ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.722750/2016-10

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

Processo nº	16682.722750/2016-10
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1302-002.935 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	25 de julho de 2018
Matéria	IRPJ
Recorrente	YOLANDA PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL. CONTROLADAS. LUCRO NO EXTERIOR. TRATADO PARA EVITAR BI-TRIBUTAÇÃO. BRASIL. HOLANDA.

Estando em vigor o tratado para evitar a bi-tributação firmado entre Brasil e o Reino dos Países Baixos (Decreto nº 355/91), não se pode admitir a tributação dos lucros auferidos por controlada brasileira domiciliada naquele país, sob pena de se tornar letra morta a pactução feita pela República Federativa do Brasil.

LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE CONTROLE NAS DELIBERAÇÕES SOCIETÁRIAS E GERENCIAIS. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 74 DA MP 2.158/01.

Constatada, via análise do Estatuto Social de empresa domiciliada em Cuba, que a empresa brasileira, com participação no capital social, não tem autonomia nas decisões sobre a distribuição dos lucros daquela entidade, não se aplica o disposto no artigo 74 da MP 2.158/01, nos exatos termos definidos pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 2.588/DF e no RE 611.586.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011, 2012

TRATADOS INTERNACIONAIS. CONTROLADAS. LUCROS NO EXTERIOR. TRATADOS PARA SE EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. CSLL.

Aplica-se à CSLL as disposições dos tratados firmados pela República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencida a conselheira Maria Lucia Miceli, quanto a tributação dos lucros da controlada direta (Yolanda Netherlands B.V.), nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

LUIZ TADEU MATOSINHO MACHADO - Presidente.

(assinado digitalmente)

FLÁVIO MACHADO VILHENA DIAS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face do ora Recorrente, Yolanda Participações S/A, no qual a fiscalização alega que, nos anos calendários de 2011 e 2012, o contribuinte, ao apurar o lucro real, deixou de adicionar na apuração do lucro tributável os valores dos lucros auferidos por sua controlada Yolanda Netherlands B.V. ("Netherlands"), domicílio na Holanda.

Ainda, a acusação fiscal alega que não foram adicionados ao lucro tributável da Recorrente os lucros auferidos por sua controlada indireta (posteriormente controlada direta), a empresa Brascuba Cigarrillos S.A. ("Brascuba"), com domicílio em Cuba.

No termo de verificação fiscal de fls. 1.999 a 2.063, a fiscalização, em um primeiro momento, discorre sobre as alterações societárias e participações da Recorrente em empresas domiciliadas no exterior, em especial das empresas YOLANDA NETHERLANS B.V., BRASCUBA CIGARILHOS S.A. e SOUZA CRUZ OVERSEAS S.A.

Assim, após mencionar os documentos e respostas apresentadas pela Recorrente aos termos de intimação formalizados, conclui que:

> *Os lucros auferidos pela YOLANDA PARTICIPAÇÕES S.A., por meio de sua controlada direta YOLANDA NETHERLANDS, bem como por meio de sua controlada indireta BRASCUBA, no ano-calendário de 2011, não foram adicionados pela contribuinte, para efeito de apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no Brasil, relativos ao período de apuração encerrado em 31.12.2011. A SOUZA CRUZ OVERSEAS não auferiu lucros no período.*
>
> *Da mesma forma, os lucros auferidos pela YOLANDA PARTICIPAÇÕES S.A., por meio de sua controladas YOLANDA NETHERLANDS e BRASCUBA, no ano-calendário de 2012, não*

> *foram adicionados pela contribuinte, para efeito de apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no Brasil, relativos ao período de apuração encerrado em 31.12.2012.*
>
> *Tal fato, qual seja, de que os lucros auferidos nos ano-base de 2011 e 2012, pela YOLANDA PARTICIPAÇÕES S.A., por meio de suas **controladas diretas e indiretas** no exterior, não foram adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativos aos períodos de apuração daqueles tributos encerrados em 31.12.2011 e 31.12 2012, pode ser facilmente comprovado, respectivamente, pelos valores nulos constantes nas Linha 07 - "Lucros Disponibilizados do Exterior" das Fichas 09A – "Demonstração do Lucro Real" das DIPJ Exercícios 2012 e 2013 da FISCALIZADA. (destocou-se)*

Tendo em vista essa constatação e depois de discorrer sobre o histórico da legislação pátria acerca da tributação com "bases universais", aduz, a fiscalização, que o legislador não diferenciou, para o fins de tributação das controladas no exterior, se essas deveriam ser controladas diretas ou indiretas. Ou seja, pelo entendimento do agente fiscal, a tributação das controladas, de forma direta e indireta, deveriam ter as mesmas consequencias no que se refere à tributação. Assim, conclui:

> *Por esses motivos é que o lucro auferido pela fiscalizada por meio de suas controladas diretas e indiretas, e adicionado de ofício a seu lucro líquido apurado em 31.12.2011 e 31.12.2012 (para fins de apuração do Lucro Real) é aquele decorrente das demonstrações estrangeiras, e em relação ao qual não deve ser efetuado nenhum ajuste para expurgos de receitas ou despesas, ou decorrente de diferenças de critérios contábeis ou outras correções, ou mesmo conversões mensais em Dólares Americanos, para posterior conversão em Reais, ao final do ano.*

Desta feita, foram lavrados Autos de Infração, que constituíram créditos tributários de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendários 2011 e 2012. É essa a conclusão do TVF. Confira-se:

> *O lançamento do crédito tributário objeto da presente ação fiscal foi efetuado com base nos documentos e respostas apresentados pela contribuinte.*
>
> *O presente Termo é parte integrante e inseparável do Auto de Infração, documentos estes que formalizam o lançamento do crédito de IRPJ e CSLL de acordo com o seguinte enquadramento legal: Art. 25 a 27 da Lei nº 9.249/95; Art. 15 e 16 da Lei nº 9.430/96; Artigos 249, incisos I e II, 394 e 395, todos do Decreto nº 3.000/99; Arts. 9º, 21 e 74, todos da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 e Instrução Normativa SRF nº 213/2002.*

Em Impugnação, o Recorrente rebateu os termos da autuação, cujos argumentos foram assim sintetizados no Recurso Voluntário apresentado:

> *(i) Em relação à Brascuba: (a) a nulidade do lançamento em razão de erro de direito pela inobservância da IN nº 213/2002,*

aplicável ao caso concreto, que expressamente previa a necessidade de consolidação do lucro da investida indireta no balanço da investida direta, premissa sine qua non para adição ao lucro líquido do exercício fiscal da investidora brasileira, para fins de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; (b) a impossibilidade de tributação automática dos lucros da investida indireta, ante o disposto no artigo 1º, §6º, da IN 213/2002; e, (c) o erro de direito na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL em relação aos lucros auferidos por Brascuba no ano-calendário de 2012 (após 29.06.2012); e, (ii) Em relação à Netherlands: (a) o equívoco quanto ao entendimento defendido pela Solução de Consulta Interna ("SCI") nº 18– COSIT, na medida em que o artigo 7º do tratado contra bitributação celebrado entre o Brasil e a Holanda, ("TDT Brasil-Holanda") protege os lucros auferidos pela empresa localizada no exterior de forma objetiva, não permitindo que essa tributação recaia sobre a sociedade brasileira se os lucros não tiverem sido repatriados ao Brasil; (b) a prevalência do artigo 7º, do TDT Brasil-Holanda sobre o artigo 74, da MP nº 2.158/01, o que atrai a competência exclusiva do país de domicílio da empresa controlada para tributar o lucro desta entidade; (c) a impossibilidade de aplicação do entendimento de que o art. 74 da MP 2.158/2001 incidiria sobre dividendo ficto, atraindo, assim, a aplicação do art. 10 do TDT Brasil-Holanda, na medida em que o referido dispositivo é expresso ao tratar sobre a hipótese de dividendos pagos; (d) a necessidade de aplicação do TDT Brasil-Holanda ao IRPJ e à CSLL, pois os referidos tributos possuem natureza idêntica, respeitando, portanto, o disposto no artigo 2º do TDT Brasil-Holanda..

A douta Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG), ao analisar os argumentos lançados na Impugnação e os documentos acostados aos autos, entendeu por bem julgar como improcedente o apelo do contribuinte, tendo o acórdão recebido a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2011, 2012 TRATADO INTERNACIONAL.

A aplicação do disposto no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA.

Para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, os lucros auferidos por controladas no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados e serão computados de forma individualizada, devendo cada sociedade deve ser tida como distinta e autônoma para fins de tributação, vedada a consolidação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2011, 2012 TRATADO INTERNACIONAL.

A aplicação do disposto no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA.

Para fins de determinação da base de cálculo da CSLL, os lucros auferidos por controladas no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados e serão computados de forma individualizada, devendo cada sociedade deve ser tida como distinta e autônoma para fins de tributação, vedada a consolidação.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Intimado do acórdão, o Recorrente apresentou recurso voluntário, no qual, em síntese, repisa os argumentos apresentados na Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

DA TEMPESTIVIDADE.

Como se denota dos autos, o Recorrente, Yolanda Participações S/A, teve acesso ao acórdão recorrido, via intimação eletrônica, no dia 20/07/2017 (fl. 2907), apresentando o Recurso Voluntário em 21/08/2017 (comprovante fl. 2909). Ou seja, o Recurso foi apresentado dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado, e, por cumprir os pressupostos para o manejo, esse deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS E DAS PREMISSAS PARA ANÁLISE DA DEMANDA.

Como demonstrado acima e pelo o que se denota do Recurso Voluntário, a discussão do presente processo se resume a dois pontos principais: (i) a possibilidade de se tributar os lucros de controladas domiciliadas em países signatários (no caso Holanda), que firmaram tratado para evitar bi-tributação com a República Federativa do Brasil e (ii) independentemente de tratado, a possibilidade de tributação de controladas indiretas/diretas, sob a égide do artigo 74 da MP 2.158/01, no caso em que o controle não represente a preponderância nas deliberações.

Invertendo-se a ordem dos argumentos apresentados no Recurso Voluntário, entretanto, analisar-se-á primeiro a possibilidade de tributação dos controladas sediadas em países signatários de tratados com o Brasil.

Assim, neste ponto, primeiramente, antes de se analisar os argumentos do Recorrente, para se verificar se há ou não razão no lançamento combatido, cumpre verificar os pressupostos da legislação e fixar algumas premissas.

Neste ponto, inclusive, de partida, são de grande valia as colocações do Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Napoleão Nunes Maia Filho, no voto proferido nos autos do Resp nº 1.325.709/RJ, que assim argumenta:

> *Em síntese, o que é possível concluir é que o propósito de evitar evasão fiscal não legitima a infração aos ditames das garantias subjetivas do contribuinte, bem como aos conceitos básicos do sistema tributário, inclusive a preservação dos Tratados Internacionais, que trazem, como se sabe, as normas que devem reger a sua própria interpretação; assim, certos conceitos, essenciais à compreensão de sua inteireza positiva (essa expressão é do Professor PINTO FERREIRA) são ministrados no seu próprio texto, neste caso, o conceito de renda tributável.*

Pois bem. Com base neste entendimento, é que se analisará os pressupostos do ordenamento jurídico, em especial da legislação nacional e dos Tratados firmados pela República Federativa do Brasil, que dispõem sobre a possibilidade (ou impossibilidade) de tributação dos lucros auferidos pelas controladas e coligadas de empresas brasileiras que são domiciliadas no exterior, bem como o entendimento dos Tribunais.

Historicamente, o Estado brasileiro, desde o início da cobrança do Imposto sobre a renda, que se deu em 1924, através do Decreto nº 16.581/24, sempre tributou a renda auferida no território nacional (critério da territorialidade), ou seja, o Imposto sobre a renda não alcançava os rendimento e ganhos obtidos no exterior, independente do grau de vínculo (sucursal, filial, empresas coligas ou controladas) da entidade localizada em outro país com a entidade brasileira.

Após algumas tentativas de se alterar a forma de tributação, em especial pelas modificações legislativas ocorridas nos anos de 1987 e 1988 (vide decretos 2.397/87, 2.413/88, 2.413/88 e 2.429/88), só com a redação dada ao artigo 25, da Lei 9.259/95, é que o sistema tributário brasileiro abandona de vez o critério da territorialidade, adotando o princípio da "renda mundial" ou da "tributação em bases universais". Neste sentido, como ensina Marciano Seabra de Godoi,

> *"pelo critério da renda mundial, os Estados soberanos tributam tanto as rendas produzidas por seus residentes nos limites de seu território, quanto a renda produzida por seus residentes fora dos limites do seu território" (GODOI, Marciano de Godoi. A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivos e Legislativo da União. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 278.)*

A mudança na forma de tributação e o alcance que a norma pretendia dar foram motivos de críticas de grande parte da doutrina, o que forçou, s.m.j, o ente competente para instituir e cobrar o Imposto sobre a renda - União Federal - a alterar a legislação anteriormente posta, dispondo, a Lei nº 9.532/97, que o imposto só teria incidência, em síntese, quando da disponibilização às sociedades residentes no Brasil dos lucros auferidos.

Entretanto, sobreveio, em 2001, a edição da Lei Complementar 104, acrescentando dois parágrafos no artigo 43 do Código Tributário Nacional, que passou a ter a seguinte redação:

> *Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*
>
> *I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*
>
> *II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*
>
> ***§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.***
>
> ***§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.*** *(destacou-se)*

Com essa modificação legislativa, em especial com a redação dada ao parágrafo 2º transcrito, houve o entendimento, por parte da União Federal, de que a adoção do critério da universalidade da renda, para fins de incidência do IR, estaria definitivamente autorizada pelo ordenamento jurídico pátrio, podendo, de fato, o legislador ordinário trazer as hipóteses em que se dariam a tributação das empresas localizadas no exterior, em especial, as controladas e coligadas.

Assim, foi editada a MP 2.158/2001, que em seu artigo 74 determinava que "*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 de regulamento*".

Neste ponto, se vale, mais uma vez, dos ensinamentos de Marciano Seabra de Godoi, que, após discorrer sobre a edição daquela MP, assim se posiciona sobre a mudança legislativa então ocorrida:

> *"Portanto, a primeira data-base definida para a imputação dos lucros foi 31 de dezembro de 2002. Menos de três meses antes dessa data, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 213. No art. 7º dessa Instrução Normativa, determinou-se que a tributação dos lucros auferidos no exterior se realizasse por intermédio dos ajustes dos valores dos investimentos conforme o método da equivalência patrimonial. Nos termos do parágrafo 1º do art. 7º, 'os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL'. Segundo o art. 8º da mesma Instrução Normativa, os lucros decorrentes dos investimentos que a legislação comercial (lei das Sociedades por ações) não mandar avaliar pelo método*

> *de equivalência patrimonial continuariam a ser tributados pelo imposto brasileiro somente na proporção em que ocorresse sua disponibilização (crédito ou pagamento do lucro) para a empresa investidora". (GODOI, Marciano de Godoi. A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivos e Legislativo da União. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 282 e 283).*

Pois bem. Feita essa breve contextualização histórica quanto à tributação com bases universais pela sistema tributário brasileiro, sem, contudo, ter a pretensão de se esgotar o tema, em especial, acerca das mudanças imposta pela Lei 12.973/2014 no ordenamento jurídico pátrio, cumpre registrar que a redação do artigo 74 da MP 2.158/2001 foi objeto de diversas críticas da doutrina e de questionamentos dos contribuinte junto ao Poder Judiciário.

A discussão judicial desaguou, como não poderia deixar de ser, no Supremo Tribunal Federal, que, através da ADIN 2.588, julgou a (in)constitucionalidade do malfadado artigo 74. No julgamento, que durou mais de 10 anos, com intenso debate entre os Ministros e a confecção de longos acórdãos, não se chegou a uma maioria de votos em diversos pontos da discussão. A ementa do julgado recebeu a seguinte redação:

> *Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS ("31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO"). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da*

> *normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1.* ***A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam "paraísos fiscais";*** *2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.* ***Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da clausula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001****.(ADI 2588, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, DJe-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014 EMENT VOL-02719-01 PP-00001) (destacou-se)*

Pelo o que se observa da ementa e, em especial, dos votos proferidos pelos Ministros, pode-se sintetizar as conclusões a que chegou o Supremo Tribunal Federal da seguinte forma:

Investida	Localização	Validade do artigo 74 da MP 2.158/01	Eficácia "erga omnes" e efeito vinculante
Coligadas	Jurisdição normal	Inconstitucional	Sim
	Paraíso Fiscal	Constitucional (não alcançou a maioria)	Não
	Jurisdição normal	Constitucional (não alcançou a maioria)	Não
Controladas	Paraíso Fiscal	Constitucional	Sim

Ainda, da análise das decisões e do quadro acima, cumpre registrar que o Supremo Tribunal Federal chegou a três importantes conclusões no julgamento da ADIN 2.588, quais sejam:

> 1) Há que se diferenciar a tributação das investidoras com investidas com sede em paraísos fiscais, daquelas com sede em países com tributação normal.
>
> 2) Controladas e coligadas devem ter tratamento distinto; e
>
> 3) O princípio da irretroatividade, no caso da renda obtida no exterior, deve ser respeitado.

No que importa para o caso em análise, como se verifica do quadro acima, o Supremo Tribunal Federal não chegou a uma maioria vinculativa no que tange aos lucros de controladas não domiciliadas em "paraíso fiscal", nem para com lucros de coligadas domiciliadas em "paraíso fiscal".

Está-se diante de lucros de controladas não domiciliadas em "paraíso fiscal". Como se sabe, contudo, mesmo não havendo um efeito vinculante, neste ponto, na decisão do STF, a este órgão é defeso se manifestar sobre inconstitucionalidade de norma legal, conforme Súmula CARF nº 2.

Assim, a princípio, estava vigente e válido, à época dos fatos imponíveis, o disposto no artigo 74, da MP 2.158/01, que diz que o momento da tributação das controladas domiciliadas em países sem tributação favorecida seria aquele em que os lucros fossem disponibilizados nos balanços das entidades.

Contudo, não foi objeto de análise, por parte daquela Corte, a implicação ou aplicação do disposto na MP no caso de a entidade controlada ser domiciliada em países que firmaram Tratados para evitar a dupla tributação da renda com a República Federativa do Brasil. Esta ausência de análise por parte do STF é clara quando se verifica o excerto da decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário nº 541.090, em que também se discutia a (in)constitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158/01. Veja-se:

> *Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para considerar ilegítima a tributação retroativa, nos termos do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa (Relator), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello.* ***Determinado o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que se pronuncie sobre a questão atinente à vedação da bitributação baseada em tratados internacionais****, vencido o Ministro Dias Toffoli, não havendo se manifestado, no ponto, o Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Redigirá o acórdão o Ministro Teori Zavascki, que reajustou seu voto. Impedido o Ministro Luiz Fux. Plenário, 10.04.2013. (destacou-se)*

No que se refere aos Tratados, as suas implicações e a sua hierarquia dentro do ordenamento jurídico brasileiro, o Superior Tribunal de Justiça tem inúmeros julgados que exploram o tema, como também Supremo Tribunal Federal.

Não se entrará aqui, até mesmo para não se perder o foco da autuação, na discussão que se dá entre os aderentes do sistema monistas ou dualistas dos ordenamentos jurídicos e, principalmente, na discussão doutrinária acerca do status dos Tratados firmados pelo Brasil, ou seja, se os Tratados se equipariariam às leis ordinárias ou às leis complementares.

No presente voto, aceita-se como premissa que os tratados integram a ordenamento jurídico e eventual conflito com normas internas deverão ser solucionadas de acordo com os critérios cronológico e da especialidade, como se observa do julgado abaixo proferido pelo Supremo Tribunal Federal:

> *E M E N T A: EXTRADIÇÃO - CRIMES DE CORRUPÇÃO PASSIVA E DE CONCUSSÃO - DISCUSSÃO SOBRE MATÉRIA PROBATÓRIA - INADMISSIBILIDADE - DERROGAÇÃO, NESTE PONTO, DO CÓDIGO BUSTAMANTE (ART.365, 1, IN*

> *FINE), PELO ESTATUTO DO ESTRANGEIRO - PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS - PROCESSO EXTRADICIONAL REGULARMENTE INSTRUÍDO - JURISDIÇÃO PENAL DO ESTADO REQUERENTE SOBRE OS ILÍCITOS ATRIBUÍDOS AOS EXTRADITANDOS - JULGAMENTO DA CAUSA PENAL, NO ESTADO REQUERENTE, POR TRIBUNAL REGULAR E INDEPENDENTE - RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO PENAL EXTRAORDINÁRIA CONCERNENTE AO DELITO DE CORRUPÇÃO PASSIVA - ACOLHIMENTO PARCIAL DA POSTULAÇÃO EXTRADICIONAL UNICAMENTE QUANTO AO CRIME DE CONCUSSÃO - PEDIDO DEFERIDO EM PARTE. CÓDIGO BUSTAMANTE - ESTATUTO DO ESTRANGEIRO -*
>
> *(...)*
>
> *A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá - presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico -, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica,* ***mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posterior derogat priori) ou, quando cabível, do critério da especialidade.*** *Precedentes.*
>
> *(...) .(Ext 662, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 28/11/1996, DJ 30-05-1997 PP-23176 EMENT VOL-01871-01 PP-00015)*

E o Superior Tribunal de Justiça, mesmo que partindo de outra premissa da que partiu o julgado acima (uma vez que coloca os Tratados no mesmo patamar das Leis Complementares), no julgado consubstanciado no REsp nº 1.161.467, coloca uma pá de cal sobre a discussão, quando afirma que os Tratados que tem como matéria de regulação a bi-tributação da renda terão prevalência sobre o direito brasileiro, quando nitidamente se confrontarem (antinomia) com leis internas. O critério da especialidade é invocado pelo STJ. Confira-se trecho da ementa do julgado:

> *TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.*

> *(...)*
>
> *7. **A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.***
>
> *8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio lex specialis derrogat generalis, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.*
>
> *9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso especifico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, stricto sensu, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.*
>
> *(...) 11. Recurso especial não provido. (REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012) (destacou-se)*

Não se pode olvidar, neste ponto, como mencionado na ementa acima transcrita, que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 98, preceitua que os "*tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*". Exatamente por isso deve-se aplicar o critério da especialidade para a solução de eventual conflito entre normas de direito interno e os Tratados Internacionais.

No que se refere ao critério da especialidade, o jurista italiano Norberto Bobbio, que teve grande influência na formação do pensamento jurídico brasileiro, já pontificava em seu clássico "*Teoria do Ordenamento Jurídico*", que esse critério deve ser utilizado para solução de antinomias dentro de um ordenamento jurídico. Em suas palavras:

> *O terceiro critério, dito justamente da lex specialis, é aquele pelo qual, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: lex specialis derogat generali. Também aqui a razão do critério não é obscura: lei especial é aquela que anula uma mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). A passagem de uma regra mais extensa (que abrange um certo genus) para uma regra derrogatória menos extensa (que abrange uma species do genus) corresponde a uma exigência fundamental de justiça, compreendida como tratamento igual das pessoas que pertencem à mesma categoria. A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. (...) **Entende-se, portanto, por que a lei especial deva prevalecer sobre a geral:***

> ***ele representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento. Bloquear a lei especial frente à geral significa paralisar esse desenvolvimento***. *(BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10ª edição, 1999. pág. 95 e 96) (destacou-se)*

Por fim, no que tange aos tratados e a necessidade de sua aplicação pelos Estados contratantes, imperioso transcrever passagem de trabalho de autoria de Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano, no qual, de forma cirúrgica, apontam a importância e a motivação dos Tratados para evitar a dupla tributação, em especial aqueles que seguem o modelo da OCDE, como no caso do Tratado Brasil/Holanda:

> *(...) Nesse cenário, os tratados em matéria tributária são meios pelos quais Estados soberanos se esforçam, usualmente em bases bilaterais, para harmonizar as regras de suas leis tributárias internas, estabelecendo limites a partir dos quais leis nacionais não se aplicam.*
>
> *Por meio dos tratados internacionais que visam evitar a dupla tributação da renda, o Brasil obrigou-se espontaneamente perante outros Estados de Direito a não exigir, no todo ou em parte, tributos a eles reservados. É esse o caso dos lucros. Conforme art. 7º, parágrafo 1º da Convenção Modelo da OCDE, 'os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado (...)". Exceção são os lucros apurados por estabelecimentos permanentes situados em outro Estado Contratante, os quais serão tributados, na parte em que oriundos do estabelecimento.*
>
> *Como relata Philip Baker, esse dispositivo possui um longo histórico e reflete o consenso internacional de que, em regra, até que uma empresa de um dos Estados contratantes possua um estabelecimento permanente em outro Estado (art. 5º da Convenção Modelo da OCDE), ele não deverá ser considerado como um participante na vida econômica desse Estado, não sendo, portanto, a ele conferido o direito de tributar os seus lucros. (BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 368 e 369)*

Assim, por tudo até aqui exposto, pode-se afirmar que (i) o Supremo Tribunal Federal declarou como constitucional a tributação de controladas no exterior, nos termos preconizados pelo artigo 74 da MP 2.158/2001; (ii) os tratados integram o ordenamento jurídico pátrio; e, (iii) no caso de conflito entre o disposto em norma interna e um Tratado Internacional, tendo em vista o critério da especialidade, deverá prevalecer o disposto no Tratado.

Fixadas essas premissas, se analisará a seguir a motivação da autuação e se assiste razão ao Recorrente, quando alega que, no presente caso, deve prevalecer o Tratado firmado entre a República Federativa do Brasil e o Reino dos Países Baixos (Decreto nº 355/91), em detrimento do que preceitua a legislação interna que regula a tributação de controladas e coligadas domiciliadas no exterior.

DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS NO EXTERIOR QUANDO DA EXISTÊNCIA DE TRATADOS QUE VISAM EVITAR A TRIBUTAÇÃO.

De pronto, deve-se ressaltar, que não há nos autos controvérsias acerca do fato de que o Yolanda Netherlands B.V. ("Netherlands"), com domicílio na Holanda, é uma controlada direta do Recorrente, nos exatos termos definidos pelo artigo 243, § 2º da Lei 6.404/76, que tem a seguinte redação:

> *Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.*
>
> *(...)*
>
> *§ 2º Considera-se controlada a sociedade na 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.*

O termo de verificação fiscal, com base na documentação carreada nos autos, é claro neste sentido e o próprio Recorrente não refuta a condição apontada à sua investida.

Assim, no presente Auto de Infração, não se tem dúvida de que a obrigação tributária em discussão tem nascimento nos lucros auferidos por uma controlada domiciliada na Holanda (investida) de empresa domiciliada em território nacional (investidora).

Por outro lado, nos termos da IN RFB nº 1037/2010 (inclusive suas alterações posteriores), os Países Baixos não são considerados como paraíso fiscal pela Receita Federal do Brasil.

E a pergunta que precisa ser respondida para a solução do presente caso é: tendo em vista o tratado para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e Países Baixos (Holanda) (Decreto nº 355/1991), teria o Estado brasileiro competência para tributar riqueza (lucro) produzida no outro Estado signatário daquele Tratado?

Para responder ao questionamento feito, não se pode olvidar que, como se depreende do TVF, a fiscalização motivou a lavratura do Auto de Infração, após afastar a aplicação do referido Tratado ao presente caso, pelo fato de que o disposto no artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 autoriza a tributação, independentemente de haver tratado para evitar a bi-tributação dos países onde estariam domiciliadas as empresas (investida e investidora).

Assim, a princípio, aos olhos da fiscalização, o art. 74 da MP 2.158/01 pode dar a impressão de que se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos e, por isso, não estariam sujeitos ao Tratado firmado pela República Federativa do Brasil.

Contudo, pela leitura do artigo 7º do Tratado firmado entre a República Federativa do Brasil e os Países Baixos (Holanda), não há dúvidas de que o Brasil está impedido (norma de bloqueio), pelo princípio da residência, de tributar lucros auferidos em sociedades independentes (mesmo que seja controlada direta), domiciliadas na Holanda. Veja-se a redação do Decreto 355/1991 (modelo OCDE):

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.

2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

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

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

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

Mais uma vez, se vale dos ensinamento de Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano, que assim interpretam o citado artigo 7º do modelo OCDE:

Parece-nos correto asserverar, com apoio em Klaus Vogel, que há no art. 7º, parágrafo 1º duas normas jurídicas: (i) se uma empresa residente em um dos Estados contratantes exerça uma atividade e dela auferir lucros, então apenas o Estado de residência daquela empresa poderá tributá-los (regra geral); e (ii) se uma empresa exercer suas atividades no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado, então esse Estado (e não o Estado de residência) poderá tributar lucros, mas unicamente na medida em que forem imputáveis ao estabelecimento permanente (regra de exceção). (...)

Destarte, não se tratando de estabelecimentos permanentes, mas de empresas dotadas de personalidade jurídica própria, sejam elas coligadas ou controladas, deve-se aplicar a regra geral, que contém, na feliz expressão de Alberto Xavier, uma 'norma de

> *reconhecimento de competência exclusiva' do país em que se encontra domiciliada a sociedade controlada. (BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 368 e 369)*

O artigo 7º do Tratado firmado pelo Brasil é muito claro no que visa proteger: os lucros auferidos pela empresa no exterior, devendo estes serem tributados somente no país onde a empresa independente tenha domicílio. Não há dúvidas, *data venia,* quanto a interpretação do dispositivo.

Não há que se argumentar que, neste caso, a tributação estaria autorizada por ser uma exceção ao cumprimento do Tratado, como tentou direcionar o agente fiscal na sua fundamentação, quando, após analisar o artigo 10, item 06 do Tratado, afirma que o que foi vetado tributar, como dividendos pagos, foram os lucros não distribuídos.

Em julgamento realizado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o então relator, Conselheiro Marcos Shigueo Takata, após discorrer sobre o CFC e as peculiaridades da tributação em bases universais pretendida pelo fisco brasileiro, traz argumentos intocáveis para afastar a alegação de não aplicação de um tratado internacional que tem as mesmas bases do tratado ora analisado (modelo OCDE). Veja-se as lúcidas ponderações lançadas no voto proferido nos autos do processo administrativo de nº 12897.000193/2010-11 (acórdão nº 1103-001.122):

> *A redação do art. 74 da MP 2.158/01 pode dar a impressão de que se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.*
>
> *Mas,* **podem ser tributados dividendos fictos?**
>
> *Antes de falar sobre dividendos fictamente distribuídos, trato do argumento de que o suporte fático eleito pela norma legal não são os dividendos, pois o que se tributa são os lucros* antes de descontado *o tributo pago no país de origem. E, por óbvio, só se cogita de dividendos após todas as despesas incorridas, nas quais se inclui o tributo pago sobre os lucros no país de origem. O que a sociedade delibera distribuir aos sócios ou acionistas, como dividendos, só pode ser o resultado líquido do tributo pago sobre o lucro.*
>
> *Essa dimensão do pressuposto fático de incidência tributária é prevista textualmente no art. 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF 213/02:*
>
> > **§ 7º.** Os **lucros**, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, **serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem**.
>
> *O argumento não me impressiona, se interpretado o art. 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF 213/02 em seus devidos termos.*
>
> *Dividendos* ***são distribuição de lucros*** *apurados pela sociedade a seus sócios ou acionistas. E só há lucros distribuíveis após a despesa com pagamento de tributo sobre o lucro.*

Entretanto, o mesmo argumento caberia para tributação de lucros da sociedade controlada ou coligada no exterior. Lucros da sociedade são o resultado líquido de um período, após a despesa incorrida com tributo: só se pode falar de lucros, ainda mais lucros distribuíveis, após a despesa incorrida com tributo pago sobre o lucro; afinal o objeto da tributação, se não forem dividendos, é o lucro líquido auferido pela controlada ou coligada no exterior.

A meu ver, o que o art. 1º, § 7º, da IN 213/02 fez, ao interpretar o comando legal, foi o seguinte.

A norma legal confere o tax credit correspondente ao tributo pago no exterior, com a instituição da tributação em bases universais para a pessoa jurídica. Ao se ver sistematicamente o objeto da tributação, em bases universais, o valor do tributo pago no exterior ***não é despesa****, mas* ***ativo*** *da* ***controladora*** *ou da* ***coligadaparticipante no Brasil*** *–afinal, referido valor é compensável no País – ou melhor,* ***desde que*** *e* ***no limite do que*** *seja* ***compensável*** *no País.*

Logo, como a lei confere o tax credit relativo ao tributo pago no país de origem, o legislador infralegal, ao falar que os lucros do exterior da controlada ou coligada serão considerados antes de descontado o tributo pago no país de origem, simplesmente utilizou a expressão como técnica tributária de se reconhecer que tal valor não deve reduzir a base tributável, por ser um ativo.

E a leitura que faço do art. 1º, § 7º, da IN SRF 213/02 é a de considerar os ***lucros antes*** *de descontado o tributo pago no país de origem,* ***no limite do compensável no País****.*

Nesse passo, e nos termos acima expostos, cuida-se de ***técnica tributária*** *que* ***não desborda o limite legal****.*

I.e., versa-se técnica de aplicação e, assim, de interpretação das normas legais, desde que (o antes de descontado) nos limites do imposto que seja compensável no País.

Não se está, com isso, a ***tributar*** *algo por* ***ficção*** *ou mesmo por* ***presunção****, ou precisamente:*

não se está definindo materialidade *ou* ***seu aspecto temporal*** *por* ***ficção****, ou mesmo por presunção. É como entendo.*

Daí ter dito que o argumento não impressiona, interpretado o preceito em comentário em seus devidos termos.

Como disse, a redação do art. 74 da MP 2.158/01 pode dar a impressão de que se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.

Retomo, pois, a questão que considero fundamental: podem ser tributados dividendos fictos? A tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai sobre dividendos fictos?

É sabido que não se pode empregar ficção legal para alcançar materialidade ou se antecipar seu aspecto temporal quando a Constituição Federal usa essa materialidade na definição de competência tributária dos entes políticos.

Nesse sentido, o art. 110 do CTN seria inclusive despiciendo, assumindo feição didática.

Também, por óbvio que o CTN não pode dar "carta branca" ao legislador ordinário, para, dessa forma, voltear a materialidade, inclusive em seu aspecto temporal, empregada pela Constituição Federal para outorga de competência tributária.

Não é a isso que se presta o § 2º do art. 43 do CTN. E também não é diferente o que se passa em relação ao § 1º do art. 43 do CTN. Não é a lei ordinária que, a bel prazer, e a seu exclusivo talante, irá determinar como e quando se dá a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, da receita ou do rendimento.

Além disso, é regra hermenêutica elementar que o parágrafo de um artigo se subordina à cabeça (caput) dele.

Sublinhe-se, ainda que seja evidente: o pressuposto adotado é a constitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN.

Mais.

Veja-se o que dispõe o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda, incorporado ao direito doméstico pelo Decreto 331/92, que, na essência, é igual ao art. 10 do Tratado Brasil-Argentina (há uma variação no § 5º do art. 10, a qual não afeta a questão em dissídio):

ARTIGO 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e nos termos da lei desse Estado; mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim incidente não poderá exceder 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos. O disposto neste parágrafo não prejudica a tributação da sociedade, no que diz respeito aos lucros dos quais se originaram os dividendos pagos.

3. O termo "dividendos", empregado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição; ações de empresas mineradoras; partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, ***bem como rendimentos*** *de outras participações de capital* ***assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado em que reside a sociedade*** *que* ***realiza a distribuição****.*

4. Não se aplica o disposto nos parágrafos 1 e 2 se o beneficiário dos dividendos, residente em um Estado Contratante, realiza negócios no outro Estado Contratante em que reside a sociedade que paga os dividendos, por intermédio de estabelecimento permanente ali situado, e se a participação, em virtude da qual os dividendos são pagos, se relaciona efetivamente ao ***estabelecimento*** *permanente. Nesse caso aplicase o disposto no Artigo 7.*

5. Quando um residente em um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, este estabelecimento permanente pode estar, ali, sujeito a imposto retido na fonte, nos termos da legislação daquele Estado.

Todavia*, tal imposto não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, apurado após o pagamento do imposto de renda de sociedades, incidente sobre aqueles lucros.*

6. Quando uma sociedade residente em um Estado Contratante recebe lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante ***não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto*** *se tais* ***dividendos*** *forem* ***pagos a residente desse outro Estado****, ou se a participação em virtude da qual os* ***dividendos*** *são* ***pagos****, relacionarse efetivamente a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado;* ***nem poderá sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade*** *a* ***imposto sobre lucros não distribuídos****, ainda que os* ***dividendos pagos ou os lucros não distribuídos*** *consistam, no total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.*

7. *As limitações de alíquota do imposto previstas nos parágrafos 2 e 5 não se aplicam aos dividendos ou lucros pagos antes do final do primeiro ano calendário seguinte ao ano de assinatura desta Convenção.*

É muito claro que o dispositivo convencional trata dos dividendos ***pagos****, ao versar sobre a competência tributária cumulativa dos Estados contratantes sobre a materialidade em questão.*

O problema da qualificação de dividendos é resolvido pelo próprio art. 10 do Tratado Brasil-Holanda (e do art. 10 do Tratado Brasil-Argentina), em seu § 3º.

Ainda, o referido § 3º do art. 10 do tratado ***não permite*** *que se considerem como* ***dividendos*** *os distribuídos* ***fictamente****.*

E também remete ao Estado-fonte, i.e., ao Estado contratante em que reside a sociedade distribuidora dos dividendos, a ***qualificação residual de dividendos****, mas coloca como* ***um dos limites****: a distribuição* ***efetiva****. É expressa nesse sentido a parte final do § 3º do art. 10 do tratado em questão.*

Interdita-se, pois, inserir na moldura de dividendos os fictos ou os distribuídos fictamente.

Ainda, registre-se que o § 6º do art. 10 do tratado prevê – tal como no Modelo OCDE – cláusula de salvaguarda.

Impede-se que um Estado contratante pretenda tributar indiretamente como dividendos ou até mesmo como lucros não distribuídos (o que é diferente de dividendos) certos valores correspondentes a lucros ou rendimentos. Os lucros e rendimentos de uma sociedade residente no Estado contratante "X" são realizados no Estado contratante "Y". Se aquela sociedade residente no Estado "X" pagar dividendos a quem não seja residente no Estado "Y", mesmo que os dividendos pagos sejam originários de lucros ou rendimentos realizados no Estado "Y", tais dividendos não poderão ser tributados nesse Estado "Y". O mesmo vale para lucros não distribuídos. Vedase uma tributação extraterritorial em tais moldes.

Ao fazer esse registro, quero dizer que o tratado não dá margem a permitir que o art. 10 seja aplicado a dividendos fictos ou distribuídos fictamente.

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

*Como o **pressuposto** é a **constitucionalidade** do art. 74 da MP 2.158/01, só posso concluir que o regime de transparência fiscal adotado **não tem como materialidade** os **dividendos**, pois, como se viu, não há como se tributarem **dividendos fictos** ou dividendos distribuídos fictamente. Adiante esclareço a materialidade do art. 74 da MP 2.158/014.*

*A técnica de tributação não pode ser manejada ou manipulada para alcançar **materialidade** ou seu **aspecto temporal** por **ficção legal**, nos termos deduzidos alhures.*

*Por outro lado, seja como **corolário** do que se deduziu, seja pela **interpretação e aplicação direta do art. 10** dos tratados em jogo, fica evidenciado claramente o seguinte: o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda e o art. 10 do Tratado Brasil-Argentina são **inaplicáveis** sobre o suporte fático em dissídio.*

Não vejo como se possa dar interpretação diversa.

*Essas são as **duas primeiras exegeses extraíveis**. Tais exegeses funcionam como fundamentos para a **conclusão** da inaplicabilidade do art. 10 dos tratados em debate sobre a materialidade em dissídio.*

Reitero-as.

*Pelo art. 74 da MP 2.158/01 **não se tributam dividendos fictos** ou **dividendos fictamente distribuídos**.*

O art. 10 dos tratados em discussão*, ao estabelecer a competência cumulativa dos Estados contratantes,* não alcança

> os lucros auferidos e não distribuídos por controlada e coligada domiciliadas num dos Estados contratantes*: ele delimita a competência cumulativa dos Estados contratantes, para a tributação dos dividendos* efetivamente distribuídos

Este argumento também foi enfrentando pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Resp nº 1.325.709, quando o Ministro Relator, Napoleão Nunes Maia, assim se manifestou, para afastar a tese da Fazenda Nacional de que se estaria, em verdade, tributando os dividendos fictamente distribuídos:

> *63 - Repita-se que a sistemática adotada pela Fazenda Pública, de adicionar o lucro obtido pela empresa controlada no Exterior para cômputo do lucro real da empresa controladora importa na tributação daquele mesmo lucro, em contraste com o disposto nas referidas Convenções Internacionais.*

Inclusive, não se pode deixar de mencionar que, no citado Resp, julgado pelo STJ, discutia-se caso idêntico ao presente e a Corte de Justiça, que tem como uma das funções pacificar o entendimento dos demais tribunais brasileiros, proferiu decisão, privilegiando o disposto nos Tratados firmados pela República Federativa do Brasil, em detrimento da legislação que determina a tributação do lucros, mesmo que eles não tenham sido disponibilizados. Veja-se a ementa do acórdão proferido:

> *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.*
>
> *1. Afasta-se a alegação de nulidade dos acórdãos regionais ora recorridos, por suposta irregularidade na convocação de Juiz Federal que funcionou naqueles julgamentos, ou na composição da Turma Julgadora; inocorrência de ofensa ao Juiz Natural, além de ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. Precedentes desta Corte.*

2. Salvo em casos excepcionais de flagrante ilegalidade ou abusividade, ou de dano irreparável ou de difícil reparação, o Recurso de Apelação contra sentença denegatória de Mandado de Segurança possui apenas o efeito devolutivo. Precedente: AgRg no AREsp. 113.207/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 03/08/2012.

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

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

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-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.***
>
> *8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.*
>
> *9. O art. 7o, § 1o. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.*
>
> *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. (REsp 1325709/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/04/2014, DJe 20/05/2014) (destacou-se)*

Em que pese o citado precedente do STJ não ter sido proferido na sistemática dos Recursos Repetitivos e, por isso, não ser de aplicação vinculada deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e dos demais órgãos da administração pública, não se pode, *data venia*, desprezar a interpretação dada pelo Poder Judiciário em caso idêntico ao travado nos autos e, diga-se, em sentido diametralmente oposto ao que restou decidido no acórdão recorrido, sob pena de tornar completamente inseguras as relações entre fisco e os contribuintes.

E este entendimento, exarado pelo Superior Tribunal de Justiça, já é acompanhado pelos Tribunais pátrios, como se observa da ementa dos julgados abaixo citadas:

> *TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONFLITO DE NORMAS. ART. 74, CAPUT, DA MP Nº 2.158-35/2001. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. PREVALÊNCIA DA NORMA VEICULADA NOS TRATADOS.*

TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA DOS LUCROS NO PAÍS DE DOMICÍLIO. REAVALIAÇÃO POSITIVA DOS INVESTIMENTOS EM CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. NEUTRALIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL PARA FINS FISCAIS. ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DL Nº 1.598/1977. 1. Em matéria tributária, dispõe o art. 98 do CTN que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. A doutrina adverte quanto à imprecisão técnica do dispositivo, porquanto não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado (Ricardo Lobo Torres). 2. A despeito da controvérsia no STF sobre a hierarquia normativa entre tratados em matéria tributária e lei interna, a questão se resolve no plano infraconstitucional. As disposições veiculadas nos tratados e convenções internacionais em matéria tributária, após se submeterem ao procedimento previsto no art. 49, inciso I, da CF, passam a integrar o ordenamento jurídico nacional. Eventual antinomia, assim, resolve-se pelo princípio da especialidade, prevalecendo o regramento internacional naquilo que conflitar com a norma interna de tributação. A norma interna deixa de ser aplicada na hipótese específica regulada pelo tratado, mas continua válida e aplicável a todas as situações que não envolvem os sujeitos e os elementos de estraneidade definidos no tratado. Ocorre, dessa forma, a suspensão da eficácia da norma interna e não propriamente revogação ou modificação. 3. Entender que a superveniência de norma interna conflitante com o tratado internacional modificaria o regramento a ser aplicado implica denúncia implícita do acordo, sem a adoção dos procedimentos constitucionais e legais para tanto, desprezando, ademais, os princípios da boa-fé, da segurança e da cooperação que norteiam as relações internacionais. Em favor da prevalência dos tratados, cabe invocar não somente o art. 98 do CTN, mas também o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal e o art. 27 do Decreto nº 7.030/2009, que promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. 4. O Brasil firmou acordos visando a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal, em matéria de imposto de renda, com a China (Decreto nº 762/1993) e a Itália (Decreto nº 85.985/1981). Ambos oferecem tratamento uniforme à matéria, seguindo o Modelo de Acordo Tributário sobre Renda e Capital da OCDE. O art. 7º dos Tratados adota o princípio da residência no tocante à tributação dos lucros das empresas, estabelecendo a competência exclusiva do país de domicílio da empresa para a tributação de seus lucros. 5. O ponto nodal da controvérsia decorre do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que considera disponibilizados os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, independente de sua efetiva distribuição. 6. Equivoca-se a Fazenda Nacional ao sustentar que a tributação incide sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior, na medida em que refletem positivamente no patrimônio da controladora, valorizando suas ações e demais ativos, pois a

> *reavaliação positiva dos investimentos realizados em empresas controladas situadas no exterior não constitui renda tributável, conforme o disposto no parágrafo único do art. 23 do DL nº 1.598/1977 (na redação vigente até a Lei nº 12.973/2014). A norma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 em nada alterou o regime fiscal vigorante desde o art. 23 do DL nº 1.598/1977, que estabelece a neutralidade do método da equivalência patrimonial para efeitos fiscais, porque seu resultado positivo, relevante para a contabilidade, não é tributado. 7.* ***Diante do evidente conflito do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, que determina a adição dos lucros obtidos pela empresa controlada no exterior, para o cômputo do lucro real da empresa controladora, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, deve prevalecer a norma do art. 7º dos Decretos nº 762/1993 e nº 85.985/1981, a fim de evitar a tributação dos lucros das empresas controladas pela impetrante na China e na Itália****. (TRF4, APELREEX 2003.72.01.000014-4, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 23/09/2015) (destacou-se)*
>
> *IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NO EXTERIOR. Considerando que as disposições dos* ***Tratados Internacionais Tributários*** *prevalecem sobre as normas de Direito Interno (conforme disposto no art. 98 do CTN e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema - REspº 1.325.709/RJ e REsp 1161467/RS),* ***é descabida a cobrança de IRPJ e de CSLL sobre os lucros auferidos por empresa controlada situada no exterior****. (TRF4, AC 2008.71.08.006698-0, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, D.E. 21/03/2016) (destacou-se)*

Ademais, em diversas oportunidades, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais enfrentou o tema sobre a tributação de lucro de controladas e coligadas de empresas brasileira que tenham domicílio no exterior. Veja-se, neste sentido, ementa do julgado que se transcreveu parte do voto alhures (Processo administrativo de nº 12897.000193/2010-11 - Acórdão nº 1103-001.122):

> *Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2005, 2006*
>
> *IRPJ - LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA - DIVIDENDOS FICTOS - LUCROS - TRATADO - ART. 10 OU ART. 7º 1 - A tributação do art. 74 da MP 2.158/01 não recai sobre dividendos fictos. Não se pode empregar ficção legal para alcançar materialidade ou se antecipar seu aspecto temporal quando a Constituição Federal usa essa materialidade na definição de competência tributária dos entes políticos. Ademais, o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda trata dos dividendos pagos, não permitindo que se considerem como dividendos os distribuídos fictamente. O problema da qualificação de dividendos é resolvido pelo próprio art. 10 do Tratado Brasil-Holanda. Inaplicabilidade do art. 10 do tratado.*

2 - O regime de CFC do Brasil do art. 74 da MP 2.158/01 considera transparente as controladas no exterior (entidade transparente ou pass-through entity): considera como auferidos pela investidora no País os lucros da investida no exterior; são os lucros em dissídio. Isso é considerar auferidos os lucros no exterior pela investidora no País, por intermédio de suas controladas no exterior. Não é o mesmo que ficção legal: é parecença com a consideração do lucro de grupo societário (tax group regime). O art. 7º do Tratado Brasil-Holanda é norma de bloqueio: define competência exclusiva para tributação dos lucros da sociedade residente num Estado contratante a este Estado. Regra específica em face de regra geral. A não aplicação da norma de bloqueio do art. 7º aos lucros em dissídio seria simplesmente desconsiderar, no âmbito de tratado, a personalidade jurídica da sociedade residente na Holanda. No mesmo sentido, bastaria um dos Estados contratantes proceder a uma qualificação a seu talante do que (não) sejam lucros de controlada residente noutro Estado contratante, para frustrar norma de tratado que as partes honraram respeitar. Intributabilidade com o IRPJ dos lucros em discussão, pela aplicação do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda.

IRPJ, CSLL - LUCROS DE COLIGADA NA ARGENTINA - ADI 2.588-DF

No julgamento da ADI 2.588-DF, com trânsito em julgado em 17/2/14, reconheceu-se a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01 em relação a lucros de coligadas não situadas em "paraíso fiscal". Efeitos do julgamento da ADI 2.588-DF sobre os lucros da coligada residente na Argentina. Intributabilidade, no País, desses lucros.

CSLL - LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA - TRATADO

Sofrem incidência da CSLL os lucros das pessoas jurídicas controladas sediadas na Holanda.

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - MULTA PROPORCIONAL

Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 75% sobre a CSLL exigida exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre CSLL por estimativa dos mesmos anos-calendário. (Acórdão nº 1103-001.122, sessão de 21/10/2014)

Por fim, deve-se mencionar que deve ser aplicado à CSLL o aqui desenvolvido com relação ao IRPJ. É que o tratado firmado pelo Brasil (modelo OCDE) fala no item 3, do artigo 2 que a "*convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura, adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo 2*.", sendo os impostos que incidem sobre a renda, como é o caso também da CSLL.

Sabe-se que, tecnicamente, a CSLL, por ter destinação específica, não pode ser caracterizada como um imposto e sim como uma contribuição. Contudo, ela é substancialmente igual ao Imposto sobre a renda, em todos os seus aspectos de apuração.

Ademais, não se pode olvidar que, só depois da celebração do Tratado, é que foi dada interpretação pelo STF (vide ADI 447), para dizer que a Constituição Federal de 1988 previu a existência de cinco espécies tributárias passíveis de serem instituídas.

Colocando uma pá de cal acerca dessa discussão, com o objetivo de interpretar a legislação, o artigo 11, da Lei nº 13.202/2015, estipulou, expressamente, que os tratados para evitar dupla tributação englobam também a CSLL. Veja-se:

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

Neste sentido, por se tratar de uma lei interpretativa, os seus efeitos podem retroagir a fatos pretéritos, mesmo que ocorridos antes da entrada em vigor da legislação, nos exatos termos do comando do artigo 106 do Código Tributário Nacional, que diz que a lei será aplicada a atos e fatos pretéritos, "*em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados*".

Assim, por todo aqui exposto, neste ponto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado e, por consequência, cancelar integralmente o crédito tributário constituído no Auto de Infração combatido, no que tange à tributação dos lucros da controlada domiciliada nos Países Baixos (Holanda), qual seja Yolanda Netherlands B.V.

DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS PELA EMPRESA BRASCUBA CIGARILHOS S.A.

Analisada a tributação da controlada direta domiciliada em país que possui Tratado de Bitributação com a República Federativa do Brasil, se analisará, neste ponto, os argumentos do Recorrente, no que tange à tributação dos lucros auferidos pela empresa BRASCUBA Cigarilhos S.A, com base no artigo 74 da MP 2.158/01.

A acusação fiscal, ao constituir o crédito tributário relativo aos lucros auferidos pela empresa Brascuba Cigarilhos S.A., parte da premissa de que esta empresa seria, em um primeiro momento, uma controlada indireta da Recorrente e que, após as alterações societária ocorridas, se tornou uma controlada direta. Em ambos os casos (controlada indireta e controlada direta), a Recorrente teria participação societária de 50% daquela entidade. Veja-se trechos do TVF neste sentido, em especial na parte em que é traçado o "Contexto Operacional da Fiscalizada":

> *Em 11 de maio de 2011, com a extinção da **SOUZA CRUZ OVERSEAS S.A.,** e até 29 de junho de 2012, a **YOLANDA PARTICIPAÇÕES** permaneceu com 100% do capital social da **YOLANDA NETHERLANDS** (sua controlada direta), e esta, por sua vez, com 50% no capital da **BRASCUBA** (**controlada indireta da fiscaliza**).*

(...)

*Assim, **ao final do ano de 2012**, **a fiscalizada YOLANDA PARTICIPAÇÕES S.A** possuía apenas um investimento no exterior: 50% de participação no capital social da **BRASCUBA CIGARILHOS S.A.** (**controlada direta**), (...) (destacou-se)*

Em seu Recurso Voluntário, por sua vez, o Recorrente alega, em síntese, dentre outros argumentos, que o controle social da empresa BRASCUBA, nos termos do Estatuto Social da entidade, era compartilhado (controle em conjunto) com a empresa estatal cubana denominada TABACUBA. Veja-se trecho do Recurso apresentado:

14. A Brascuba é uma sociedade constituída sob as leis cubanas, sendo que as suas ações sempre foram repartidas 50% (cinquenta por cento) para um acionista estrangeiro, que até 29.06.2012 era a Netherlands, e após esse período passou a ser a Recorrente, e os outros 50% (cinquenta por cento) para a empresa estatal cubana Tabacuba.

15. Pela análise dos seus documentos societários depreende-se que as deliberações sociais dessa sociedade devem ser sempre aprovadas por unanimidade pela Recorrente e pela empresa Tabacuba (detida pelo Governo Cubano) – artigo 33º do seu estatuto social (doc. 5). Assim, como não há nenhum acionista que seja titular direta ou indiretamente de mais de 50% (cinquenta por cento) do seu capital social, tem-se que a Brascuba qualifica-se como um sociedade controlada em conjunto, no qual os seus acionistas não possuem individualmente preponderância nas deliberações sociais da sociedade, conforme informado nas respostas as intimações relativas a presente autuação.

Nestes termos, como demonstrado acima, ao julgar a ação direta de inconstitucionalidade de nº 2.588/DF, o Supremo Tribunal Federal entendeu que, para fins de tributação das empresas domiciliadas no exterior e ligadas às empresas brasileiras, não se poderia equiparar empresas coligadas e controladas, uma vez que naquelas (coligadas) a empresa brasileira não teria qualquer possibilidade de determinar a transferência dos lucros. Já nas controladas, esta possibilidade era inerente ao controle acionário e, por isso, a empresa brasileira teria total autonomia nesta tomada de decisão.

Neste sentido, foi a decisão proferida pela então Ministra Ellen Gracie, que, transcrito no Recurso Voluntário apresentado, pede-se vênia também para transcrevê-lo no presente voto:

Na esteira dessa disposição, a Medida Provisória n° 2.158-35/2001, no seu art. 74, dispôs que, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro líquido, "(...) 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 (...)". A medida provisória, assim, estabeleceu o momento em que se considera verificada a aquisição da disponibilidade de renda - no caso, lucros auferidos por empresa controlada ou coligada situada no exterior. Este momento é a data do balanço, no qual tais lucros tiverem sido apurados.

4.1 - Julgo necessário distinguir entre as duas categorias que a MP englobou no mesmo artigo: coligadas e controladas.

A hipótese de aquisição de disponibilidade criada pela medida provisória, ao que me parece, traduz parcialmente uma ficção legal, que não se coaduna com o entendimento firmado por esta Corte a respeito do que seja aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

No julgamento do RE n° 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° 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 n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei n° 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 n° 104/2001) e tampouco com os arts. 146, inciso III, alínea a e 153, inciso III da Constituição Federal.

4.3 - Diferente, no entanto, é a situação em relação às empresas coligadas. O parágrafo 1o do art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas diz que "são coligadas as sociedades quando uma

> *participa, com 10% ou mais, do capital da outra, sem controlá-la". Não havendo posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada localizada no exterior, não se pode falar em disponibilidade, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros para a coligada aqui localizada ou, pelo menos, antes da deliberação que se faça no âmbito dos órgãos diretores, sobre a destinação dos lucros do exercício. (...)*
>
> *O art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35/2001, no entanto, considerou disponibilizados os lucros pela sua simples apuração no balanço da controladora ou da coligada situada no Brasil, independentemente de esses lucros efetivamente terem sido distribuídos e remetidos para a empresa brasileira.* ***No caso das empresas coligadas, como não há controle acionário pela coligada brasileira, não se pode considerar existente sequer disponibilidade jurídica pela empresa localizada no Brasil em relação aos lucros auferidos pela sua coligada no exterior, cujo destino - como por exemplo reinvestimento na compra de maquinário ou outras hipóteses - está vinculado à decisão de quem detém o controle da sociedade e às limitações da própria legislação do país em que*** *está sediada a empresa coligada.*
>
> *Quanto às empresas coligadas, portanto, por ausência de qualquer um dos tipos de disponibilidade previstos no caput do art. 43 do Código Tributário Nacional, considero que o caput do art. 74 da medida provisória em questão violou o disposto no art. 146, inciso III, alínea a da Constituição Federal, que reservou à lei complementar a definição de fato gerador, definição esta que não pode ser ampliada pela legislação ordinária." (destacou-se)*

Veja-se que toda a argumentação da eminente Ministra foi em torno do conceito de renda, seja pela disponibilidade econômica, seja pela disponibilidade jurídica, para fins de autorização da tributação pelo Imposto de Renda no Brasil de empresas sediadas no exterior.

E o entendimento que prevaleceu no âmbito do Supremo Tribunal Federal foi o de que, na sociedade coligada, o eventual acionista brasileiro não tem qualquer disponibilidade da renda (jurídica ou econômica), uma vez que não tem poderes de decisão, em especial acerca dos lucros auferidos, ao contrário do que ocorre com as sociedades controladas.

Marciano Seabra de Godoi assim se manifesta acerca do voto proferido pela Ministra Ellen Gracie:

> *A Ministra julgou, quanto ao art. 43, parágrafo 2º, do CTN, que não houve qualquer 'carta branca ao legislador ordinário para estabelecer o fato gerador diferente daquele estampado no caput do artigo' (f. 11), ou seja, o legislador ordinário deve definir o momento da disponibilidade da renda oriunda do exterior respeitando a conformação do fato gerador do imposto, conforme definido no caput do art. 43. Além disso, a Ministra julgou válida a 'ficção legal' de que a controladora possui disponibilidade jurídica sobre os lucros da controlada desde a sua percepção, 'no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora' (fl. 13). Isto porque, segundo o raciocínio da Ministra, o destino desses lucros 'depende única e*

> *exclusivamente da empresa controladora (f. 13), que detém amplo poder decisório sobre as deliberações da empresa controlada.* ***Contudo, a Ministra considerou inválido o sistema de imputação no caso dos investimentos em sociedade coligada, pois nessas hipóteses não se configuraria a disponibilidade jurídica da investidora sobre os lucros da investida, antes de sua distribuição****. (...)(GODOI, Marciano de Godoi. A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivos e Legislativo da União. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 292.) (destacou-se)*

Pois bem. No caso da BRASCUBA, empresa que a Recorrente detém 50% do capital social (seja de forma indireta, seja de forma direta), é importante se verificar, pela análise do Estatuto Social daquela entidade, se, de fato, a Recorrente teria o controle acionário para determinar e impor aos outros acionistas a distribuição ou não dos lucros auferidos, como entendeu a fiscalização.

Primeiramente, contudo, imperioso destacar o conceito legal de empresa controlada, que é assim caracterizada na Lei 6.404/76 (Lei das S/A's):

> *Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:*
>
> *a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e*
>
> *b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.*
>
> *Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.*

Pela leitura do dispositivo transcrito, percebe-se que, para ser considerado como controlador, o sócio tem que, cumulativamente, (i) ter, de forma preponderante, a maioria dos votos das deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores da investida; e (ii) de fato, exercer esse poder e, em especial, orientar o funcionamento da entidade.

Contudo, pela leitura do Estatuto Social da BRASCUBAS (fls. 1161 e seguintes), inclusive em sua tradução juramentada juntada aos autos (fls. 1171 e seguintes), pode-se perceber, com certa tranquilidade, que o Recorrente, em que pese ter 50% do capital social da entidade, não pode praticar todos os atos elencados no artigo 116 da Lei das S/A's.

Lista-se a seguir os dispositivos do Estatuto que levam a essa conclusão, transcrevendo parte deles e os comentado em seguida:

1) Artigo Quinto: "*As partes acordam que o capital social da empresa mista seja composto em uma proporção de cinquenta (50%) por cento pelo sócio cubano e de cinquenta (50%) do sócio estrangeiro*".

Até mesmo pela forma em que a economia de Cuba é conduzida (regime socialista), não é de se estranhar que o Estado tenha garantido a participação de empresa cubana em metade do empreendimento. Entende-se, smj, que essa é, inclusive, uma forma de o Estado controlar a economia.

2) Artigo Sétimo: "*As ações não renderão juros, mas lhes corresponderão a participação nos lucros determinados pela Assembleia Geral de Acionistas, (de conformidade com a recomendação dos diretores) após o balanço geral que será efetuado no término de cada ano social, e sempre que tenham sido cobertos todos os gastos e responsabilidades da Empresa Mista*". (destacou-se)

Pela leitura desse artigo, é fácil perceber que os lucros serão distribuídos de acordo com a participação societária, mas desde que determinados pela Assembleia Geral.

3) Artigo Décimo Primeiro: "*As ações não podem ser vendidas, impostas por gravames, penhoradas, cedidas ou de qualquer forma transferidas a terceiros sem o prévio acordo adotado, de forma unânime, pela Assembleia Geral dos Acionistas*".

Artigo Décimo Segundo: *"(...) A transferência de ações por um sócio deve ser unanimemente aprovada pelos acionistas em uma Assembleia Geral. Cada sócio se compromete a não reter irrazoavelmente seu consentimento a uma transferência de ações por outro acionista*". (destacou-se)

Estes dispositivos são claros quanto a preponderância da Assembleia Geral dos Acionistas, vedando a alienação/transferência das ações, caso não haja unanimidade na votação dos acionistas.

4) Artigo Décimo Terceiro: "*O governo, administração e representação da Empresa Mista serão exercidos pela Assembléia Geral de Acionistas e pelo Conselho de Administração*".

Este artigo do Estatuto Social deixa claro quem vai, de fato, exercer a administração da sociedade: Assembleia Geral de Acionistas e o Conselho de Administração.

5) Artigo Décimo Quarto: "*A Assembleia Geral de Acionistas é o órgão soberano da Empresa Mista, cujas decisões obrigam aos acionistas e ao Conselho de Administração*".

Por este dispositivo, percebe-se que a Assembleia Geral é soberana nas decisões, mesmo que contrárias ao Conselho de Administração, inclusive quanto à distribuição ou não dos lucros da entidade.

6) Artigo Décimo Sétimo: "(...) *As sessões ordinárias aprovarão o balanço de situação e as demonstrações de lucros e perdas da Empresa Mista correspondentes ao ano precedente, nomear os Auditores e aprovar a distribuição recomendada pelos diretores. (...)*". (destacou-se)

Pela leitura do dispositivo, verifica-se que só a Assembléia Geral poderá determinar a distribuição dos lucros, nos termos das recomendações dos diretores da entidade.

7) Artigo Décimo Nono: "*As Assembléias Gerais de Acionistas, ordinárias e extraordinárias, serão presididas pelo Presidente, o qual não possuirá voto de qualidade*". (destacou-se)

A impossibilidade de desempate nas votações pelo voto de qualidade demonstra que nenhum dos acionistas tem preponderância nas votações, mesmo que tivesse preferência em indicar o presidente da Assembleia Geral.

8) Artigo Vigésimo Quinto: "*É competência da Assembleia Geral de Acionistas: (...) d) Examinar e aprovar as contas, o balanço geral apresentado pelo Conselho de Administração, as demonstrações de lucros e perdas e o relatório explicativo; e) Aprovar a distribuição dos dividendos após haverem sido satisfeitas todas as obrigações da empresa e de conformidade com a proposta do Conselho de Administração*". (destacou-se)

Este dispositivo reforça que só a Assembleia Geral dos Acionistas tem o poder de deliberar acerca das distribuição dos lucros auferidos pela entidade no período.

9) Artigo Vigésimo Sétimo: "*Com sujeição aos presentes Estatutos e a qualquer instrução emitidas pelos acionistas na Assembleia Geral, as atividades, administração e representação da Empresa Mista corresponderá ao Conselho de Administração, que estará composto por cinco diretores, dois designados pelo sócio cubano e três pelo sócio estrangeiro*". (destacou-se)

Em que pese, o sócio estrangeiro ter maioria de diretores no Conselho de Administração (03 diretores em detrimento de 02 diretores do sócio cubano), ou seja, poder eleger a maioria dos administradores da companhia, não tem preponderância nas decisões da Assembleia Geral dos Acionistas, uma vez que não possuiu maioria do capital social, até mesmo por vedação estatutária.

9) Artigo Trigésimo Terceiro: "*É competência do Conselho de Administração o seguinte: (...) j) propor fundadamente à Assembleia Geral de Acionistas na reunião ordinária anual a distribuição de lucros, seu montante, assim como a quantia das reservas facultativas que considera procedentes em adição às estabelecias pela legislação, assim como propor a forma de distribuição do fundo de estimulação econômica para os trabalhadores cubanos*". (destacou-se)

Por este dispositivo, percebe-se que o Conselho de Administração tem competência, apenas, de propor à Assembleia Geral dos Acionistas a forma de distribuição dos lucros e a constituição de reservas facultativas. Entretanto, a aprovação dessa proposta é da Assembleia e, por a sociedade ter apenas 02 sócios, com participação de 50% para cada um deles, não existirá deliberação sem a aprovação unânime do quadro societário.

Feita a leitura do Estatuto Social da entidade e, em especial, dos dispositivos acima transcritos e comentados, outra não pode ser a conclusão, senão a de que a Recorrente,

em que pese deter 50% do capital social da empresa BRASCUBA, não tem a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e, por isso, não se pode afirmar que tinha pleno controle quanto à efetiva distribuição dos lucros.

É que, caso haja voto contrário do sócio cubano da entidade, os lucros não serão distribuídos, mesmo sendo recomendada a distribuição pelo Conselho de Administração.

Entende-se, portanto, que o controle da empresa BRASCUBA é compartilhado, não existindo preponderância nas decisões por parte de nenhum dos seus dois sócios. Não há que se falar em empresas controlada e controladora, como fez entender a fiscalização.

Assim, é temerário afirmar que, no presente caso, ao Recorrente, se aplica o disposto na artigo 74 da MP 2.158/01, nos termos do alcance restritivo imposto pelo Supremo Tribunal Federal.

Concorda-se, neste ponto, com a argumentação do Recorrente, lançada em seu Recurso Voluntário, no sentido de que "*se o resultado da investigação redundar na prova de preponderância nas deliberações permite-se a aplicação da regra da MP 2.158/2001, pois constitucional a aplicação do seu artigo 74, como ocorre com os investimentos em controladas, do contrário não se permite sua aplicação, por vício de inconstitucionalidade, como ocorre com os investimentos em coligadas*".

Não se pode perder de vista que a decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI 2.588/DF tem efeito *erga omnes* e, ao julgar o RE 611.586, houve o reconhecimento da repercussão geral, com a confirmação do entendimento exarado pelo plenário da Corte naquela ADI. Veja-se a ementa do julgado:

> *Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS ("31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO"). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA EM PAÍS DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU CLASSIFICADO COMO "PARAÍSO FISCAL". MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados*

> *apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam "paraísos fiscais"; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. 3. No caso em exame, a empresa controlada está sediada em país inequivocamente classificado como "paraíso fiscal". Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.(RE 611586, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 09-10-2014 PUBLIC 10-10-2014)*

Portanto, por se tratar de uma decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal e afetada pela repercussão geral, é imperativa a adoção do entendimento por este colegiado, como determina o artigo 62, § 1º, II, b) do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/15).

Desta feita, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, reformando a decisão *a quo*, para afastar, também, a tributação dos lucros disponibilizados em balanço e não efetivamente distribuídos à Recorrente pela empresa BRASCUBA Cigarrillos S.A.

DA CONCLUSÃO

Por todo o exposto, DOU PROVIMENTO integral ao Recurso Voluntário para, reformando a decisão proferida pela DRJ de Belo Horizonte, cancelar, na integralidade, o Auto de Infração combatido.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator