brasil-Argentina seguem, quanto à redação do art. 7º, o modelo da OCDE e, portanto, a sua interpretação deve levar em consideração os comentários acima transcritos.

ARTIGO 7

Lucros das empresas

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

ARTIGO VII

Lucros das empresas

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

O referido dispositivo, portanto, não trata da 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 CSRF⁵, 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.

⁵ Neste sentido, a título exemplificativo, os Acórdãos nº 9101-004.060, de 12 de março de 2019, Redator designado Conselheiro André Mendes de Moura; 1201-002.761, de 19 de março de 2019, Relator Conselheiro Neudson Cavalcante de Albuquerque; 1301-003.770, de 20 de março de 2019, Redator designado Conselheiro Roberto Silva Júnior; 1401-003.640, de 13 de agosto de 2019, Relator Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto; e 9101-004.581, de 04 de dezembro de 2019, Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa.

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 dispôs expressamente sobre aspecto temporal: o lucro presume-se distribuído para a empresa brasileira (na condição de detentora das ações/quotas da investida), na proporção de sua participação, ao final do ano-calendário.

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

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

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

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. A tributação só se 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, ao contrário do sustentado pelo Relator, a interpretação de aqui se defende não torna sem sentido as regras contidas no art. 7 das Convenções. 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 Áustria e com a Argentina.

Da validade da forma de apuração do lucro da Controladora

O Relator 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 afasta, inclusive, a possibilidade de *bis in idem*, aventada pelo Relator:

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 n.º 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 n.º 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.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário em relação a tal matéria, entendendo que os tratados firmados pelo Brasil não são óbice à tributação realizada nos presentes autos.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo