Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16561.720057/2011-74

Processo nº	16561.720057/2011-74
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-005.808 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	06 de outubro de 2021
Recorrente	CONSTRUCOES E COMERCIO CAMARGO CORREA S/A
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)
Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-EQUADOR. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.
O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 foi literal ao dispor que "*os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil*", ou seja, a norma claramente pretendeu alcançar os lucros da empresa estrangeira, e não seu reflexo na controladora brasileira, que é o resultado de equivalência patrimonial.

O artigo 7º do acordo Brasil-Equador impede que os lucros auferidos pela sociedade controlada no Equador sejam tributados no Brasil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, deu-se provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Andréa Duek Simantob que votaram por negar-lhe provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo sujeito passivo contra o acórdão 1201-001.779, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, proferido em sessão de 21 de junho de 2017, assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido 1201-001.779

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LUCROS NO EXTERIOR. TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE COM A LEGISLAÇÃO NACIONAL.

Não há incompatibilidade entre os tratados para evitar a bitributação e o artigo 74 da MP n. 2.15835/2001, no que tange às hipóteses não alcançadas ou não apreciadas pelo STF no julgamento da ADI n. 2.588.

LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.

A tributação dos lucros de sucursal ou controlada sediada no exterior implica sua adição ao lucro líquido da pessoa jurídica matriz ou controladora sediada no Brasil, conforme o método da equivalência patrimonial. O procedimento exige a adição do lucro auferido no exterior para fins de apuração do IRPJ e da CSLL devidos no país.

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

Cabe ao interessado comprovar, mediante documentos hábeis, planilhas e demais documentos de suporte, a existência de imposto pago no exterior, nos termos da legislação de regência. Não se pode admitir a compensação do pagamento de imposto no exterior quando se verifica que em período subsequente à adição ao lucro real a pessoa jurídica procedeu à dedução do imposto que pretendia utilizar.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA. Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicamse à CSLL, por relação de causa e feito, os mesmos fundamentos do lançamento primário.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em manter a autuação referente à subsidiária na Colômbia e, pelo voto de qualidade, em manter a

Documento nato-digital

autuação da subsidiária no Equador, vencidos os Conselheiros Luis Fabiano, Luis Toselli, Rafael Lima e Eduardo Morgado, que afastavam a tributação por força da aplicação do tratado celebrado com esse país.

Cientificada desta decisão, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração sob o argumento de que o Colegiado teria negado provimento ao recurso de ofício sem apresentar a devida fundamentação. Os embargos foram rejeitados pelo despacho de fls. 2.579-2.582, que consignou que o voto condutor ratificou as conclusões da decisão de primeira instância.

A Fazenda Nacional então apresentou petição informando que não iria interpor recurso especial (fl. 2.584).

Intimou-se então o sujeito passivo, que primeiramente também opôs embargos de declaração. O despacho de fls. 2.604-2.615, de 20 de abril de 2018, rejeitou os embargos de declaração por entender que o autor não demonstrou omissão em relação aos seguintes argumentos: inaplicabilidade dos juros Selic na postergação do pagamento (item 1.2); Incidência da Selic sobre os Juros de Mora (item 2); Compensação do IR recolhido no Exterior (item 3). Tal despacho, porém, recebeu as alegações de erro material feitas na petição de embargos de declaração como "embargos inominados", admitindo o recurso quanto "*à existência de erro material quanto à renúncia do Embargante às alegações de direito sobre as quais se fundam o mandado de segurança nº 0002630-38.2003.4.03.6100 (item 1.1)*".

Por meio do acórdão 1201-002.359, de 15 de agosto de 2018, a Turma julgou os embargos inominados, acolhendo-os sem efeitos infringentes, em decisão assim ementada:

Acórdão de embargos 1201-002.359

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Cabível embargos inominados quando constatado inexatidão material em relação ao acórdão embargado, carecendo de correção, ainda que sem efeitos infringentes.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos inominados, sem efeitos infringentes, nos termos do voto da relatora.

Transcrevo trechos dessa decisão:

(...)

Alega a Embargante que o colegiado concluiu que a embargante teria renunciado às alegações de direitos sobre as quais se fundam o mandado de segurança nº000263038.2003.4.03.6100.

A Embargante afirma que não manifestou renúncia parcial ao mandado de segurança nº000263038.2003.4.03.6100, e que a renúncia foi requerida apenas pela CAMARGO CORREA S.A., e não pela Embargante (CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO CAMARGO CORREA S/A). Colacionou trecho da decisão judicial que homologou a renúncia (fl.2212):

Documento nato-digital

> (...)
>
> De fato, constata-se que a ação tem mais de um autor e que a renúncia parcial foi requerida apenas por CAMARGO CORREA S/A, e não pela Embargante.
>
> (...)
>
> Apesar de referir-se que a Embargante teria renunciado ao direito discutido no mandado de segurança nº000263038.2003.4.03.6100, conforme transcrito acima, tal afirmação em nada influenciou a decisão chegada no acórdão embargado resultante do cotejo entre o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001 e as disposições dos tratados para evitar a bitributação, cuja ementa se transcreve:
>
> > LUCROS NO EXTERIOR. TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE COM A LEGISLAÇÃO NACIONAL
> >
> > Não há incompatibilidade entre os tratados para evitar a bitributação e o artigo 74 da MP n. 2.15835/ 2001, no que tange às hipóteses não alcançadas ou não apreciadas pelo STF no julgamento da ADI n. 2.588.
> >
> > ...
>
> Sendo assim, considerando que a Embargante é pessoa legitimada para apresentar embargos inominados, e que, alegou objetivamente a inexatidão material, acolho os embargos inominados apenas para que seja desconsiderada a afirmação no acórdão embargado de que houve "*desistência formulada pela Recorrente nos autos do Mandado de Segurança em trâmite na Justiça Federal*", sem no entanto dar-lhes efeitos infringentes.

Em seguida, o sujeito passivo apresentou recurso especial, apontando divergência de interpretação em relação à matéria "*Tributação dos lucros auferidos no exterior. Incompatibilidade do art. 74 da MP n. 2158-35 com o art. 7° dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil e Equador*". Apresenta como paradigmas os acórdãos 1302-002.935 e 1402-002.388, assim ementados:

> **<u>Acórdão paradigma 1302-002.935</u>**
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2011, 2012
>
> TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL. CONTROLADAS. LUCRO NO EXTERIOR. TRATADO PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO. BRASIL. HOLANDA.
>
> Estando em vigor o tratado para evitar a bitributação 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

Documento nato-digital

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.

Acórdão paradigma 1402-002.388

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO PARA CONTROLADORA NO BRASIL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.15835/01. EMPRESAS NO URUGUAI.

Para fim de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL, os lucros auferidos por controlada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Disciplina conferida pelo art. 25, da Lei nº 9.249/95, c/c art. 74 da MP nº 2.15835/01.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR.

Os comprovantes dos tributos pagos no exterior devem estar à disposição da fiscalização imediatamente após o encerramento dos respectivos exercícios a que se referem. Em não havendo nos autos nenhuma razão que justifique, a teor do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, a impossibilidade de sua apresentação no tempo devido, cumulada com a ausência de fumus boni juris de que os mesmos seriam capazes de comprovar o alegado recolhimento do imposto, para efeito de compensação, impõe-se a sua rejeição para tal desiderato. Acresça-se a exigência do necessário reconhecimento do respectivo órgão arrecadador no exterior, sua consularização na repartição brasileira, cumulada com a tradução por tradutor juramentado.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS NA INVESTIDORA BRASILEIRA.

No julgamento da ADI 2.588/DF, em relação à constitucionalidade da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158/01 aos lucros auferidos por empresa controlada, situada fora de paraísos fiscais ou de países com tributação

Documento nato-digital

favorecida, não houve a apreciação necessária da matéria para promover o resultado típico dessa Ação, capaz de produzir efeitos erga omnes.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA LOCALIZADA NA ARGENTINA. EXISTÊNCIA DE CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. IDENTIDADE. APLICAÇÃO DO ART.7º.

O art. 74 da MP nº 2.158/01 tem efeito de norma CFC por considerar transparente as controladas e coligadas no exterior, mas não possui a sua finalidade típica, antiabusiva, específica e excepcional, o que permitiria sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas com o intuito de se evitar a dupla tributação.

A hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, em comunhão com a disposição do art. 74 da MP nº 2.158/01, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo norma de bloqueio, afastando a legislação doméstica, prevalecendo o disposto no pacto internacional, como previsto no comando do art. 98 do CTN, reiteradamente confirmado pelo E. STJ.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

TRATADO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO À CSLL. DISPOSIÇÃO NORMATIVA EXPRESSA.

A norma interpretativa contida no art. 11 da Lei nº 13.202/15 (modalidade que guarda eficácia retroativa) expressamente estende à referida Contribuição Social as disposições dos Acordos e Convenções internacionais para se evitar a dupla tributação.

Em 17 de setembro de 2019, Presidente de Câmara admitiu o recurso especial, nos seguintes termos (grifos do original):

(...)

Mesmo arcabouço jurídico e da similitude fática

O recorrido e o paradigma versam sobre o mesmo arcabouço jurídico, ou seja, a tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35 c/c art. 98 do CTN no que diz respeito à tributação dos lucros de controladas considerados auferidos pela investidora brasileira (Estado da residência) e sua compatibilidade com o art. 7º das Convenções sobre Dupla Tributação com o modelo padrão da OCDE.

Outrossim, o fato de os tratados constantes nos paradigmas se referirem a países distintos (Países Baixos e Argentina) do recorrido (Equador) não torna as situações não assemelhadas entre eles, uma vez que as referidas convenções se utilizam de um modelo-padrão da OCDE com equivalentes conteúdos.

Da divergência constada

Documento nato-digital

> Apesar de as situações fáticas serem assemelhadas, as conclusões são divergentes no que diz respeito à interpretação dos fatos às normas, nos seguintes termos:
>
> **A decisão recorrida** entendeu que "não é papel dos tratados descrever ou fixar regras positivas de competência", bem assim baseiam-se na "premissa de que cada Estado tributa o lucro da empresa nele residente (artigo 7)". Partindo dessas premissas conclui que as materialidades previstas no art. 74 da MP n° 2.158-35/2001 e as dispostas nos referidos tratados que adotam o modelo padrão da OCDE, ou seja, o art. 7º das Convenções sobre Dupla Tributação não impediria a aplicação das referidas materialidades (art. 74), dado que **a tributação em causa incidiria sobre o residente, e não sobre o não residente, o que seria totalmente compatível com o fato de o artigo 74 da MP 2.158/2001 tributar o lucro da empresa residente no Brasil;** DE OUTRA BANDA, **os acórdãos paradigmas apontados** decidiram de **forma diametralmente oposta**, no sentido de que haveria, sim, uma incompatibilidade, ou seja, por se tratar de lucro, o art. 7 das Convenções sobre Dupla Tributação impediria a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, sob pena de burla do tratado ou sob pena de também fazer-se letra morta de tal regra (Artigo 7 das Convenções), uma vez que a mesma expressamente afastaria a possibilidade de qualquer ficção jurídica visando alcançar-se o lucro de empresas com domicílio fiscal extraterritorial.
>
> A tabela comparativa trazida pela Recorrente e já transcrita ao norte é suficiente para atestar e ratificar a divergência ora comprovada.
>
> Portanto, resta demonstrada a divergência jurisprudencial.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando exclusivamente o mérito do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões do i. Presidente de Câmara para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Assim, conheço do recurso especial.

Mérito

Documento nato-digital

O mérito do presente recurso consiste em definir acerca da tributação dos lucros apurados por sociedade controlada domiciliada no Equador (CCEcuador), face ao Tratado contra a Dupla Tributação da Renda celebrado pelo Brasil com o referido país.

Tive a oportunidade de declarar meu voto acerca dessa matéria quando do julgamento do acórdão 9101-004.763, de 5 de fevereiro de 2020 (processo 16561.720035/2012-95), em que, por voto de qualidade, prevaleceu o entendimento manifestado pela i. Relatora, a então Conselheira Viviane Vidal Wagner.

Não obstante ali se tenha analisado o Tratado Brasil-Áustria e, no caso dos autos, se trate do Tratado Brasil Equador, o racional é o mesmo. Em ambos os casos, em síntese, o entendimento desta ora Relatora é de que o Tratado tem o condão de proteger o sujeito passivo da tributação pretendida pelo auto de infração.

A questão envolve a análise da relação entre os dispositivos de tal acordo internacional e o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

Sobre o tema, pontuo que, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2.588, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela:

> a) Inaplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia erga omnes, em relação às coligadas localizadas fora de países com tributação favorecida (fora de "paraísos fiscais").
>
> b) Aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia erga omnes, em relação às controladas localizadas em países com tributação favorecida ou desprovidos de controles societários/contábeis/fiscais adequados ("paraísos fiscais", nos termos da lei).
>
> c) Inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, que previa a retroatividade da aplicação da norma.

Em relação às coligadas situadas em "paraísos fiscais", bem como às controladas situadas fora de "paraísos fiscais", não foi alcançado o quórum necessário para declaração da inconstitucionalidade do dispositivo, de modo que, nessa parte, foi negado provimento à ADI, porém sem efeito vinculante ou eficácia *erga omnes*.

No caso dos autos, estão em análise lucros de controlada direta localizada no Equador, portanto fora de paraíso fiscal. Nesta hipótese não há decisão do STF com efeito vinculante e eficácia *erga omnes* a respeito da aplicabilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001.

Vejamos o que esta norma dispõe (grifamos):

> Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento. (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

Documento nato-digital

> Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. (Vide ADI n} 2588, 2001) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

Quando da publicação da MP 2.158-35/2001, houve muita discussão sobre se o dispositivo trouxe uma *ficção jurídica* de disponibilização dos lucros ou uma *presunção* de que tais lucros estariam disponíveis para as controladoras[1]. E isso foi assim porque a norma textualmente tratou do lucro auferido pela empresa estrangeira -- e não do efeito de sua apuração no Brasil, que é o registro de tais lucros pela controladora brasileira por força da aplicação do método de equivalência patrimonial.

Tanto é assim que, após a decisão do STF na ADI 2.588, referido artigo foi revogado, passando a legislação a estabelecer a tributação da "*parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos*" (art. 77 da Lei 12.973/2014). Ou seja, somente aí é que a lei passou a prever a tributação da controladora brasileira.

Dessa forma, não considero verdadeira a afirmação de que o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 não trata de lucros do exterior, mas em seu lugar prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Com a devida vênia, compreendo que esse raciocínio somente seria de alguma forma válido para a posterior legislação que revogou tal dispositivo, ou seja, na vigência da Lei 12.973/2014.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 -- vigente à época dos fatos objetos da autuação em questão -- foi literal ao dispor que "*os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil*", ou seja, a norma claramente pretendeu alcançar os lucros da empresa estrangeira, e não seu reflexo na controladora brasileira, que é o resultado de equivalência patrimonial.

Vale notar que a Receita Federal já havia pretendido "interpretar" o alcance do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como sendo referente aos resultados de equivalência patrimonial com a edição de da IN 213/02 (art. 7o, §1o). E, não por acaso, o Judiciário entendeu que tal interpretação seria uma ampliação, sem amparo legal, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (STJ, EDcl no REsp 1325709/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 26/08/2014; AgRg no AREsp 531112/BA, Primeira Turma, Relator Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18/08/2015[2], dentre outros).

---

[1] Inclusive entre os Ministros do STF, por ocasião do julgamento da ADI 2.588 -- para uma análise mais aprofundada de tais debates v. GERMANO, Livia de Carli. "Planejamento Tributário e Limites para a Desconsideração dos Negócios Jurídicos". São Paulo: Saraiva, 2013, p. 161-163.

[2] PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL.
IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO. MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/SRF N. 213/2002.
1. Os mais recentes julgados do STJ são no sentido de que o § 1º do art. 7º. da IN 213/2002 violou o princípio da legalidade tributária, uma vez que amplia, sem amparo legal, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao prever a tributação sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial. Neste sentido: EDcl no REsp 1325709/RJ, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 04/09/2014.

Documento nato-digital

Nesse contexto, compreendo não haver dúvida de que a materialidade abrangida pela legislação brasileira de tributação universal antes da Lei 12.973/2014 consistia nos lucros das coligadas e controladas no exterior.

Sendo assim, a tributação não é possível quando existe acordo para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e o país de residência da controlada ou coligada, tendo em vista o disposto no artigo 7o de tais tratados.

Sabe-se que as disposições dos tratados internacionais em matéria tributária prevalecem sobre as normas de direito interno, em razão da sua especificidade, por aplicação do artigo 98 do CTN. Na verdade, o fenômeno é mais bem explicado com a metáfora da máscara, de Klaus Vogel[3] -- em tradução livre: se imaginarmos a legislação interna como a luz de uma lanterna e os tratados de bitributação como uma máscara colocada à sua frente, veremos que os tratados limitam a aplicação da legislação interna, somente deixando passar a luz por determinadas "janelas". A legislação interna "barrada" pela máscara continua válida, mas tem sua aplicação contida pelo tratado internacional.

É exatamente o que acontece com o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 no caso de existir acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o país de residência da controlada.

A incompatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 em virtude da existência de acordos de bitributação já foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, ao julgar o Recurso Especial 1.325.709/RJ, entendeu pela aplicação do artigo VII das convenções celebradas com a Bélgica e Luxemburgo, afastando assim a aplicação do artigo 74.

A ementa do acórdão de embargos de declaração apresentados em face de tal Recurso Especial esclarece de maneira didática o alcance do julgado (grifamos):

> EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL.TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. 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. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. ALEGAÇÃO DE OFENSA A PRINCÍPIOS E ARTIGOS CONSTITUCIONAIS. SEDE INADEQUADA. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.
>
> (...)
>
> 3. O acórdão embargado abordou dois pontos substanciais: o primeiro, concernente à compatibilidade da legislação interna que prevê a tributação dos lucros de empresas controladas no exterior com o art. VII dos Tratados contra a dupla tributação que

---

2. Agravo regimental não provido.

[3] VOGEL, Klaus. Double Taxation Conventions. 2a Ed., Kluwer Law and Taxation Publishers: Holanda: 1990, p. 23-24.

Documento nato-digital

> seguem o Modelo OCDE; o segundo, afastada a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/01, questão já apreciada pelo STF, relativo à compatibilidade do art. 7o., § 1o. da IN 213/02 com aquele dispositivo.
>
> 4. Quanto ao primeiro ponto, aduziu o voto condutor do acórdão embargado que, **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.
>
> 5. Acrescentou-se que, 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.
>
> 6. Por fim, assentou-se ser ilegal o art. 7o., § 1o. da IN 213/02, porquanto amplia, sem amparo legal, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao prever a tributação sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial.
>
> *7. (...)*

Conclui-se, assim, que os lucros em questão, auferidos pela controlada do sujeito passivo no exterior, não podem ser tributados no Brasil com fundamento no artigo 74 da MP 2.158-35/2001, tendo em vista a interpretação que conferimos ao acordo de bitributação firmado entre Brasil e o Equador.

De se observar, ademais, que, no caso do tratado Brasil-Equador, a situação de frustação ao objetivo do tratado é ainda mais grave quando se considera o disposto em seu artigo 23.2, que isenta de tributação, no Brasil, os lucros distribuídos aos sócios/acionistas (dividendos):

> (...)
>
> 2. Os dividendos pagos por sociedade residente de um Estado Contratante a uma sociedade residente do outro Estado Contratante detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que são tributáveis no primeiro Estado Contratante de acordo com as disposições da presente Convenção, serão isentos de imposto no outro Estado Contratante.
>
> (...)

É dizer, no caso do tratado Brasil-Equador (assim como em outros tratados, como o Brasil-Austria), é fato que tais países convencionaram não apenas que os lucros de uma empresa situada no Equador em regra somente serão tributados pelo Equador, mas também que, se e quando tais lucros forem distribuídos aos sócios/acionistas controladores brasileiros sob a forma de dividendos, o respectivo valor também não será tributado no Brasil. Tal cenário deveria ser visto como franco impedimento à conduta de se interpretar uma regra de direito interno brasileira de maneira a levar à conclusão sobre a tributação, no Brasil, de lucros do exterior refletidos no balanço patrimonial de uma controladora brasileira, sejam estes ficta ou efetivamente distribuídos.

Documento nato-digital

Necessário esclarecer que não se está julgando o presente caso com base no artigo 23, sendo a menção feita a tal dispositivo feita apenas como reforço argumentativo, acerca da correta interpretação da aplicação do artigo 7 no caso dos autos.

Também se esclarece que a conclusão acima não implica que não se possa negar a aplicação do tratado em um dado caso concreto em que se verifique abuso e/ou sua utilização como forma a se atingir como resultado a erosão da base tributária ou desvio artificial de lucros. Tal conduta pode e deve ser realizada pelas autoridades fiscais, mas sempre mediante prova no caso concreto de tal "abuso" ou desvio, e não como regra de tributação de todos os agentes do cenário internacional, como pretende sustentar a Fazenda Nacional.

Estas são as razões pelas quais, com o devido respeito às fundamentadas posições em sentido contrário, compreendo que o auto de infração no caso concreto não deve subsistir na parte em que pretendeu tributar os lucros provenientes do Equador.

Observo, por fim, que o racional acima se aplica também à CSLL, tendo em vista que o artigo 11 da Lei 12.202/2015 dispõe expressamente que os tratados celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação alcançam essa contribuição, 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.
>
> Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei no 5.844, de 23 de setembro de 1943.

Lembrando o que estabelece o artigo 106 do CTN:

> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
>
> I em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
>
> (...)

Tendo em vista a eficácia retroativa do artigo 11 da Lei 13.202/2015, é necessário reconhecer que a CSLL encontra-se indubitavelmente incluída no escopo dos acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil, independentemente do outro país contratante ou do período em que houver sido celebrado o acordo. Daí porque foi editada a Súmula CARF 140 (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020):

> Súmula CARF nº 140: Aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Portanto, é de se reformar a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, cancelando-se o auto de infração na parte relativa aos lucros auferidos pela sociedade controlada no Equador.

Documento nato-digital

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Faço a presente declaração de voto apenas para esclarecer eventual aparência de contradição entre o meu voto neste processo, no qual votei por negar provimento ao recurso especial da contribuinte, com o voto que proferi no Acórdão nº 1302-002.935, de 25 de julho de 2018, indicado pela recorrente como um dos paradigmas para sustentar a divergência jurisprudencial.

De fato, em que pese tenha acompanhado o entendimento unânime do colegiado naquele julgado (paradigma), reexaminei tal posição no julgamento do recurso voluntário do processo nº 16643.720059/2013-15 (acórdão nº 1302-003.149), realizado em 18 de setembro de 2018, para concluir que inexiste ofensa aos tratados para evitar a dupla tributação na aplicação do art. 74 da MP. 2158/2001-35 para as empresas controladoras no Brasil sobre os lucros auferidos por suas controladas no exterior, posicionamento que foi, posteriormente, reafirmado em julgamento de processo da mesma contribuinte interessada no paradigma colacionado, conforme declaração de voto que prestei no Acórdão nº 1302-003.720, de 16 de julho de 2019, no qual acompanhei o voto do relator, d. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, proferido em sentido inverso ao anterior, conforme ementa:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
>
> (IRPJ)
>
> Ano-calendário: 2010
>
> ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. ARTIGOS 7º. CONTEÚDO.
>
> A parte dos artigos 7º das Convenções-Modelo dos acordos de bitributação que diz que "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado" não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: "a não ser que a

Documento nato-digital

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

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

Independentemente de sua amplitude, o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* (CFC). A lei tributa uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior. Não se trata de "dividendos presumidos". Por isso, inexiste ofensa aos acordos de bitributação tanto nos dispositivos que tratam de lucros de empresas quanto naqueles que tratam de dividendos.

Naquele julgado registrei a mudança de posicionamento, *verbis*:

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

[...]

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA. Não há incompatibilidade entre a Convenção

Documento nato-digital

> Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito. (Acórdão nº 9101-002.330, de 04 de maio de 2016, da 1ª Turma da CSRF)
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> Ano-calendário: 2005, 2006
>
> LUCROS OBTIDOS POR MEIO DE CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÕES DESTINADAS A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. NÃO OFENSA.
>
> Não há incompatibilidade entre os Tratados Firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.
>
> Os Tratados firmados pelo Brasil nessas matérias não impedem a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos por intermédio de suas controladas no exterior.
>
> (Acórdão nº 9101-003.616, de 6 de junho de 2018, da 1ª Turma da CSRF)

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

Desta feita, alinhado a este posicionamento acima registrado, votei, no presente caso, no sentido de negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira divergiu da I. Relatora, para negar provimento ao recurso especial da Contribuinte adotando os mesmos fundamentos expressos no voto que restou vencido nos autos do processo administrativo nº 16561.000065/2009-86, apreciado na mesma sessão de julgamento, a seguir reproduzido:

Documento nato-digital

A questão de mérito posta já foi apreciada por este Colegiado na sessão de 12 de maio de 2017. Naquela ocasião os Conselheiros acordaram, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso especial, vencidos *os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.* O relator, Conselheiro André Mendes de Moura, foi acompanhado pelos conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Rafael Vidal de Araújo e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

A decisão está formalizada no Acórdão nº 9101-002.832, assim ementado:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
>
> Ano-calendário: 2006, 2007
>
> ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.
>
> Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Argentina para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.
>
> OPERACIONALIZAÇÃO DA NEUTRALIDADE DO SISTEMA E SUPERAÇÃO DO DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO.
>
> A neutralidade do sistema de tributação quando investidor e investida estão localizadas no Brasil opera-se mediante a exclusão dos resultado positivo da investida apurado via Método de Equivalência Patrimonial no lucro real da investidora, porque os lucros da investida já foram tributados no Brasil pela mesma alíquota que seriam se o fossem pela investidora. Estando investidor no Brasil e investida no exterior, se a alíquota no exterior é menor do que a brasileira, quebra-se a neutralidade do sistema, e viabiliza-se diferimento por tempo indeterminado da tributação, caso a investidora, que detém poder de decisão sobre a investida, decida não distribuir os lucros. Por isso, o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, ao determinar que os lucros sejam auferidos pelo investidor brasileiro, na medida de sua participação, ao final de cada ano-calendário, dispondo sobre aspecto temporal, evitou o diferimento, e, ao mesmo tempo, o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autorizou a compensação dos impostos pagos no exterior, viabilizando a neutralidade do sistema.

Naqueles autos a divergência foi suscitada pela PGFN em face do Acórdão nº 1102-001.247, que afastara a incidência sobre os lucros auferidos por intermédio da mesma controlada aqui sob exame, além da coligada Loma Negra Cemento S/A. Por sua vez, a discussão presente nestes autos, à semelhança do precedente citado, cinge-se à tributação de lucros auferidos pela Contribuinte por intermédio da controlada direta Holdtotal S/A, situada na Argentina. Apenas que a discussão nestes autos se refere ao anos-calendário 2005, e o precedente aos anos-calendário 2006 e 2007.

As razões de decidir expostas no referido julgado, a seguir transcritas, são aqui adotadas por refletirem o entendimento desta Conselheira acerca da matéria:

> Transcrevo o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:
>
> > *Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados*

Documento nato-digital

disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

A decisão recorrida partiu do pressuposto de que a norma, ao falar da incidência sobre o lucro **disponibilizado** à controladora no Brasil por sua controlada no exterior, estaria, na realidade, tratando da materialidade *dividendos.*

Não obstante a substanciosa argumentação do voto, entendo que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

Os dividendos dependem da existência de resultado positivo da empresa. **Constituem-se em uma das destinações dadas ao resultado**. Necessariamente, são de *quantum* inferior ao dos lucros.

MARTINS[4], no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente previstos nos arts. 203 e 202 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre **percentual do lucro**, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

Ordem	Descrição	Artigo Lei das S/A
1º	Prejuízos Acumulados	189
2º	Reserva Legal	193
3º	Div. Fixo/mínimo prioritários preferencial, inclusive cumulativos	203
4º	Reserva Contingências	195
5º	Reserva Especial Div. Não Distribuídos	202 (§§ 4º e 5º)
6º	Reserva Lucros a Realizar	197/202, inc. II
7º	Dividendo Obrigatório	202
8º	Reserva Retenção de Lucros e Reserva Estatutária	194, 196 e 198

Na realidade, apesar de o termo "disponibilizados" conferir razoável margem a dúvida, vez que, se seriam lucros disponibilizados, seriam aqueles **destinados** a quem de direito, a disponibilização trata do **aspecto temporal** da norma, ou seja, do momento em que os lucros foram entregues aos sócios.

Nesse contexto, em relação ao art. 74 em debate, o aspecto **material** trata dos **lucros** auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em *quantum* proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

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

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

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

[4] MARTINS, Eliseu... [et. al]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 4337.

Documento nato-digital

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. **A tributação só se consuma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil**. Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Argentina.

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

Documento nato-digital

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

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

> *As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente. Transcreve-se a redação do citado parágrafo:*
>
> "Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável."
>
> *26. Assim, para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre):*
>
> " 10.1 O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros."
>
> *27. Conforme exposto pela OCDE, não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.*
>
> *28. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.*

Documento nato-digital

> *29. É certo que a função primordial dos tratados é promover, mediante a eliminação da dupla tributação, as trocas de bens e serviços e a movimentação de capitais e pessoas. Esse objetivo é igualmente alcançado uma vez que o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autoriza a compensação dos tributos pagos no exterior, na hipótese de reconhecimento de lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real. Portanto, a aplicação da norma interna brasileira não acarreta a bitributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.*
>
> *30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla não tributação.*
>
> *Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção-Modelo:*
>
> *" 7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.*
>
> *7.1 Os contribuintes podem ser tentados a abusar das leis tributárias do Estado, explorando as diferenças entre as legislações dos países ... "*

Assim, tendo em vista que o Tratado Brasil-Argentina não se aplica ao caso em análise, tanto para IRPJ quanto para CSLL, resta superada apreciação do mérito do recurso especial interposto pela Contribuinte, em relação à inclusão da CSLL no tratado internacional em debate.

Isso porque, como já visto, não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Argentina para evitar bitributação de renda. Assim, os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, havendo, nesse contexto, incidência do IRPJ e da CSLL. Na realidade, eventual aplicação do tratado para a CSLL dar-se-ia se tivesse ocorrido a tributação dos lucros auferidos pelos sócios residentes na Argentina, o que não ocorreu no caso concreto, vez que a tributação se direcionou apenas aos sócios residentes no Brasil.

Portanto, nego provimento ao recurso da Contribuinte.

Nestes termos, o precedente refuta os questionamentos da Contribuinte acerca da *impossibilidade de tributação dos lucros auferidos pelas empresas residentes na Argentina em face da prevalência do Tratado contra a dupla tributação*, vez que demonstra inexistir incompatibilidade entre a norma interna e o acordo internacional, incidindo a tributação sobre os lucros auferidos pela controladora brasileira, o que afasta a aplicação dos Artigos 7 e 10 do referido Tratado. Em tais circunstâncias, deixa de ter qualquer relevo a interpretação que a Contribuinte extrai das disposições do Artigo 10, uma vez demonstrado que a incidência se dá sobre lucros, bem como esclarecido ser outro o conteúdo atribuído ao termo "disponibilizados" presente no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Documento nato-digital

De toda a sorte, como bem observa a PGFN, a melhor interpretação dos Artigos 10 e 23 do Tratado, firmado com o objetivo de evitar a dupla tributação, é afastar a aplicação do Artigo 23 se não houve tributação dos dividendos na Argentina. Esta, inclusive, a orientação do voto condutor do acórdão recorrido ao dar provimento ao recurso de ofício relativamente à tributação dos lucros auferidos por intermédio da controlada argentina:

> No entendimento adotado pela decisão recorrida, o dispositivo em questão implicaria na isenção dos dividendos pagos no Brasil, desde que haja previsão de tributação na Argentina. Mais ainda, a simples previsão de tributação no exterior, ainda que não concretizada, seria suficiente para estabelecer a isenção.
>
> Tal posicionamento torna letra morta o art. X da Convenção. Ora se esse artigo estabelece que os dividendos pagos pela empresa Argentina seriam tributados no Brasil, podendo ser tributados na Argentina, não se pode conceber que, dentro do mesmo diploma legal, esses mesmos dividendos não poderiam ser tributados no Brasil, se tributáveis – ainda que não tributados – na Argentina.
>
> Se o Tratado tem por objeto evitar a dupla tributação, a melhor interpretação conjunta dos dispositivos em comento é aquela através da qual se os dividendos pagos pelas sociedades residentes na Argentina não sofreram a incidência do imposto de renda na fonte, afastada estará a dupla tributação que se quer evitar, tornando-se tais quantias plenamente tributáveis no Brasil, nos termos do art. X. Por outro lado, se tais dividendos efetivamente foram objeto de tributação naquele país, aí sim será o caso de se aplicar o art. XXIII, com isenção tributária do IRPJ para os valores distribuídos a pessoas residentes no Brasil.
>
> **Não havendo nos autos qualquer indicativo de que os dividendos foram tributados na Argentina,** descabe falar-se em isenção no Brasil. Sob esse prisma voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a exigência do IRPJ referente aos valores distribuídos pela empresa controlada Holdtotal. *(destacou-se)*

Assim, sob a interpretação aqui firmada, somente teria pertinência a dedução, no Brasil, do imposto de renda incidente no exterior, e, neste âmbito, constata-se que a Contribuinte alega, desde a impugnação, que foram *pagos os impostos locais, os quais deveriam ter sido descontados do valor supostamente devido aqui no Brasil, nos precisos termos do artigo 26 da Lei n° 9.249/95 e do art. 14 da IN/SRF n° 213/02*, comprometendo-se a juntar, posteriormente, tradução *juramentada dos comprovantes dos pagamentos dos impostos na Argentina, Bolivia e Paraguai tão logo as referidas traduções fiquem prontas.* Os documentos em língua estrangeira pertinentes à Holdtotal S/A constam às e-fls. 345/350, mas não há juntada posterior dos documentos traduzidos.

De toda a sorte, a autoridade julgadora de 1ª instância, apesar de afastar a incidência sobre os lucros auferidos por meio da controlada argentina, observou que, além das deficiências formais nos documentos em língua estrangeira, a dedução do tributo neles indicados, referente ao ano-calendário 2005 no que diz respeito à Holdtotal S/A, não seria possível por inexistir lucro tributável apurado no período. Veja-se:

> Da mesma forma, os pagamentos referentes às empresas Loma Negra (Argentina) e Holdtotal (Argentina) não podem ser aproveitados para compensação com o IRPJ ou a CSLL, por terem sido excluídos do lançamento, no caso do IRPJ, e também porque, em conseqüência deste julgamento, não restaram valores a exigir em 2005, mas sim a redução do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL. Esse último motivo também afasta a compensação do imposto pago pela empresa Yguazú (Paraguai) em 2005.
>
> Resta analisar a possibilidade de aproveitamento dos pagamentos –efetuados pela empresa Yguazú do ano de 2004.

Documento nato-digital

> Foram apresentadas cópias simples de comprovantes de pagamento, sem que tenham sido reconhecidos pelo órgão arrecadador dos respectivos países e pela representação diplomática brasileira, como determina o §2° do artigo 26 da Lei n° 9.249/95, acima reproduzido.
>
> O artigo 16, §2°, II da Lei n° 9.430/96 prevê uma alternativa àquela exigência:
>
> [...]
>
> Portanto, para que não lhe fosse exigido o reconhecimento do documento pelo órgão arrecadador dos respectivos países e pela representação diplomática brasileira, a impugnante deveria ter comprovado que a legislação do pais de origem do rendimento prevê a incidência do imposto de renda sobre aqueles valores (já que o pagamento pode se referir a outros valores), o que ela não fez.
>
> Mas não é só isso.
>
> Para terem sua validade reconhecida, documentos em língua estrangeira devem estar traduzidos por tradutor juramentado, conforme dispõem o artigo 224 do atual Código Civil (Lei n° 10.406/2002), o artigos 157 do Código de Processo Civil, os artigos 129, § 6°, e 148 da Lei n° 6.015/73 (que dispõe sobre os registros públicos), e o artigo 18 do Decreto no 13.609/43 (que regulamenta o oficio de tradutor público), a seguir transcritos:
>
> [...]
>
> À luz dos diplomas legais transcritos, infere-se que a legislação impõe uma série de condições para que documentos e, mais especificamente no caso em comento, provas documentais redigidas em idioma estrangeiro tenham validade no Brasil e em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal.
>
> Apesar de informar, na peça impugnatória, que juntaria aos autos a versão traduzida e juramentada dos comprovantes dos pagamentos, até o momento não há noticia nos autos de que isso tenha sido feito.
>
> Por esses motivos, também os pagamentos efetuados pela empresa Yguazú do ano de 2004 não serão considerados para fins de compensação.

Em recurso voluntário, diante da exoneração da exigência, a Contribuinte nada apresentou acerca dos tributos pagos por Holdtotal S/A. E, com o provimento parcial do recurso de ofício, restabelecendo as exigências correspondentes aos lucros auferidos por intermédio de Holdtotal S/A, a primeira conclusão expressa no Acórdão nº 1402-001.713 foi de, apesar da manutenção da incidência sobre os lucros auferidos por intermédio de Holdtotal S/A e Cauê Investiment Limited, nos valores de R$ 13.318.933,46 e R$ 1.340.221,62, respectivamente, apenas reduzir prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no ano-calendário 2005, nos seguintes termos:

> Com base nos valores do LALUR, tem-se como resultado final deste julgamento, o cancelamento integral da autuação referente ao ano-calendário de 2004 e, para o ano-calendário de 2005, a redução do saldo de prejuízo fiscal para **R$ 3.658.788,37** (R$ 18.317.943,45 – R$ 14.659.155,08) e na base de cálculo negativa da CSLL para **R$ 3.752.147,07** (R$ 18.411.302,15 – R$ 14.659.155,08).

Neste cenário, subsistiria o óbice aventado na decisão de 1ª instância para dedução de eventual tributo pago no exterior (inexistência de tributo apurado no ano-calendário 2005), até porque a Contribuinte não questionou este ponto quando opôs os primeiros

Documento nato-digital

embargos de declaração ao acórdão que, neste ponto, deu provimento ao recurso de ofício.

Ocorre que, depois disso, em razão dos embargos da Unidade de Origem, o Colegiado *a quo* acolheu, no Acórdão nº 1402-002.397, a necessidade de recálculo assim apontada:

> Sob esse prisma, com base nos valores do LALUR, e levando-se em consideração o aproveitamento de parte do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa nos autos do processo 10880.721862/2010-45, tem-se como resultado final deste julgamento o cancelamento integral da autuação referente ao ano-calendário de 2004, e para o ano-calendário de 2005:
>
> · a redução do **valor tributável do IRPJ** para **R$ 9.968.027,94** (R$ 14.659.155,08 – (R$ 18.317.943,45 – R$ 13.626.816,32);
>
> · a redução da **base de cálculo negativa da CSLL** para **R$ 2.857.311,55** (R$ 18.411.302,15 – R$ 894.835,52 – R$ 14.659.155,08).

E, em face da reconstituição dos cálculos que resultou em valor tributável de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2005, apesar de opor embargos de declaração contra esta decisão, a Contribuinte nada suscitou acerca da dedução do tributo que teria sido pago no exterior por Holdtotal S/A. Suas objeções nos embargos rejeitados (e-fls. 770/774) se dirigiram, somente, à repercussão dada ao aproveitamento de saldos de prejuízos fiscais e bases negativas ocorrido nos autos do processo nº 10880.721862/2010-45.

Uma vez mantida a intepretação do Colegiado *a quo* acerca da incidência sobre os lucros da controlada argentina, descabe, nesta instância especial - cuja competência se limita à solução de dissídios jurisprudenciais acerca da interpretação da legislação tributária -, adentrar a aspectos fáticos da quantificação da exigência que não foram questionados oportunamente pela Contribuinte.

Quanto às críticas tecidas pela Contribuinte acerca do desrespeito ao Artigo 7 do Tratado Brasil-Argentina, bastaria consignar que tal conclusão desconsidera as circunstâncias bem postas no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.832, para concluir que a tributação dos lucros da empresa brasileira *não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento*, pois como a controladora brasileira detém ***poder de decisão*** *sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos* e assim operacionalizar *um diferimento em tempo indeterminado da tributação.*

E isto também em razão de a norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 se enquadrar no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations* – CFC), consoante tem decidido este Colegiado, como é exemplo o Acórdão nº 9101-002.332, de 04/05/2016, orientado pelo voto do ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão. De seus termos são extraídos os fundamentos para reafirmar a compatibilidade da norma legal em referência com os Artigos 7 e 10 dos acordos internacionais, ainda que para tributar *lucros auferidos por uma empresa produtiva no Chile, um país com níveis de tributação normais no plano internacional*, como alega a Contribuinte, até porque, muito embora naquele caso concreto o debate tenha sido construído em face do Tratado Brasil –Holanda, a análise feita tem em conta os comentários às Convenções Modelo da OCDE e da ONU:

> O recorrente sustenta de início que se aplica ao caso o art. 7º da Convenção Brasil-Holanda de modo a afastar a incidência da norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001.
>
> Em sua linha argumentativa no recurso especial o recorrente sustenta pela aplicação do art. 7º da Convenção Brasil-Holanda, e da prevalência dos acordos internacionais sobre o direito interno, com base no art. 98 do CTN em

Documento nato-digital

jurisprudência do STF e do STJ. Neste aspecto específico (prevalência dos acordos internacionais tributários sobre o direito interno) concordo com o recorrente, porém o que ocorre *in casu* é que não há conflito entre a norma convencional e a norma interna, que são compatíveis, conforme se demonstrará adiante.

Ao contrário do recorrente, entende-se correto o Ac. recorrido quando sustenta para efeitos da discussão dos presentes autos que (fls. 2.192-2.193):

> *Ora, no caso em tela estamos falando de uma empresa domiciliada no Brasil e de suas receitas de participação nos lucros de uma controlada na Holanda. Ou seja, totalmente inaplicável o art. 7°, pois esse dispositivo só vedaria a tributação, pelo Brasil, de lucros aqui auferidos por empresa holandesa sem estabelecimento permanente no território nacional.*

O recorrente insiste que "os lucros são da empresa estrangeira". De fato são, ocorre que a empresa estrangeira pertence a uma empresa brasileira e esta é que está sendo tributada.

Adiante o recorrente cita acórdãos do CARF e do STJ para sustentar sua posição – aspectos que retomaremos adiante.

Seguem as razões pelas quais concordo com as conclusões do Ac. recorrido e não entendo procedentes os argumentos do recorrente e do i. Relator.

A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas no Brasil que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador, como bem argumentado no Ac. recorrido), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Instrução Normativa SRF 38/1996 regulamentou a Lei n. 9.249/1995 (considerando o efetivo pagamento ou creditamento para efeito de tributação) e depois a Lei 9.532/1997 estabeleceu, também neste sentido, que os rendimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, por PJ no Brasil, seriam tributados quando disponibilizados (lucro das filais e sucursais continuaram a ser tributados na apuração, quando do balanço). Tratando-se, portanto, de mera norma de tributação universal, sem efeitos de norma CFC (destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas). Na sequência, a Lei Complementar n. 101, de 10 de janeiro de 2001, promoveu alteração no CTN em seu art. 43, introduzindo dois parágrafos, de forma a evidenciar a possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e a possibilidade da definição do momento em que se pode tributar a variação patrimonial positiva no exterior, de titularidade de pessoa domiciliada no Brasil, nos seguintes termos:

> *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:*
>
> ...
>
> *§ 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.*

Documento nato-digital

> *§ 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.*

Entende-se que esses dispositivos não trouxeram, de fato, nenhuma novidade, mas apenas deixaram mais claras as possibilidades legais. Assim, se não havia problemas desde a edição da Lei n. 9.249/1995, com a edição da Lei Complementar n. 101/2001, que introduziu as modificações transcritas acima no CTN, nenhuma dúvida poderia haver com relação à possibilidade de lei ordinária definir o momento em que se pode tributar os lucros no exterior (que representam uma variação patrimonial positiva do investidor domiciliado no Brasil), e então sobreveio o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de julho de 2001, que foi "cristalizada" como MP n. 2.158-35/2001 (em decorrência do art. 2º da Emenda à Constituição n. 32/2001), e que tem a seguinte redação

> *Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.*
>
> *Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.*

Veja-se que não se pode dizer que não disponibilidade jurídica, pois há. Tanto é que a controladora pode ter o lucro distribuído aqui no Brasil, conforme demonstra o C. Alberto Pinto em seu voto no Acórdão n. 1302-001.630 em trecho abaixo transcrito (fls. 2.127) (a legislação referida estava em vigor à época dos fatos geradores):

> *14. Verificado quando se deve aplicar o MEP, cabe agora analisarmos a mais importante conseqüência da sua aplicação, qual seja, o reconhecimento pela investidora dos lucros da investida ao mesmo tempo em que são produzidos, independentemente de terem sido distribuídos. Com isso, antes mesmo de serem recebidos, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP já representam um acréscimo patrimonial na investidora, pois, como bem ensina Modesto Carvalhosa (*in *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, vol. 4 – tomo II, ed. Saraiva, pág. 50):*
>
> *"Há assim um registro concomitante do resultado na "sociedade filha' e na 'sociedade mãe'. Daí dizer que a investidora apropria, com a equivalência patrimonial, o resultado derivado de seus investimentos nas sociedades investidas* ***por regime de competência, e não por caixa, quando distribuído****". [grifo nosso]*
>
> *15. Além disso, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente recebidos, podem ser distribuídos pela investidora aos seus acionistas (ou sócios), já que a maneira de evitar tal distribuição que seria pela constituição de uma reserva de lucros a realizar é uma mera faculdade da empresa, se não vejamos como dispõe o art. 197 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001:*
>
> *Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia geral* ***poderá****, por*

Documento nato-digital

proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (artigo 248);

II - o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

§ 2º [...]

16. Dessa forma, caso a investidora não constitua reserva de lucros a realizar (o que poderá fazer, já que a formação de tal reserva é uma mera faculdade e, não, uma obrigação), o percentual de dividendos distribuídos poderá incidir sobre a parcela do seu resultado gerada por lucros ainda não distribuídos de investidas avaliadas pela equivalência patrimonial. Isso se deve ao fato de que a Lei das S/A adota o regime de competência, de tal sorte que, mesmo não tendo sido recebido os lucros das investidas (ou seja, de não ter sido financeiramente realizado), eles compõem o resultado da investidora, passível de distribuição aos acionistas (ou sócios). (Grifos e negritos no original).

Deve-se deixar claro que esta forma de tributação é possível, corriqueira e constitucional em face da CF/88. Trata-se da prática corrente de tributação internacional, embora a lei brasileira (art. 74 da MP n. 2.158-34/ 2001) tenha fugido um pouco dos padrões internacionais ao tributar antecipadamente à distribuição tanto os lucros decorrentes de rendas ativas quanto de rendas passivas, de maneira genérica. Contudo, não há como fugir do fato de que renda é renda (independentemente de sua natureza jurídica, cláusula *non olet*). Assim tributar ou não determinada modalidade de renda é meramente uma questão de política tributária. Por outro lado o STF ao julgar o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 (ADIn 2.588/DF) deixou bem claro que esta forma de tributação é constitucional, ou seja, é possível se tributar os lucros da controlada no exterior ainda que não distribuídos ao beneficiário efetivo residente no Brasil, i.e., ainda que não efetivamente distribuído ao controlador ou possuidor das cotas e capital residente no Brasil. O STF, por outro lado, restringiu a tributação das coligadas, entendendo constitucional somente se a investida estiver operando em paraísos fiscais (um arroubo de legislador positivo interferindo em atribuições constitucionais típicas de outros poderes do Estado, mas a decisão é definitiva neste aspecto). De lembrar, por oportuno, que o STF não decidiu sobre o efeito da incidência das convenções para evitar a dupla tributação, mesmo porque há dúvidas se este tema é matéria de índole constitucional.

Muito foi falado a respeito da eficiência econômica da norma, mas isto, como já foi dito, é uma questão de política tributária. Se o efeito econômico da norma é ruim para a internacionalização das empresas brasileiras, é uma questão de opção do legislador, que apenas a torna questionável do ponto de vista de política tributária. A norma é constitucional, o STF não afastou a tributação dos lucros das controladas no exterior, ainda que não distribuídos. A norma brasileira atua da mesma forma como faz também grande parte dos países, por via das denominadas normas CFC (de *Controlled Foreign Corporations*), i.e., normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada *ad aeternum*, ou seja, fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça.

Documento nato-digital

Veja-se que as diversas normas CFC existentes no diversos países tem diversos contornos, sendo que algumas só tributam rendas passivas, outras tributam rendas passivas e ativas (embora algumas dessas possam ser excluídas) (e.g., China, França e Nova Zelândia), outras tributam também as rendas ativas a depender do percentual em relação às rendas passivas (e.g., Turquia) não podendo, portanto este ser um critério de distinção. O conceito do que é uma empresa sujeita ao regime de norma CFC varia muito, dependendo do percentual de participação (e.g., na Nova Zelândia é 10%) e de outros fatores. Alguns países tem "listas negras" às quais se aplicam as normas CFC, outros tem "listas brancas" aos quais não se aplica, outros não tem lista nenhuma para efeito de aplicação da norma CFC. Alguns países tributam, via norma CFC, expressamente como distribuição presumida de dividendos, outros tem normas com estrutura semelhante à brasileira. Também o critério de definição do que é uma empresa controlada no exterior (CFC) para efeito de aplicação das normas típicas varia muito de país para país; alguns focam em evasão tributária, outros países tem normas de escopo mais amplo. Em suma, não há um padrão, e não há definição consensual do que seja uma norma CFC. Há apenas um ponto comum nas normas CFC: evitar o adiamento da tributação por tempo indefinido (*antideferral*) – e este requisito a norma brasileira cumpre. Mesmo a imputação de que a norma brasileira é genérica não se lhe aplica, visto que nos casos de investimento não relevante (critério que pode ser diferente em outro país), a tributação só se dá na distribuição dos dividendos. O fato da norma CFC brasileira ser uma norma "forte", visando coibir práticas elisivas agressivas de uma forma mais estrita, não retira dela a natureza de norma CFC (aspectos que foram mitigados pelo novo tratamento do tema pela Lei 12.973/2014).

No que diz respeito aos comentários da OCDE e conceito de norma CFC, incluindo o seu conceito, cumpre trazer à citação o que dispõe o par. 23 dos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da OCDE (parágrafo introduzido em 1992, com alterações, permanece na atualização de 2014, redação abaixo de 2003), também reproduzido e endossado nos Comentários ao art. 1º da Convenção Modelo da ONU, conforme abaixo:

> *23. A utilização de sociedades de base também pode ser tratada por meio de disposições sobre sociedades estrangeiras controladas. Um número significativo de países membros e não-membros já adotaram tal legislação. Apesar do modelo deste tipo de legislação variar consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas regras, que são agora reconhecidas internacionalmente como um instrumento legítimo para proteger a base tributária nacional, e fazem com que um Estado Contratante tribute seus residentes pelo rendimento atribuível a sua participação destes em determinadas entidades estrangeiras. Algumas vezes tem sido argumentado, com base em uma determinada interpretação de disposições da Convenção, tais como o parágrafo 1º do Artigo 7º e o parágrafo 5º do Artigo 10, que esta característica comum da legislação sobre sociedades estrangeiras controladas conflitaria com essas disposições. Pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário ao Artigo 7º e parágrafo 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está em conformidade com o texto das disposições. Essa interpretação também não se sustenta quando estas disposições são lidas em seu contexto.* ***Desse modo, embora alguns países tenham achado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação sobre sociedades estrangeiras controladas não conflita com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação sobre sociedades estrangeiras***

Documento nato-digital

> ***controladas estruturada dessa forma não é contrária às disposições da Convenção.*** [5] *(Negritou-se).*

Neste sentido há que se concordar com os argumentos trazidos nas contrarrazões, conforme transcrito adiante (fls. 2.509-2.510):

> *O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional –e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional.*
>
> *Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo país ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que* ***o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido****. Vale lembrar que* ***os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros****. Portanto,* ***o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal****. Contudo,* ***isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001****. Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados acima –gramatical, histórico e finalístico – para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74.*
>
> *Ademais, cumpre rebater uma crítica que constantemente é lançada contra a norma CFC brasileira, qual seja: não seguir o "padrão internacional", uma vez que a maioria dos países, ao adotarem normas CFC, utilizam o método transacional e o jurisdicional como parâmetro. Em relação a esse aspecto, importante ressaltar que o fato de a norma brasileira ser diferente não retira a sua natureza de norma CFC. Primeiramente, cumpre frisar que o Brasil não está obrigado a seguir nenhum modelo – ainda mais da OCDE, que consiste em organização internacional da qual o Brasil não faz parte. Implica dizer que não existe nenhuma norma cogente, interna ou externa, que imponha ao Brasil a adoção de um modelo específico de legislação CFC.*

[5] The use of base companies may also be addressed through controlled foreign companies provisions. A significant number of member and nonmember countries have now adopted such legislation. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10, that this common feature of controlled foreign companies legislation conflicted with these provisions. For the reasons explained in paragraphs 14 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, that interpretation does not accord with the text of the provisions. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify, in their conventions, that controlled foreign companies legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign companies legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the Convention. UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 69-70 (disponivel em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf).

Documento nato-digital

> *Por seu turno, relevante ressaltar que* ***a essência da norma CFC foi preservada*** *no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, visto que se* ***estabeleceu um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo a concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação****. Esse aspecto é que deve ser levado em consideração ao definir a natureza da norma CFC, e não a observância de modelos elaborados por organismos internacionais – ainda mais quando o Brasil não for integrante desta organização internacional. Nessa perspectiva, apenas para reforçar o argumento, cabe citar* ***o exemplo das regras sobre preço de transferência adotadas pelos Brasil****. A Lei no 9.430, de 1996, ao instituir o regime de preço de transferência brasileiro, previu que o cálculo do preço parâmetro observaria a sistemática das margens fixas. Ocorre que essa metodologia é totalmente diferente da que é observada pela maioria dos países – notadamente, os países-membros da OCDE, que seguem o modelo elaborado pela referida organização internacional. Percebam, Srs. Conselheiros,* ***que ninguém questiona a natureza das normas previstas nos art. 18 e 18-A da Lei no 9.430, de 1996****, isto é, todos concordam que se tratam de regras sobre preço de transferência. Implica dizer que,* ***mesmo o regime brasileiro de preço de transferência sendo distinto da maioria dos países****,* ***isso não serviu como justificativa para desqualificar as normas da Lei no 9.430, de 1996****. A mesma lógica deve ser aplicada, agora, à norma CFC brasileira:* ***não obstante o legislador pátrio ter seguido caminho diferente dos demais países, isso não configura motivo legítimo para rechaçar a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001****. (Negritos e sublinhados no original).*

Assim, não há como discordar dos argumentos das contrarrazões neste sentido, i.e., que se trata, *in casu*, de norma CFC, visando impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior, e que está perfeitamente compatível com o art. 43 do CTN.

Entendo que, independentemente da existência dos §§ 2º e 3º do art. 43 do CTN, esta norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 seria válida, pois se destina a evitar, considerando o sistema de tributação universal, que o contribuinte adie indefinidamente a tributação de sua variação patrimonial positiva (fato gerador do imposto de renda) obtida no exterior. Lembro, novamente, que, em relação à pessoa física, desde antes de o CTN em vigor, existe a afetiva incidência do imposto de renda em bases universais, nunca tendo sido considerada incompatibilidade com o CTN. A alteração do CTN só deixou mais clara esta possibilidade que, repito, já existia, i.e., tanto a incidência em bases universais, quanto a possibilidade de tributar sua variação patrimonial positiva obtida no exterior, ainda que não efetivamente distribuída ao seu beneficiário efetivo domiciliado no Brasil.

Convém ressaltar que neste ponto há uma divergência entre o voto condutor do C. Alberto Pinto e o voto do C. Eduardo de Andrade (fls. e-2.124-2.128), que acompanhou o voto vencedor pelas conclusões, sustentando que há presunção (a que chama de ficta) na distribuição dos lucros neste caso. Veja-se que tanto um raciocínio como o outro têm duas consequências comuns: mantém a tributação e afastam a aplicação do art. 7º dos acordos de dupla tributação, sendo que o segundo aparentemente, apenas aparentemente, poderia levar à aplicação do art. 10 (isto porque este art. só se aplica se houver distribuição efetiva) e o primeiro afasta tanto o art. 7º como o art. 10, de pronto. Voltarei a este ponto adiante no meu voto, mas estes esclarecimentos em relação a esses aspectos fazem-se necessários também aqui.

Documento nato-digital

Não se pode concordar com a ideia do recorrente de que está a se tributar o lucro da entidade estrangeira no exterior enquanto no exterior, mas, o que o lucro da controlada no exterior representa em termos de variação patrimonial positiva no patrimônio da entidade brasileira (controladora), sendo esta é que é tributada.

Repise-se, o fato gerador tributável é variação patrimonial positiva identificada na controladora brasileira, que corresponde aos lucros da controlada no exterior.

Não existe, portanto, o exercício de poderes coercitivos e sancionatórios do Fisco brasileiro em território estrangeiro, pois a entidade tributada é a brasileira, em território brasileiro. O fato de a IN n. 213/2003 determinar que se inclua para efeito de cálculo o lucro do exterior antes da tributação é mera metodologia de cálculo, de modo a permitir que o imposto pago no exterior seja deduzido do imposto a ser pago no Brasil, caso contrário, e.i., se fosse pelo valor líquido, sempre haveria tributação, ainda que a alíquota do países estrangeiro fosse maior que a brasileira. Ou seja, se alíquota do país estrangeiro for igual ou maior que a brasileira nada há a pagar, o que só acontece se for inferior à brasileira.

Nesse sentido, esta metodologia é correta para se aplicar o art. 26 da Lei n. 9.249/1995, conforme se extrai do seu texto, que segue transcrito:

> *Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.*
>
> *§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.*
>
> *§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.*
>
> *§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.*

Conforme disciplinado pela IN SRF n. 213/2002, em seu artigo 1º, §7º, e artigo 14, relativamente aos seus §§ que importam para a discussão do tema, que estatuem:

> *Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.*
>
> ...
>
> *§ 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.*

Documento nato-digital

...

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

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

...

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

...

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

É neste sentido, também, que dispõe o Tratado Brasil-Holanda em seu artigo 23, § 5º, abaixo transcrito:

CAPÍTULO IV

Eliminação da Dupla Tributação

ARTIGO 23

Eliminação da Dupla Tributação

1. Ao tributar os seus residentes, a Holanda pode incluir na base de cálculo os rendimentos que, nos termos desta Convenção, podem ser tributados no Brasil.

...

5. Quando um residente no Brasil receber rendimentos que, nos termos desta Convenção, possam ser tributados na Holanda, o Brasil permitirá, como dedução do imposto de renda dessa pessoa, um valor igual ao imposto de renda pago na Holanda. Todavia, a dedução não será maior do que a parcela do imposto que seria devido antes da inclusão do crédito correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na Holanda.

A respeito do cálculo do imposto conforme previsto na IN 213/2002, veja-se que metodologia de incluir na tributação o valor antes de deduzido os tributos pagos no exterior, para somente depois permitir sua dedução, é a única forma de cálculo que permite a dedução do tributo pago no outro estado, sendo, portanto, norma que protege o contribuinte brasileiro. À evidência, não há incompatibilidade ou conflito na aplicação dos dispositivos da legislação interna e da norma convencional.

Também do ponto de vista histórico o tema deve ser analisado. O artigo 7º das CDT foi pensado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas "("lucros" –*profits*) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado. Assim, se tiver um estabelecimento

Documento nato-digital

permanente (no que se remete ao art. 5º da CDT, que define os critérios para este fim), ou tiver um subsidiária, uma controlada, os lucros podem ser tributados **também** pelo país em que eles são gerados. Quando o art. 7º foi pensado, no início do século passado e depois na década de 1940 (modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, elas surgiram depois, na década de 1960 (primeiramente nos EUA). Assim, não é lógico dizer que o art. 7º foi criado para evitar a aplicação de norma CFC, como fazem alguns, tentando inferir a caracterização da norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 como contrária aos princípios que regem a tributação internacional.

Ainda à luz do argumento histórico, não é correto dizer que apenas a partir de 2003 se passou a considerar as normas CFC compatíveis com os tratados. Na verdade, desde o seu surgimento elas são compatíveis com os tratados, basta ver o citado par. 23 dos comentários ao art. 1º que vem de longa data, e veja-se o que diz o texto do referido par. 10.1 (referente á atualização dos comentários à Convenção Modelo da OCDE de 2003, reproduzido nas atualizações até 2014, com pequenas modificações), e corroborado na Convenção Modelo da ONU, como segue:

> *10.1 O número 1 tem como propósito definir os limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros realizados na sua atividade por empresas residentes do outro Estado Contratante.* ***Em contrapartida, este número não restringe o direito de um Estado Contratante tributar os seus próprios residentes nos termos das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas, constantes da sua legislação interna, ainda que o imposto desse aplicado a esses residentes possa ser calculado em função da parte de lucro de uma empresa residente em outro Estado Contratante, imputável à participação desses residentes na referida empresa.*** *O imposto deste modo aplicado por um Estado aos seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado, pelo que não se pode considerar que o mesmo incide sobre tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos Comentários ao Artigo 1.º e os parágrafos 37 a 39 dos Comentários ao Artigo 10º).* [6] *(Negritou-se).*

O fato de que apenas a partir de 2003 o texto do parágrafo 10.1 dos Comentários ao art. 7 passou a constar dos comentários da Convenção Modelo da OCDE, e da ONU a partir de 2011, apenas reflete a consolidação deste entendimento.[7] É verdade que apenas uns poucos países não concordam expressamente com isto: Bélgica (cuja reserva foi transcrita no texto do recurso especial), Irlanda, Luxemburgo e Holanda (**4 dentre os 30 membros da OCDE à época, i.e., menos que 14% dos seus membros, sendo que desses, dois têm notórios regimes privilegiados de tributação**). Contudo, apenas os três primeiros fizeram reservas aos comentários constantes do parágrafo 10.1. do art. 7º - a

[6] No original em inglês: 13. The purpose of paragraph 1 is to provide limits to the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises [that are residents] of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits (see also paragraph 23 of the Commentary on Article 1 and paragraphs 37 to 39 of the Commentary on Article 10). UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 144 (Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) Tradução do texto adaptada de OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Patrimônio (OCDE). Versão Condensada. CEF/DGI/MFPortugal. Coimbra: Almedina, 2005, fl. 179-180.

[7] O relatório da OCDE sobre o tema, publicado após os estudos da Organização, data de 1987 (OECD. Double Taxation Convention and the Use of Base Companies. Paris: OECD, 1987.)

Documento nato-digital

Holanda não tem reserva no art. 7º ou seus comentários. A bem da verdade, a Holanda faz uma restrição aos comentários do art. 1º da Convenção Modelo da OCDE.

Aqui cabe uma distinção importante. Ao que consta o Brasil nunca recebeu uma indicação formal de que a Holanda entende incompatível a aplicação da norma brasileira CFC em face da Convenção Brasil-Holanda. Assim, como o Brasil não é membro da OCDE, a restrição posta pela Holanda em um documento da OCDE, diz respeito somente aos países membros da OCDE. Na Convenção Modelo da ONU (organização da qual ambos países são membros) não consta manifestação da Holanda neste sentido, o que é relevante pois os dispositivos do art. 7º são semelhantes. Não se pode tomar deliberações unilaterais constantes em documento de organização internacional de que o Brasil não faça parte como fonte de direito, este tipo de registro nem sequer pode ser entendido como *soft law* . E ainda que fosse, em matéria tributária este tipo de *soft law* não se presta a ser fonte imediata de direito.

Há que destacar também, como é assente, que o art. 7º se presta a eliminar a chamada dupla tributação jurídica (tributação sobre a mesma pessoa em relação ao mesmo rendimento, por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo) – caso típico da tributação na fonte nas remessas (*vis a vis* à tributação no domicílio do mesmo contribuinte) e não a dupla tributação econômica (tributação do mesmo rendimento por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo, nas mãos de duas pessoas diferentes) – que é a suscetível de acontecer com as normas CFC, mas cujos efeitos podem ser mitigados pela aplicação dos art. 23 das convenções modelo e, a depender da situação (preços de transferência), também pelo art. 9º (que trata das empresas associadas). [8] Por esse raciocínio também não se aplica o art. 7º à situação de incidência de norma CFC.

O art. 7º das convenções é um dispositivo que visa disciplinar a tributação dos estabelecimentos permanentes, não permitindo a tributação no outro estado, quando lá não há estabelecimento permanente, aplicando-se os outros artigos do tratado, se for ocaso. No caso em questão não existe a discussão acerca da existência ou não de um estabelecimento permanente, o que existe é uma empresa na Holanda, controlada por uma brasileira (cujas relações se inserem no âmbito do art. 9º da Convenção). Assim, aplica-se, sim, o art. 23, § 5º, da Convenção Brasil-Holanda– veja-se a IN SRF n. 213/2002 que, pela sistemática descrita em seus artigos 13 a 15 permite a dedução do imposto pago na Holanda na sistemática de imputação, coadunando-se integralmente com o referido art. 23, no sentido de evitar que ocorra a dupla tributação, já que o tributo pago na Holanda é considerado para efeitos do pagamento do tributo no Brasil.

Pode-se dizer que há duas opções ao intérprete da norma CFC: a) simplesmente é tributada a variação patrimonial verificada no Brasil, que corresponde ao lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o

[8] Conforme Klaus Vogel: "C) Relation between Art. 9 (1) and the distributive rules: Both Art. 7 and Art. 9 indicate that business profits should be taxed in the State in which the originate economically. According to Art. 7, this may be the enterprise's State of residence or the State of the permanent establishment. According to Art. 9, it should be the State of residence of the enterprise the profits of which were reduced. Art. 7, read in conjunction with Art. 23 serves the purpose of avoiding double taxation of one and the same taxpayer by the State of residence and by the State of source. Art. 9 differs from Art. 7 and the other MC distributive rules in that it deals with the relationship of Two States of residence and the taxation of legally independent taxpayers, each of them by his State of residence. In essence, however, there is a close connection with the typical distributive rules inasmuch as Art. 9 concerns the question of whether an element of profits which has been (or possibly will be) subjected to tax in the foreign contracting State may nevertheless be attributed to, and taxed in the hands of, a domestic enterprise. Consequently, Art.9 is designed to avoid economic double taxation[…]."(Negritros no original). VOGEL, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation. 3 ed. Londres: Kluwer, 1991, p. 518.

Documento nato-digital

balanço da controlada ou coligada – intepretação estática; b) o que se tributa é a distribuição presumida de dividendos ou lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – intepretação dinâmica.

De toda sorte, ambas formas de intepretação, estática ou dinâmica levam ao mesmo resultado e afastam a aplicação dos acordos de maneira geral, primeiro, conforme demonstrado ao art. 7º, não se aplica de forma alguma ao presente caso, tratando-se de equívoco entender que o art. 7º das Convenções Modelo da ONU e da OCDE foi construído com a finalidade de eliminar a tributação em bases universais dos estados contratantes (que é o que infere se aplicado este dispositivo como quer o recorrente), e, segundo, porque, no caso da intepretação dinâmica, o art. 10, que se aplicaria, não se aplica diretamente porque o art. 10 das Convenções Modelo da ONU e da OCDE só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos, assim como o art. 10 da Convenção Brasil-Holanda. Ou seja, só vai ser aplicado no futuro, quando da efetiva distribuição – mas esta situação independe de qualquer interpretação que não a literal – mas, curiosamente, seria também afastada pela intepretação que o recorrente dá ao art. 7º. Nesta análise cumpre também evidenciar este ponto basta contrastar aqueles argumentos com o que diz o art. 5º, § 8º, da Convenção Brasil-Holanda:

> *8. O fato de uma sociedade residente de num Estado Contratante controlar ou ser controlada por sociedade residente no outro Estado Contratante, ou exercer suas atividades naquele outro Estado (quer por meio de um estabelecimento permanente, ou por outro modo), não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.*

Veja-se que, literalmente, o dispositivo diz que o fato de uma sociedade residente num Estado Contratante controlar no outro Estado Contratante outra sociedade, não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra – ou seja, não se aplica o art. 7º na situação do presente processo.

Em outras palavras, como a recorrente não atua na Holanda por via de um estabelecimento permanente, de forma alguma há que se cogitar da aplicação do art. 7º (quando da efetiva distribuição de dividendos se aplicará o art. 10). [9]

[9] É o que claramente se denota do Manual da ONU sobre a Administração de Tratados de Dupla Tributação para Países em Desenvolvimento, conforme abaixo: Business profits derived by nonresidents in the source country are potentially taxable under several provisions of a tax treaty, depending on the type of business activity. For example, profits from immovable property are taxable under Article 6; profits from international shipping and transportation are taxable under Article 8; profits from holding investments or licensing or leasing property are taxable under Articles 10, 11 and 12; and profits from services may be taxable under Article 14 (United Nations Model Convention, independent personal services) and Article 17 (artistes and sportspersons). These other provisions prevail over Article 7, subject to the throwback rules in Article 10 (4), Article 11 (4) and Article 12 (4) of the United Nations Model Convention and Article 12 (3) of the OECD Model Convention. Each provision contains its own threshold for source country taxation. For example, in the case of Ms. X carrying on business as an independent contractor, her profits would be taxable under Article 14 of the United Nations Model Convention, whereas the income earned by Xco would be taxable under Article 7. The MNE [Empresa Multinacional] that carries on business in the source country through a PE [estabelecimento permanente] would be taxable under Article 7, but under Article 10 if it carries on business in the source country through a local subsidiary when the subsidiary distributes the profits in the form of dividends. (Negritos, itálicos e acrécimos nossos) Ver em LI, Jinyan. Taxation of nonresidents on business profits. In: TREPELKOV, Alexander; TONINO, Harry; HAIKA, Dominika (Edits). United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries. New York: UN, 2013, p. 205. Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Handbook_DTT_Admin.pdf.

Documento nato-digital

Veja-se também que o que art. 7º diz e busca preservar refere-se a quando uma empresa tem atuação empresarial no outro país por ela mesma. Se esta atuação se faz por meio de participação em outra empresa residente no outro país (seja via controle ou mera participação societária), o art. 7º não se aplica, mas sim, conforme a circunstância, o art. 9º (nas transações entre as empresas associadas) ou o art. 10 (na distribuição dos lucros ou dividendos– que são tributáveis na fonte e na residência do controlador). E veja-se que art. 9º é no sentido de se atribuir o auferimento de rendimentos resultantes das relações entre empresas nessas condições de forma que os lucros devem ser ajustados ao mesmo montante que seriam os lucros no caso de empresas independentes – princípio *arm´s lenght* e que remete à legislação interna de cada país como fazê-lo (normas de preços de transferência). [10] Ou seja, como já foi dito, a intepretação dada pelo recorrente ao art. 7º impõe ao Brasil, em relação aos países que tenha tratado, uma tributação em bases territoriais e não em bases universais – o que obviamente não é o objetivo das convenções, mas sim a eliminação ou diminuição da dupla tributação. Para esclarecer esse ponto, cumpre reproduzir os comentários à Convenção Modelo da OCDE, de 2005, na introdução aos comentários ao art. 7º, que também são considerados no Modelo da ONU (organização da qual o Brasil faz parte):

> *RELATIVO À TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS*
>
> *Observações prévias*
>
> *O presente Artigo é, em muitos aspectos, a continuação e o corolário do Artigo 5º, que define o conceito de estabelecimento estável. O critério de estabelecimento estável é normalmente utilizado nas convenções internacionais de dupla tributação a fim de determinar se um dado elemento do rendimento deve ser tributado ou não no país em que é realizado; todavia, este critério não oferece só por si uma solução cabal ao problema da dupla tributação dos lucros industriais e comerciais. Para evitar a concorrência de uma dupla tributação deste tipo, é necessário completar a definição de estabelecimento estável, acrescentando uma série de normas acordadas que permitam calcular o lucro realizado pelo estabelecimento estável ou por uma empresa que leve a efeitos operações comerciais com um membro estrangeiro do mesmo grupo de empresas. Pondo a questão de uma forma ligeiramente diferente, quando uma empresa de um Estado Contratante exerce uma actividade comercial ou industrial no outro Estado Contratante, as autoridades deste segundo Estado devem interrogar-se sobre dois pontos antes de tributarem os lucros das empresas: em primeiro lugar, a empresa possui um estabelecimento estável no seu país? Na afirmativa, quais são, eventualmente, os lucros relativamente aos quais este estabelecimento estável deve ser tributado? São as regras a aplicar em resposta a esta segunda questão que constituem o objecto do Artigo 7º. As regras que permitem calcular os lucros realizados por uma empresa de um Estado Contratante que efectua operações comerciais com uma Empresa de outro Estado Contratante, quando ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo empresarial de facto sobre o mesmo controlo, estão contidas no Artigo 9º.*[11]

[10] Conforme se pode ler em SOLUND, Stig ; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira . The Commentary on Article 9 The Changes and Their Significance (Transfer Pricing) and the Ongoing Work on the UN Transfer Pricing Manual. Bulletin for International Taxation, v. 66, p. 608-612, 2012.

[11] OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio (OCDE). CEF/DGI/MFPortugal. Versão Condensada. Coimbra: Almedina, 2005, p. 173.

Documento nato-digital

O entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional[12] e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:

> *Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país.*
>
> *Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira.* [13]

Em relação à jurisprudência internacional, i.e., casos de outros países sobre o tema constata-se que majoritariamente as decisões tendem a afastar a aplicação dos tratados às normas CFC. Veja-se, por exemplo casos recentes como o Cemex Net, [14] decidido pela Suprema Corte do México, em questão que envolvia a norma CFC mexicana e o tratado México-Irlanda (de lembrar que o México é membro da OCDE), mantendo a tributação e sustentando que norma CFC e o referido acordo não são contraditórios, mas complementares. Tal julgado resultou na Tese 166820, de julho de 2009, da SCJN (Suprema Corte de Justiça da Nação) do México, onde se lê:

> *El artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país pagarán el impuesto por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que generen directamente o los que generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que aquéllos participen, en la proporción que les corresponda. Por otro lado, diversos tratados internacionales para evitar la doble tributación celebrados por México establecen que los ingresos de una empresa residente en un Estado contratante sólo pueden gravarse en ese Estado.* ***En relación con lo anterior, se aprecia que lo que la legislación nacional grava no son directamente las utilidades de las empresas residentes en el extranjero, sino los beneficios que los residentes en México (y los no residentes con establecimientos permanentes en el país) obtienen de su participación en la generación de ingresos en aquellas jurisdicciones, lo que no se contrapone con los tratados mencionados.*** *Esto es, la legislación nacional grava el ingreso que corresponde al residente en territorio nacional o al establecimiento permanente del no residente, determinado conforme al ingreso o rendimiento de la figura jurídica "residente en el extranjero", aun si el dividendo, utilidad o rendimiento no ha sido distribuido y, de esta forma, la legislación mexicana atribuye al contribuyente residente en México o*

[12] Ver e.g., LANG, Michael. "CFC Regulations and Double Taxation Treaties". Bulletin for International Fiscal Documentation. Vol 57:2, pp. 51-58 (2003).
[13] GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407-408.
[14] Amparo en revisión 107/2008. Cemex Net, S.A. de C.V. y otras. 9 de septiembre de 2008. Ver também http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/166/166820.pdf

Documento nato-digital

> *no residente con establecimiento permanente un monto equivalente a los ingresos obtenidos de la entidad o figura residente en aquel Estado conforme a lo que corresponda a la participación directa o indirecta que se tenga en esta última, de donde se advierte que no se grava el ingreso de la entidad residente en el extranjero, sino la parte del rendimiento que corresponde al inversionista y que es susceptible de gravarse, atendiendo a la distinta personalidad del contribuyente en México, y cumpliendo con la intención de hacer pesar en el patrimonio de éste el impacto positivo que corresponde al ingreso, según su participación en el capital, y evitando el diferimiento en su reconocimiento. En ese sentido, se concluye que las disposiciones contenidas en el Capítulo I del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgreden el artículo 133 constitucional.* [15] *(Negritos e itálicos nossos).*

Há outros exemplos internacionais pela manutenção da norma CFC em face dos acordo de dupla tributação, cita-se, e.g.: o caso *A Oyi ABp*, decidido em 2002 pela Suprema Corte Administrativa da Finlândia (envolvendo a Convenção Finlândia-Bélgica), a decisão n. 265505 da Suprema Corte Administrativa da Suécia (*Skatterättsnämnden*, Apr. 3, 2008, 265505), envolvendo a Convenção Suécia-Suíça; o caso decidido pela Suprema Corte japonesa em 2008 (caso *GyoHi*), tratando da aplicação da Convenção Japão-Singapura, dentre outros, **todos no sentido de que a existência de uma convenção de dupla tributação (que inclui o art. 7º) não impede a aplicação da norma CFC.**

Assim, verifica-se que a decisão recorrida é consentânea com a prática internacional, seja a jurisprudência judicial e administrativa internacional mais atual, seja a doutrina.

Pelos motivos expostos, entende-se que a decisão recorrida não contradiz a Convenção, pois o art. 7º não se aplica ao caso presente (pois diz respeito a controlada de empresa brasileira no exterior), e também por tratar-se de norma CFC.

Ainda no que diz respeito à possibilidade da incidência do art. 10, veja-se o que os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da ONU, que reproduz os Comentários ao art. 10 da Convenção Modelo da OCDE, dizem em seu par. 39:

39. Quando a sociedade controlada distribui efetivamente dividendos, as disposições convencionais relativas aos dividendos são normalmente aplicáveis, dado tratar-se de rendimentos com a natureza de dividendos, nos termos da Convenção. O país da sociedade controlada pode, portanto, sujeitar o dividendo a uma retenção na fonte. O país da residência do acionista aplicará os métodos normais para evitar a dupla tributação (concedendo um crédito de imposto ou uma isenção). ***Assim, a retenção na fonte sobre os dividendos daria direito a um crédito de imposto no país do acionista, mesmo que os lucros distribuídos (dividendos) tivessem sido tributados anos atrás por força das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas ou de outras disposições com idênticos efeitos****.* [16]*É, porém, duvidoso, que a Convenção obrigue a proceder desse modo, neste caso. A maior parte das vezes, o dividendo nessa qualidade fica isento de imposto (por já ter sido tributado por força da legislação ou das regras em causa), podendo dizer-se que a concessão de um crédito de imposto não tem fundamentação. Por outro lado, se fosse possível evitar a concessão de créditos de imposto mediante a simples tributação antecipada do dividendo, em virtude de uma disposição visando impedir a evasão fiscal, tal facto iria contrariar o objetivo da Convenção. O princípio geral atrás enunciado*

[15] Disponível em http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/166/166820.pdf
[16] Nota nossa ao comentário: está a referir-se às normas CFC.

Documento nato-digital

> *aconselharia a concessão do crédito de imposto, cujas modalidades dependeriam no entanto dos aspectos técnicos deste tipo de disposições ou de regras e dos regimes de imputação dos impostos estrangeiros no imposto nacional, bem como das circunstâncias específicas do caso particular (prazo decorrido desde a tributação do dividendo presumido, por exemplo). Todavia, os contribuintes que recorrem a sistemas artificiais assumem riscos contra os quais não podem ser inteiramente protegidos pelas autoridades fiscais.* [17] *(Negritou-se).*
>
> Ademais, com a introdução da norma CFC, a expressão "lucros considerados disponibilizados" contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001, há que ser interpretada e definida. Como não está definida na Convenção Brasil-Holanda, busca-se o que dispõe seu art. 3º, par. 2 que diz: "2. Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diversa." Ou seja, em circunstância que tais a própria Convenção remete ao entendimento contido na própria legislação interna. O tratado tem que ser interpretado com um todo, considerando todas as normas pertinentes. [18] O que reforça o entendimento do Acórdão recorrido no sentido de que corretamente decidiu.

Por tais razões, valem aqui as conclusões assim expostas no referido julgado:

> A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 é norma que visa evitar o diferimento eterno do pagamento do IRPJ decorrente dos ganhos de atividades no estrangeiro das empresas brasileiras, enquadrando-se no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations* – CFC).
>
> O Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a cobrança do IRPJ nessa modalidade, inferindo-se, portanto, sua adequação ao que é preconizado pelo art. 43 do CTN, embora tenha concluído por haver restrições no caso das coligadas no exterior – matéria estranha ao presente processo.

---

[17] 39. Where dividends are actually distributed by the base company, the provisions of a bilateral convention regarding dividends have to be applied in the normal way because there is dividend income within the meaning of the convention. Thus, the country of the base company may subject the dividend to a withholding tax. The country of residence of the shareholder will apply the normal methods for the elimination of double taxation (i.e. tax credit or tax exemption is granted). This implies that the withholding tax on the dividend should be credited in the shareholder's country of residence, even if the distributed profit (the dividend) has been taxed years before under controlled foreign companies legislation or other rules with similar effect. However, the obligation to give credit in that case remains doubtful. Generally the dividend as such is exempted from tax (as it was already taxed under the relevant legislation or rules) and one might argue that there is no basis for a tax credit. On the other hand, the purpose of the treaty would be frustrated if the crediting of taxes could be avoided by simply anticipating the dividend taxation under counteracting legislation. The general principle set out above would suggest that the credit should be granted, though the details may depend on the technicalities of the relevant legislation or rules) and the system for crediting foreign taxes against domestic tax, as well as on the particularities of the case (e.g. time lapsed since the taxation of the "deemed dividend"). However, taxpayers who have recourse to artificial arrangements are taking risks against which they cannot fully be safeguarded by tax authorities. UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, p. 189 (Disponível em http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf) Tradução do texto adaptada de OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o Patrimônio. Versão Condensada. CEF/DGI/MFPortugal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 242-243. (Negritou-se).

[18] AUST, Anthony. Modern Treaty Law and Practice. London: CUP, 2004, p. 202.

Documento nato-digital

> A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não incide sobre o lucro da entidade estrangeira sobre o controle da entidade brasileira, mas sobre o seu reflexo no patrimônio da entidade brasileira, auferível pelo MEP, por conseguinte, não há que se cogitar de aplicação do art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU.
>
> A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto o art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU, afasta também a incidência imediata do art. 10 daquelas convenções visto que o art. 10 só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos – o que não é o caso.
>
> Como a Convenção de Dupla Tributação Brasil-Holanda não traz norma específica relativa à situação prevista na norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, e não há como fazer incidir no caso o art. 7º ou o art. 10 do referido Acordo, pelas razões já expostas, conclui-se que não há conflito entre a norma interna e a Convenção Brasil-Holanda, sendo inapropriada qualquer alegação no sentido de violação do que dispõe o art. 98 do CTN (norma de resolução de conflitos)
>
> À vista dessas conclusões, com o devido respeito às posições contrárias, ficam afastados inelutavelmente os argumentos do recorrente e do voto do i. Relator, confirmando-se as conclusões do Ac. recorrido, pelo que nego provimento ao recuso especial do contribuinte em relação ao IRPJ.
>
> Como já exposto, desnecessário discutir aqui se o tratado abrange também a CSLL, tendo em vista o que dispõe o art. 11 da Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015.
>
> Assim, embora se entenda que os tratados abrangem também a CSLL, no caso presente o que não se aplica é o Convenção Brasil-Holanda, por conseguinte mantém-se a decorrência do lançamento em relação à CSLL.

Destaque-se que o voto antes transcrito manifesta-se na mesma linha exposta pela PGFN acerca do alcance da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no âmbito da ADIN nº 2.588, exposto com mais detalhamento nas contrarrazões aqui apresentadas e adotadas neste voto, na forma a seguir reproduzida:

> Diante do impasse, o tribunal houve por bem PROCLAMAR o resultado na ADI 2588, para após, diante do que sobejasse, adentrar na discussão dos recursos extraordinários, caso a caso. Assim, restou fixado o seguinte entendimento:
>
> **a) Questões para as quais houve quórum constitucional:**
>
> • A declaração da ***inconstitucionalidade*** da tributação do lucro em relação às empresas coligadas no Brasil, por meio de suas **coligadas** no exterior, **localizadas em países de tributação dita "normal"**, com efeito vinculante e eficácia erga omnes.
>
> • A declaração de ***constitucionalidade*** da tributação do lucro em relação às empresas controladoras no Brasil, por meio de suas **controladas** no exterior, **localizadas em países com tributação favorecida,** com efeito vinculante e eficácia erga omnes.
>
> **b) Questões que não alcançaram quórum constitucional:**

Documento nato-digital

• Tributação do lucro em relação às empresas coligadas no Brasil, por meio de suas **coligadas** no exterior, situadas em **países com tributação favorecida**.

• Tributação do lucro em relação às empresas controladoras no Brasil, por meio de suas **controladas** no exterior, situadas **em países com tributação dita "normal"**.

O quanto ora é relatado está devidamente registrado nos votos apresentados pelos Ministros, e foi retratado na ementa do acórdão da ADIN. Veja-se o teor da ementa lavrada:

> "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 <u>inaplicabilidade</u> do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais <u>coligadas</u> a pessoas jurídicas sediadas <u>em países sem tributação favorecida</u>, 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 <u>sediadas em países de tributação favorecida</u>, 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

Documento nato-digital

> 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)

Na mesma assentada, a Suprema Corte procedeu ao julgamento de dois RREE que versavam sobre a mesma matéria, e decidiu, no RE 541090/SC (já com votos de novos Ministros que não haviam votado na ADI, como Teori Zavascki), **que a norma do art 74 seria aplicável também às controladas sediadas em países com tributação dita "normal"**. O teor da ementa é cristalino, quanto a isto, particularmente em seu parágrafo 2:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO 541.090 SANTA CATARINA
>
> RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA
>
> REDATOR DO ACÓRDÃO:MIN. TEORI ZAVASCKI
>
> ACÓRDÃO
>
> RECTE.(S) :UNIÃO PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
>
> RECDO.(A/S) :EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S/A ADV.(A/S) :SÉRGIO FARINA FILHO E OUTRO(A/S)
>
> EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001.
>
> 1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas *controladas* localizadas em países *com tributação favorecida* (= países considerados "paraísos fiscais"); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas *coligadas* sediadas em países *sem tributação favorecida* (= não considerados "paraísos fiscais").
>
> Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir *eficácia erga omnes* e efeitos vinculantes a essa deliberação.
>
> 2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do *caput* do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa *controlada* sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002.
>
> 3. Recurso extraordinário provido, em parte.

Documento nato-digital

Assim, no que se refere ao caso em apreço, que cuida de **empresas controladas em países sem tributação favorecida**, já há manifestação do STF no sentido da **aplicabilidade** da norma.

Da mesma forma, **a Corte Suprema já assentou que a incidência em questão recai sobre o lucro da empresa brasileira, jamais sobre o da estrangeira**. Neste sentido, veja-se trecho do voto condutor do mencionado RE 541090/SC:

> Esclareça-se que a tributação não está prevista para incidir sobre lucro obtido por empresa situada no exterior, mas, sim, sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior. Com isso, afasta-se a dupla tributação. Concorre para isso, ademais, a circunstância de que, paralelamente à tributação em bases universais, a Lei instituiu, no art. 26, um sistema de compensação, a saber:
>
> (...)
>
> Registre-se, por fim, ainda sobre a alegada dupla tributação, que o dispositivo aqui impugnado (art. 74 da MP 2.158-35/2001) não criou, nem ampliou tributo algum. O imposto de renda sobre rendimentos obtidos por empresa situada no Brasil, advindos de fonte situada no exterior (tributação em bases universais - TBU) já existe, como referido, desde a Lei 9.249/95. Portanto, é contra essa Lei que se deveria opor a alegação de dupla tributação e, não, ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, aqui questionado.

Portanto, qualquer alegação de que a tributação com base no art. 74 da MP 2.158-35/01 recai sobre a controlada estrangeira, bem como qualquer interpretação que conflua desta premissa ou deságue nesta conclusão, deverá ser prontamente rechaçada.

Pertinente, ainda, consignar aqui as razões expostas no mesmo voto condutor do Acórdão nº 9101-002.332, para afirmar a validade esta interpretação quando confrontada com os fundamentos adotados pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.325.709:

> Na sequência de sua argumentação o recorrente traz à baila o Ac. do REsp 1.325.709, na tentativa de fazer o entendimento daquele acórdão se aplicar ao presente caso, em que a jurisprudência judicial deu pela aplicação do art. 7º das convenções para afastar a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/ 2001 (norma CFC brasileira), em um caso que envolvia tratados celebrados pelo Brasil com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo e controladas nesses mesmos países. Com o devido respeito ao entendimento do STJ, entendemos que os fundamentos da decisão referida estão equivocados.
>
> Primeiramente, diga-se que regimentalmente o CARF não está adstrito às decisões do STJ que não sejam aquelas em sede de recurso repetitivo.
>
> A decisão do STJ, consubstanciada no Ac. do REsp 1.325.709, com a devida vênia, parece-me equivocada nos seus fundamentos, conforme exponho sucintamente adiante.
>
> 1) Não se trata de hipótese de discutir a aplicação do art. 98 do CTN, simplesmente porque não há aqui conflito de leis no tempo nem sobre a matéria tributável ou sujeição passiva, embora o voto vencedor do Ac. do STJ tenha expendido grande esforço neste sentido. O Min. Relator do REsp concluiu também no sentido de que os tratados internacionais têm a mesma hierarquia das

Documento nato-digital

leis complementares (parágrafo 33, pg. 29, do voto vencedor do REsp.), conclusão com a qual não se pode concordar, pois o melhor entendimento é que os tratados tributários se situam, em uma perspectiva hierárquica kelseniana, entre a lei ordinária e a lei complementar, posição a qual defendo há bastante tempo. [19]

2) A decisão se assenta em argumentos que remetem à Convenção Modelo da OCDE. Porém o Brasil não é membro da OCDE. Neste sentido penso que os comentários daquele modelo não podem ser utilizados para este fim, e mesmo porque o Brasil e os outros países envolvidos na disputa são todos membros da ONU e, portanto, os comentários da Convenção Modelo da ONU deveriam ser considerados, conforme fizemos acima,, mas não foi sequer mencionada a Convenção Modelo da ONU. Ademais, mesmo considerando os comentários à Convenção Modelo da OCDE, a decisão do STJ ignorou sobejamente o cotejo do que dispõe o parágrafo 23 dos comentários ao art. 1º, o parágrafo 14 dos comentários ao art. 7º da Convenção Modelo da OCDE (os números de par. referem-se aqui à atualização de 2010)

(esses comentários ao art. 1º e ao art. 7º, já foram objeto de consideração aprofundada anteriormente neste meu voto). Essa maneira de tratar o tema pode conduzir a enviesamento da lógica hermenêutica que permeia a matéria.

4) A decisão ignorou as decisões de outros países sobre a matéria, que é de trato internacional, em relação a países membros da OCDE em ambos os lados dos acordos, nos quais majoritariamente tem dado pela não incidência dos tratados a ponto de afastar a aplicação de normas CFC.

5) A decisão analisou a questão da CFC sob a ótica da dupla tributação jurídica, tema coberto pelo art. 7º das convenções. Contudo, a tributação da variação patrimonial positiva ocorrida no Brasil em face de investimentos no exterior, que é o tema das normas CFC diz respeito à dupla tributação econômica, e que não se presta a ser resolvida pela aplicação do art. 7º das convenções, mas pelos arts. 9º (que não se aplica ao caso, pois remete aos preços de transferência) e 23 das convenções; devendo ser considerando que a norma brasileira permite o aproveitamento dos tributos pagos no exterior, em linha com o disposto no art. 23, como método de eliminar a dupla tributação.

Alinhe-se às razões acima as outras razões expendidas no decorrer do meu voto. É bem verdade que os alguns tratados podem trazer especificidades normativas que podem interferir na aplicação da norma CFC brasileira, mas este não foi o fundamento da decisão do STJ.

Os votos que acompanharam o voto do Relator aprofundaram alguns pontos, especialmente em relação à decisão do STF sobre a constitucionalidade parcial do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. Parece-me correta a decisão recorrida, exarada pelo TRF da 2ª Região e também que o voto vencido do Min. Sérgio Kukina tem correta compreensão do fenômeno jurídico em debate, decidindo por reconhecer a compatibilidade do art. 7º das convenções à norma CFC brasileira.

Adicionalmente, cumpre mencionar trecho do voto do Min. Teori Zavaski, no RE 611.586/PR, julgado com repercussão geral reconhecida, que analisou a incidência do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 e dando pelo afastamento de "qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação", como segue (fls. 54-55 do ref. Acórdão):

[19] Conforme se pode verificar em VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 286-295.

Documento nato-digital

> *Esclareça-se que a tributação não está prevista para incidir sobre lucro obtido por empresa situada no exterior, mas, sim, sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior.* ***Com isso, afasta-se qualquer alegação de ofensa a Tratado destinado a evitar dupla tributação.*** *Concorre para isso, ademais, a circunstância de que, paralelamente à tributação em bases universais, a Lei instituiu, no art. 26, um sistema de compensação, a saber: "[Transcrição do art. 26]"*
>
> ***Registre-se, por fim, ainda sobre a alegada dupla tributação, que o dispositivo aqui impugnado (art. 74 da MP 2.158-35/2001) não criou, nem ampliou tributo algum****.*
>
> *O imposto de renda sobre rendimentos obtidos por empresa situada no Brasil, advindos de fonte situada no exterior (tributação em bases universais TBU) já existe, como referido, desde a Lei 9.249/95. (Negritou-se)*

Em vista desses argumentos, com a devida vênia, entendo que os fundamentos da REsp 1.325.709, dando pela aplicação do art. 7º das convenções de dupla tributação para afastar a incidência da norma CFC brasileira, não são convincentes, e, como já exposto, também por outros fundamentos, chego à conclusão diversa.

Acrescente-se, por fim, frente à referência pela Contribuinte ao precedente nº 1302-002.935, em abono ao seu entendimento, que há manifestações em sentido diverso, como bem pontuado pela própria 2ª Turma da 3ª Câmara, no voto condutor do Acórdão nº 1302-003.382, de lavra do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo:

> **Do dispositivo em questão como norma CFC**
>
> Iniciando a análise de mérito, é importante que se verifique a natureza e o propósito da regra veiculada pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de 2001.
>
> Considero ser inegável que a referida regra tem a natureza de uma norma CFC (Controled Foreign Company Rule), ou seja, uma daquelas regras que busca alcançar as entidades que ofereçam riscos de erosão da base tributária e transferência artificial de lucros.
>
> O Professor Sérgio André Rocha, um dos mais dedicados estudiosos do tema, ao abordar a questão da natureza da regra veiculada pelo dispositivo legal em questão (**São as Regras Brasileiras de Tributação de Lucros Auferidos no Exterior "Regras CFC"? Análise a Partir do Relatório da Ação 3 do Projeto BEPS**, *in*: Estudos de Direito Tributário Internacional. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. pp. 64-67), reconhece tratar-se de uma regra CFC, cujo objetivo não seria antielusivo, mas de eliminação do diferimento da tributação:
>
> > "*Analisando-se a passagem de Alberto Xavier entes transcrita (nota 1), é possível inferir que, em sua opinião, o núcleo do tipo 'Regras CFC' reuniria as seguintes características essenciais:*
> >
> > *· Tributação automática dos lucros da investida no país de localização da investidora.*
> >
> > *· Controle societário da investidora sobre a investida.*
> >
> > *· Finalidade antielusiva da norma, que buscaria inibir planejamentos fiscais agressivos praticados pelos contribuintes.*
> >
> > *Partindo dessas características, que segundo esta abalizada doutrina seriam essenciais para a qualificação de um conjunto de regras como*

Documento nato-digital

'CFC', a sistemática brasileira de Tributação em Bases Universais não poderia ser caracterizada como 'Regras CFC'.

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

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

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

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

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

· Tributação automática dos lucros da investida no país de localização da investidora.

· Controle societário da investidora sobre a investida.

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

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

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

Documento nato-digital

> É que, quando uma Companhia nacional decide investir no exterior, inegavelmente, ela reduz a base tributável disponível para tributação no Brasil. E tal base permanecerá reduzida até que o lucro apurado na Companhia Investida no Exterior seja distribuído e remetido ao Brasil ou, indefinidamente, caso tal distribuição e/ou remessa nunca aconteça.
>
> Deste modo, uma vez que a decisão sobre distribuir ou não os lucros auferidos na Investida pertencem totalmente à Controladora sediada no Brasil, a regra trazida pelo referido art. 74, para fins de aplicação da tributação em bases universais, faz com que o lucro apurado no exterior seja considerado distribuído tão logo seja apurado no balanço da Investida.
>
> Registre-se, ainda, que uma vez afastada a aplicação do Tratado Brasil-Argentina, resta prejudicada a pretensão da Contribuinte de que ela seja estendida também à CSLL, muito embora este Conselho já tenha consolidado entendimento favorável a esta tese, na forma da Súmula CARF nº 140 (*Aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.*)

Tais razões de decidir são igualmente aplicáveis ao presente caso, que tem em conta a repercussão do Tratado Brasil-Equador.

Diante de todo o exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella

Acompanhando o bem fundamentado voto do I. Relatora, registra-se aqui a total concordância com o seu posicionamento meritório, justificando o entendimento pela procedência do Recurso Especial da Contribuinte, permitindo-se alguns comentários e ponderações sobre o tema.

Documento nato-digital

Este mesmo Conselheiro já teve a oportunidade de se pronunciar sobre essa temática, ainda no âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção deste E. CARF, na condição de Relator do v. Acórdão nº 1402-002.411, de 21 de março de 2017, e como Redator Designado do v. Acórdão nº 1402-002.388, proferido ainda em 14 de fevereiro de 2017, pelo mesmo C. Colegiado, que restou assim ementado:

> *Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2006, 2007*
>
> (...)
>
> *LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS NA INVESTIDORA BRASILEIRA.*
>
> *No julgamento da ADI 2.588/DF, em relação à constitucionalidade da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158/01 aos lucros auferidos por empresa controlada, situada fora de paraísos fiscais ou de países com tributação favorecida, não houve a apreciação necessária da matéria para promover o resultado típico dessa Ação, capaz de produzir efeitos erga omnes.*
>
> *LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA LOCALIZADA NA ARGENTINA. EXISTÊNCIA DE CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. IDENTIDADE. APLICAÇÃO DO ART.7º.*
>
> *O art. 74 da MP nº 2.158/01 tem efeito de norma CFC por considerar transparentes as controladas e coligadas no exterior, mas não possui a sua finalidade típica, antiabusiva, específica e excepcional, o que permitiria sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas com o intuito de se evitar a dupla tributação.*
>
> *A hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, em comunhão com a disposição do art. 74 da MP nº 2.158/01, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo norma de bloqueio, afastando a legislação doméstica, prevalecendo o disposto no pacto internacional, como previsto no comando do art. 98 do CTN, reiteradamente confirmado pelo E. STJ.*
>
> *Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*
>
> *Ano-calendário: 2006, 2007*
>
> *TRATADO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. APLICAÇÃO À CSLL. DISPOSIÇÃO NORMATIVA EXPRESSA.*
>
> *A norma interpretativa contida no art. 11 da Lei nº 13.202/15 (modalidade que guarda eficácia retroativa) expressamente estende à referida Contribuição Social as disposições dos Acordos e Convenções internacionais para se evitar a dupla tributação.*

Documento nato-digital

Frise-se que tal v. Aresto prestou-se como um dos *paradigmas* para o manejo e conhecimento do Recurso Especial, ora sob julgamento.

Dito isso, passa-se agora ao mérito debatido no presente feito, remanescente nesta C. Instância especial – já tratado de forma excelente e primorosa pela I. Relatora -, qual seja, a aplicação do art. 74 da MP nº 2158-35/01, que viabilizaria a tributação dos *lucros* percebidos pela controlada estrangeiras da Recorrente, domiciliada no Equador (Camargo Correa Ecuador S/A – Ingenieria e Construcciones - "CCEcuador").

Inicialmente, fazendo uma brevíssima abordagem do contexto legislativo histórico da tributação sobre a renda, especificamente sobre os *lucros* percebidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior, temos que até 31 de dezembro de 1995 adotava-se no Brasil o Princípio da Territorialidade (*source income taxation*), de maneira que ficavam excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL quaisquer lucros, rendimentos ou ganho de capital auferidos no exterior.

A partir da edição e vigência da Lei nº 9.249/95, como suposto meio para a melhor adaptação à dinâmica de um mercado cada vez mais globalizado, promoveu-se a mudança do critério territorial desta modalidade tributária, passando-se a um modelo de bases universais/globais, aplicando-se o Princípio da Universalidade (*world-wide income taxation*).

Muito se criticou esse câmbio, de *critério espacial* da incidência e de *principiologia*, através da mera edição de lei ordinária e específica, defendendo grande parte da doutrina ser necessária uma alteração de norma geral ou mesmo da Constituição Federal. Assim, atendendo a tal *reclamação*, a Lei Complementar nº 104/2001 veio modificar o art. 43 do Código Tributário Nacional[20], dando o necessário e expresso respaldo, em norma de hierarquia kelseniana superior, para a alteração do *regramento* territorial do Imposto sobre a Renda (e, ulteriormente, também da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, diga-se).

[20] 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

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

Documento nato-digital

Contudo, além da questão territorial, os acréscimos feitos ao art. 43 do CTN igualmente propiciaram outra alteração sistemática, favorável à plena tributação em bases globais, que é o momento em que se considerada *disponível* a renda auferida no exterior, por meio de empresas coligadas e controladas do mesmo Grupo Econômico, inclusive como garantia de se evitar o adiamento indeterminado da remessa ou do creditamento tributável dos resultados positivos percebidos fora do Brasil, excetuando o legislador que, *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*.

Assim, foi nesse contexto de inauguração de exceção ao conceito de *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica* de rendas e proventos do seu *caput*, que foi editada a MP nº 2158-35/01, a qual em seu art. 74[21] dispõe que, *para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados*.

Regulamentando este normativo com força de lei, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa SRF nº 213/2002, estabelecendo os procedimentos e outras determinações para a aplicação do disposto no art. 25 da Lei nº 9.249/95 em comunhão com o próprio art. 74 da MP nº 2158-35/01.

Ocorre que, ainda em 2001, foi proposta a ADI nº 2588, que questionava a *norma* inserida no referido art. 74. Após mais de uma década de tramitação, o E. Supremo Tribunal Federal promoveu julgamento, adotando *interpretação conforme a Constituição* e declarando a inconstitucionalidade do dispositivo, com eficácia *erga omnes*, em relação apenas a alguns questionamentos constantes daquela Ação que visava ao controle judiciário concentrado de constitucionalidade, chegando ao seguinte resultado:

Inconstitucionalidade em relação às empresas nacionais, coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida ou que não sejam *paraísos fiscais* **e** em relação à retroação para alcançar os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 (sob qualquer forma de conexão empresarial e a aplicável todos os países).

[21] Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.
Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Documento nato-digital

Constitucionalidade em relação às empresas nacionais, controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida ou em paraísos fiscais.

Diante de tal resultado apenas *parcial*, ficaram fora desse pronunciamento jurisdicional a aplicação da norma às controladas fora de países de tributação favorecida ou paraísos fiscais e às coligadas localizadas em paraísos fiscais, pois não ocorreram as deliberações necessárias, típicas da ADI, para conferir a eficácia *erga omnes* e efeito vinculante[22] às posições alcançadas sobre tais temas.

Da mesma forma, não foi analisada a aplicabilidade e eficácia do art. 74 da MP nº 2158-35/01 em relação aos *lucros* percebidos por empresas sediadas em países que celebraram com o Brasil Tratados (acordos ou convenções) para se evitar a dupla tributação, como é o caso da Equador.

Ainda que posteriormente alterado pela Lei nº 12.973/14, é este o cenário normativo aplicável objeto remanescente da presente contenda, pendente de resolução.

Posto isso, já temos que, dentro da decisão do E. STF, a tributação dos *lucros* auferidos pela "CCEcuador", controlada da Recorrente, não foi abarcada pelas posições devidamente acordadas, existindo *Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda*, válida e vigente (incorporada ao sistema legal doméstico pelo Decreto nº 95.717/1988) celebrada entre os países em questão, demandando e justificando uma análise mais profunda da matéria.

Em relação à possibilidade ou não de aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2158-35/01 ao *resultado positivo* de empresas controladas, sediadas no Equador ou em outros países signatários de Tratados (acordos ou convenções) para se evitar a dupla tributação, já existem diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

Todos esses estudos e julgados levam em conta a classificação do *comando* contido no art. 74 da Medida Provisória (se norma *antielisiva*, geral e ou específica; norma *antidiferimento* ou típica norma de transparência fiscal de controladas no exterior - *CFC*), por conta da necessidade - ou não - do condicionamento da sua aplicação aos casos de *abusos*, justificando, dessa forma, sua pacífica convivência com os Tratados.

[22] http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=235582

Documento nato-digital

Também se analisa a modalidade da *renda* objeto de sua subsunção (se dividendos, dividendos fictos, ou lucros da empresa estrangeira ou mesmo da nacional), em razão da verificação de identidade com as disposições impeditivas constantes dos acordos e convenções.

Independentemente da riqueza do debate, é certo que as normas de transparência fiscal aplicadas às empresas com controle estrangeiro (CFC - *Controlled Foreign Corporation*), abrangem em sua razão de ser a coibição de abusos elisivos - ou *elusivos* -, em âmbito internacional, inclusive o diferimento tributário indeterminado, evitando, assim, a erosão da base tributável de determinado Estado e preservando o verdadeiro espírito dos acordos e convenções, como confirma a própria definição das *normas CFC* pela OCDE[23].

Dito isso, o efeito de *transparência*, que afasta toda a individualidade da personalidade jurídica da empresa estrangeira para fins de alcance direto de seus *números*, como se de sua controladora brasileira fossem, é exatamente o que se verifica com a aplicação do art. 74 da MP nº 2158-35/01.

Ocorre que, a norma *CFC* brasileira é extremamente ampla e abrangente, sendo prevista pelo Legislador e aplicada pela Administração Tributária de maneira ordinária e totalmente indistinta, independentemente de terem sido elencadas em sua redação as hipóteses elisivas - ou *elusivas* - a serem *combatidas*, as quais justificariam a sua compatibilidade, excepcional, com as regras dos acordos e convenções, denotando, assim, uma maior aptidão arrecadatória (e não *antielisiva* ou, principalmente, como comumente adotada por outras jurisdições fiscais, *antiabusiva*).

Precisamente versando a ausência de adição pelo contribuinte às bases tributáveis dos *lucros* de empresa controlada, sediada em país signatário de *convenção* de mesmo escopo com o Brasil, o célebre e I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata, como relator, proferiu voto

[23] I. Purpose of CFC rules

7. CFC rules tax the income of controlled foreign subsidiaries in the hands of resident shareholders. For most countries, they are used to prevent shifting of income either from the parent jurisdiction or from the parent and other tax jurisdictions. Some countries which give more importance to the principle of territoriality do not currently apply CFC rules. For those countries CFC rules would have to be limited to targeting profit shifting. However, where countries have worldwide tax systems, they may also be concerned about long-term deferral and therefore their rules may have broader policy objectives (for example, preventing long-term base erosion rather than only preventing profit shifting).

https://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-beps-action-3-strengthening-CFC-rules.pdf

Documento nato-digital

vencedor do Acórdão nº 1103-001.122, no âmbito da C. 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, publicado em 31/01/2015. Confira a sua profunda análise e conclusão sobre esse tema:

> O Brasil adota um ***regime de CFC?*** A resposta é ***afirmativa***, a meu ver.
>
> Mas, um regime de CFC nos moldes da lei brasileira tem ***função diversa*** ao regime de CFC que se põe em regra, e irradia eventuais efeitos diversos em relação a tratados.
>
> Ou seja, a ***função*** e ***eventuais efeitos*** perante ***tratados*** são ***diversos*** diante de um regime de CFC imposto que não se limite a sociedades investidas residentes em jurisdição de baixa tributação e/ou cujos lucros não sejam compostos por rendimentos passivos, e mesmo que não haja controle de tais sociedades por parte dos sócios ou acionistas residentes no país que adota tal regime.
>
> ***Em regra***, o regime de CFC tem ***função antielisiva ou antielusiva***, ou de ***correção de "abusos"***. *I.e.*, o regime de CFC imposto sob os requisitos já descritos (métodos jurisdicional e transacional, variáveis por país) tem função antielisiva ou de evitamento de "abusos". Evita-se que sejam usadas sociedades interpostas em *jurisdições de tributação favorecida* e/ou no *auferimento de rendas passivas*, como meio de se furtar ou mesmo de diferimento da tributação.
>
> É ***para essa função antielisiva*** ou ***de correção de "abusos"*** que a legislação de um país considera os lucros auferidos por sociedade controlada residente no exterior, em ***jurisdição de baixa tributação*** e/ou que ***realiza preponderantemente rendimentos passivos***, como lucros *auferidos diretamente pelos sócios ou acionistas* daquelas sociedades, tornando-as ***transparentes***. Aí há uma ***finalidade antielisiva ou antielusiva***.
>
> Isso ***não ocorre no regime de CFC adotado pelo Brasil***, para o qual não se exige que a sociedade seja residente em país de tributação favorecida, nem que seus lucros sejam representativos majoritariamente por rendimentos passivos, nem que o controle da sociedade residente no exterior seja dos sócios ou acionistas residentes no País. Ou seja, o regime de CFC incorporado no País, com sua amplitude, *não possui função antielisiva* ou de *correção de "abusos"*.

Reforçando a demonstração de tal *efeito*, de forma empírica, no presente caso (TVF – *vide* fls. 410 a 424), para a tributação dos resultados positivos da empresa equatoriana não foi questionada a sua expressão negocial e econômica própria, sendo tais fatos expressamente considerados irrelevantes para a determinação da disponibilidade jurídica – automática e pressuposta - no Brasil de seus *lucros*.

Importar registrar e esclarecer não se trata aqui de Autuação *contra* um planejamento tributário internacional ou mesmo de um *abuso* de tratados, como o famigerado *treaty shopping*, interpondo-se pessoa jurídica *vazia* em país signatário de acordo ou convenção para, artificialmente, gozar do mecanismo fiscal acordado. A controlada "CCEcuador" faz parte

Documento nato-digital

do conglomerado internacional, de inúmeras entidades empresariais, efetivamente operantes, da Recorrente, dentro de sua atuação transnacional.

Voltando à questão jurídica, a doutrina especializada concorda com a classificação do art. 74 da MP nº 2158-35/01 como norma *CFC*, muito embora, certamente, não possua a mesma razão ser, abrangência e o emprego típicos dessas normas de *transparência*, tributando ordinária e instantaneamente os resultados postivos auferidos no exterior, por empresa coligada ou controlada de entidade nacional, como retrata a icônica e extensa obra de coautoria de Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha[24].

> *Os instrumentos de transparência fiscal internacional, correspondentes ao modelo das controlled foreign corporations do Direito norte-americano, têm por finalidade evitar a utilização de países com tributação favorecida como instrumento para evitar a tributação, pelo país de residência da empresa controladora, dos resultados auferidos por suas controladas estabelecidas no exterior. Ou seja, tais regimes não são utilizados como regra geral de tributação, como se passa no Brasil, mas como regimes excepcionais de controle da evasão fiscal ou de planejamentos fiscais abusivos.*
>
> (...)
>
> *De tudo que foi aduzido no presente item, pode-se inferir que as regras de transparência fiscal internacional são um instrumento utilizado para coibir a evasão fiscal e os planejamentos fiscais abusivos, notadamente aqueles que se perfazem com a utilização de empresas residentes em países com tributação favorecida, não cabendo falar de sua aplicação quando a empresa não residente estiver sediada em país que tribute a renda em níveis normais, de acordo com o previsto na legislação, realizando empreendimentos econômicos ativos, ou quando a pessoa jurídica residente não tenha controle da empresa estabelecida no exterior.*
>
> (...)
>
> *Nessa linha de raciocínio, qualquer comparação da regra brasileira com os modelos CFC ou de transparência fiscal internacional estrangeiros seria indevida, já que distintas suas finalidades.*
>
> (...)
>
> *De acordo com o entendimento de Sergio André Rocha, tal tributação somente seria possível em um modelo que, em linha com o adotado em outros países, tivesse como meta o combate aos planejamentos fiscais abusivos. Assim, o problema que se verifica na legislação brasileira consiste não na previsão de hipóteses de transparência fiscal internacional, mas, sim, em se ter desvirtuado a finalidade desse instituto com a edição do artigo 74 da Medida Provisória no 2.158-35/2001, na medida em que se passou a utilizar tal sistemática como*

[24] Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo : Dialética, 2012. pp. 390 e 391/395 e 396.

Documento nato-digital

regra geral, e não como instrumento de prevenção quanto à indevida utilização de países com tributação favorecida.

(destacamos)

Diante disso, toda a argumentação trazida pela D. Fiscalização, endossada e reforçada no v. Acórdão recorrido, de que poderia tal dispositivo ser livremente aplicado, sem se chocar com a Convenção para evitar a dupla tributação, firmada entre Brasil e Equador, não se sustenta, vez que a excepcionalidade aceita pela OCDE e toda a comunidade tributária internacional se baseia em normas *CFC* realmente destinadas a combater abusos e a *erosão elisiva das bases tributáveis* - e não a promover a arrecadação ordinária, à revelia das relações internacionais, como se apresenta no presente caso.

Ora, o derradeiro objetivo por trás dos Tratados e convenções destinadas a evitar a dupla tributação é a integração ordenada dos mercados e o estímulo a relações econômicas internacionais privadas, empresariais, assegurando a *certeza do direito* aplicável aos contribuintes das partes signatárias em relação à quantidade e à forma de tributação de suas atividades, em qualquer um dos países celebrantes.

O pacto firmado exprime uma decisão político-jurídica dos Estados, a qual implica em *renúncia* tributária mútua de uma potencial arrecadação a ser percebida por meio de *fatos geradores* ocorridos no exterior, dentro de um sistema de tributação em bases universais.

Considerando isso, a interpretação e a aplicação dessas verdadeiras normas internacionais deve sempre se dar de acordo com a boa-fé, visando à efetivação dos fins e efeitos daquele acordo firmado, como preconiza a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados[25], internalizada pelo Decreto nº 7.030/2009.

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

[25] Artigo 31

Regra Geral de Interpretação

1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.

Documento nato-digital

É certo, então, que a Convenção firmada com o Equador deve ser observada.

Mister, agora, confrontar a disposição tributária doméstica com os artigos da Convenção firmada, verificando e eventualmente precisando a existência de *colisão* entre essas normas.

Como se verifica no texto do Decreto nº 95.717/1988 que internalizou o teor da referida Convenção, sob escrutínio, dentro da típica padronização internacional temos dois dispositivos de maior relevância na presente análise, o art. 7º, referente a tributação dos *lucros das empresas*, e o art. 10, que trata da tributação de *dividendos*. Vejamos:

> *ARTIGO VII*
>
> *Lucros das empresas*
>
> *1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratantes só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.*
>
> *2. Com ressalva do disposto no parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado. Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares e transacionado 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 fato de este comprar simplesmente bens ou mercadorias para a empresa.*
>
> *5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente em outros Artigos da presente Convenção, o disposto nesses Artigos não será afetado pelo disposto no presente Artigo.*
>
> (...)

Documento nato-digital

ARTIGO X

Dividendos

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

2. Todavia, esse dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.

O presente parágrafo não afetará a tributação da sociedade com relação aos lucros que deram origem aos dividendos pagos.

3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratantes, tiver no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos um estabelecimento permanente e a participação em relação a qual os dividendos são pagos esteja efetivamente ligada a esse estabelecimento permanente. Neste caso, aplica-se o disposto no Artigo VII.

4. O termo "dividendos", usado neste Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de traição, 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 ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.

5. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, esse estabelecimento poderá estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação desse outro Estado Contratante. Todavia, esse imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos lucros desse estabelecimento permanente, calculado após a dedução do imposto de renda de sociedade referente a esses lucros.

6. *Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer importo sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto à medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou à medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa situados nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre lucros não distribuídos, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistirem total ou parcialmente de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.*

Documento nato-digital

Ressalte-se que, no presente caso, especificamente, a Recorrente entende que a *leitura* do art. 10 deve ser feita em combinação com o art. 23:

> *ARTIGO XXIII*
>
> *Métodos para evitar a dupla tributação*
>
> *1. Quando um residente de um Estado Contratante receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, são tributáveis no outro Estado Contratante, o primeiro Estado Contratante, o primeiro Estado Contratante, ressalvado o disposto nos parágrafos 2 e 3, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre a renda pago no outro Estado Contratante.*
>
> *Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no outro Estado Contratante.*
>
> *2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a uma sociedade residente do outro Estado Contratante detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que são tributáveis no primeiro Estado Contratante de acordo com as disposições da presente Convenção, serão isentos de impostos no outro Estado Contratante.*
>
> *3. Para a dedução indicada no parágrafo 1, o imposto sobre os dividendos não compreendidos no parágrafo 2 deste Artigo, sobre os juros mencionados no parágrafo 2 do Artigo XI, e sobre os "royalties" mencionados no parágrafo 2b do Artigo XII será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de 25%*

Pois bem, debateu-se - e ainda debate-se - se o efetivo objeto da tributação, propiciado pela determinação do momento da disponibilidade da *renda*, fixado no art. 74 da MP nº 2158-35/01, seriam *dividendos fictos*, ou dividendos *fictamente pagos*, vez que a norma "adiantaria" a distribuição, ano-a-ano, de um resultado da empresa estrangeira à sócia brasileira. Nesse caso, por consequência, o art. 10 dos *TDT*s seria diretamente incidente sobre o tema.

Com a devida permissão para a sumarização desse assunto, temos que a conclusão doutrinária sobre os *dividendos fictos* é plenamente lógica e concisa. Mas, por esse mesmo prisma hermenêutico, conclui-se, paradoxalmente, pela invalidade da criação desta ficção, em face das normas gerais de Direito Tributário, que regulam a tributação brasileira, tanto na esfera constitucional como naquela infraconstitucional, as quais trazem expressa proibição de se tributar com base fictícia. Não pode, assim, prevalecer a interpretação que pressupõe ou conclui que o Legislador contrariou regra primordial do sistema jurídico.

Documento nato-digital

Não obstante, em outro entendimento, já expressado e prolífero em decisões deste E. CARF (nem sempre prevalente), que também veicula profundos estudos e abordagens sobre o tema, defende-se que o efetivo objeto dessa incidência tributária seriam, na verdade, os *lucros* da empresa localizada no exterior - e não *dividendos* (reais ou *fictos*) ou mesmo lucros da própria empresa brasileira (conforme defendeu-se e prevaleceu no v. Acórdão, ora recorrido, como singular fundamento para justificar a suposta inexistência *conflito ou antinomia* com os Tratados internacionais).

Primeiramente, o já citado Autor, Sergio André Rocha[26], posiciona-se da seguinte forma:

> *Para Sergio André Rocha, de uma perspectiva de substância, o que se alcança com o artigo 74 da Medida Provisória n° 2.158-35/2001 é efetivamente a tributação dos lucros da empresa não residente, como deixa claro a própria redação deste artigo, ao determinar 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". Dessa forma, haveria aqui uma espécie de "planejamento tributário abusivo" do Estado brasileiro para se furtar ao cumprimento das obrigações assumidas nos tratados internacionais.*
>
> *Como está em voga no Direito Tributário brasileiro, neste caso não basta o exame da forma, sendo necessário examinar se a substância da tributação pretendida está em compasso com as convenções tributárias celebrada pelo Brasil, o que não parece ser o caso.*
>
> (destacamos)

E confira-se, mais uma vez, trecho do voto do I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata, no Acórdão nº 1103-001.122:

> *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*.
>
> Prossigo.

[26] Ibidem, p. 409.

Documento nato-digital

> *Como acentuei alhures, o regime de CFC (*Controlled Foreign Corporations*) adotado pelo Brasil não tem função antielisiva*. É um *regime de transparência fiscal distinto* do incorporado pela quase totalidade dos países que o agasalham. A *transparência fiscal* instituída pelo art. 74 da MP 2.158/01 c/c o art. 25 da Lei 9.249/95 é o de *considerar* os lucros apurados por qualquer controlada ou coligada no exterior como *auferidos diretamente pela controladora* ou *coligada participante* no Brasil.
>
> Logo, o *regime de CFC do Brasil*, aperfeiçoado pelo *art. 74 da MP 2.158/01*, é o da *tributação dos lucros auferidos no exterior pela* pessoa jurídica no País, *por meio* ou *por intermédio* de *suas controladas* ou *coligadas no exterior*.
>
> Por outras palavras, sem rodeios: a tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai sobre os *lucros da investida no exterior* que são *considerados como auferidos diretamente pela investidora no Brasil*. (destacamos)

Absorvendo tais lições, temos que a sistemática de tributação *completada* pelo art. 74 da MP nº 2158-35/01, o qual trata de maneira indiscriminada o alcance dos resultados positivos de qualquer empresa coligada ou controlada localizada no exterior, determinando sua adição direta à base tributável dos tributos sobre a renda das empresas nacionais, acabou por, materialmente, eleger o *lucro*, propriamente dito, dessas empresas estrangeiras, como objeto de tributação nacional, independentemente de nomenclaturas empregadas pela *Lei*, normativos ou pelos métodos de quantificação de resultado, aplicáveis domesticamente.

No entender desse Conselheiro, que se alinha às citações acima colacionadas, é evidente e inquestionável estarmos diante da tributação do *lucro* auferido por empresas domiciliadas no exterior.

Nesse sentido é a lição do ex-conselheiro e Professor Luís Flávio Neto[27] (Relator do tão emblemático v. Acórdão nº 9101-002.332, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF e publicado em 14/07/2016, em que restou vencido por voto de qualidade, em robusto, profundo e histórico embate acadêmico com, o também ex-conselheiro e Professor, Marcos Aurélio Pereira Valadão) que objetivamente comenta e conclui sobre a regra da tributação dos *lucros das empresas*, dentro das disposições padrão da *CM-OCDE*, como é no caso da Convenção firmada com o Equador:

> *No coração dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, nos moldes da CMOCDE, consta a regra de que os* lucros de empresas *são tributáveis exclusivamente no Estado de residência da pessoa jurídica que os aufere. É o*

[27] A Tributação Brasileira dos Lucros de Empresas Controladas em Países com Acordo de Bitributação. In SCHOUERI, Luis Eduardo; BIANCO, João Francisco; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira; COSTA, Alcides Jorge. Estudos de direito tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann. São Paulo : Quartier Latin, 2016. pp. 237 e 250.

Documento nato-digital

que se dá com a regra de distribuição de competência para a tributação dos "lucros das empresas", prevista no tratado BrasilPaíses Baixos, em seu art. 7º.

Por sua vez, os acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil geralmente preveem que rendimentos como dividendos *possam ser tributados pelo Estado da fonte, à alíquota máxima de 15%, restando ao Estado de residência exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante.*

É o que se dá no art. 10º da Convenção BrasilPaíses Baixos o qual estabelece que os dividendos pagos *por empresa holandesa (Estado da fonte) a residente no Brasil podem ser tributados, pelos Países Baixos, à alíquota máxima de 15%, restando ao Brasil (Estado de residência) exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante, pela concessão de crédito do imposto pago no exterior.*

(...)

É possível compreender que, caso o Brasil e os Países Baixos houvessem consentido em permitir que as suas respectivas legislações domésticas CFCs incidissem à revelia do art. 7º do acordo de bitributação celebrado, teriam formalizado um protocolo ou outro instrumento hábil neste sentido.

(...)

Por meio das evidências colhidas dos contextos intrínseco e extrínseco (primário e secundário) do acordo Brasil-Países Baixos, adotado como exemplo para a análise do tema proposto, foi possível aferir que o art. 10 daquele tratado não se presta à tutela de tutela de "dividendos" fictos, mas apenas de "dividendos pagos", exigindo-se, para tanto, efetiva transferência de titularidade dos recursos ou diretos da sociedade ao acionista.

(...)

Nesse cenário, todas as evidências analisadas corroboram com a conclusão de que a categoria de rendimentos onerada pela tributação brasileira dos lucros de controladas no exterior deve ser sob o escopo do art. 7 do acordo Brasil-Países Baixos, não descartando a hipótese da mesma conclusão ser aplicável à generalidade dos acordo de bitributação celebrados.

Como consequência, na presença do acordo Brasil-Países Baixos e potencialmente de outros tratados, a legislação brasileira de tributação de lucros de controladas no exterior deixa de ter eficácia, pois o país de residência destas terá competência exclusiva para tributar os lucros de suas residentes (art. 7º). Nosso pais, por sua vez, solenemente acordou exercer a sua competência tributária quando dividendos forem pagos à controladora brasileira. Pacta sunt servanda.

(destacamos)

Não se sustenta a afirmação de que *o que se tributa a partir do artigo 74 é o lucro da empresa residente no Brasil, nos exatos limites do que preceituam os tratados internacionais. Nesse sentido, não existe qualquer incompatibilidade entre as normas brasileiras e os tratados*

Documento nato-digital

internacionais para evitar a bitributação, inclusive no acordo firmado com o Equador, posto que, primeiro e primordialmente, tais *resultados positivos* foram auferidos pelas próprias e individuais operações da entidade estrangeira, domiciliada no Equador, apurados dentro de sua jurisdição fiscal e regras contábeis.

Segundo, os fundamentos por trás de tal entendimento – que não pode prevalecer – acabam permitindo que determinações domésticas, que simplesmente regulam aspectos da apuração da renda no Brasil, *contornem* dispositivo abrangente de norma internacional, regularmente pactuada, válida e vigente, como também confere efeitos jurídico-tributários *inflados* e *indevidos* a simples método contábil, pontualmente jurisdicizado na avaliação de investimentos (Método de Equivalência Patrimonial), para então, desse modo, alcançar o lucro de empresa estrangeira, como se de nacional fosse – resguardado todo respeito e admiração àqueles que pensam diversamente: uma grande falácia.

Por sua vez, ainda que seja matéria atualmente incontroversa, é prudente frisar a relação de prevalência dos *Tratados Internacionais Tributários* sobre a legislação nacional, o que atribui aos comandos dos Acordos e Convenções a natureza de *norma de bloqueio* em relação à legislação interna, quando esta não se harmoniza com tais disposições binacionais, como vem reafirmando o E. Superior Tribunal de Justiça:

> *TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS SOBRE A NORMA DE DIREITO INTERNO. CONCEITO DE LUCRO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. EMPRESA COM SEDE NA ESPANHA E SEM ESTABELECIMENTO PERMANENTE INSTALADO NO BRASIL. TRATADO TRIBUTÁRIO CELEBRADO ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O REINO DA ESPANHA. DECRETO 76.975/76. COBRANÇA DE TRIBUTO QUE DEVE SER EFETUADA NO PAÍS DE ORIGEM (ESPANHA). RECURSO ESPECIAL PROVIDO.*
>
> *1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão da sua especificidade, ressalvada a supremacia da Carta Magna. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedentes: RESP 1.161.467/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 1.6.2012; RESP 1.325.709/RJ, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 20.5.2014.*
>
> *2. O Tratado Brasil-Espanha, objeto do Decreto 76.975/76, dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis neste mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado. (...)*
>
> (REsp nº 1272897/PE, Primeira Turma, Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Publicação DJe de 09/12/2105 - destacamos)

Documento nato-digital

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 1.161.467RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

Documento nato-digital

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 2.15835/ 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 2.15835/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP2.15835/01, 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 2.15835/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

(REsp nº 1325709/RJ, Primeira Turma, Relator Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Publicação DJe de 20/05/2014 - destacamos)

Destaque-se que a inserção do art. 98 no CTN confirma a intenção de se assegurar a lealdade doméstica às avenças internacionais, protegendo-as dos câmbios políticos internos,

Documento nato-digital

atribuindo rigidez total às suas disposições e segurança jurídica aos contribuintes alcançados pelos Acordos e Convenções.

Assim, uma vez claro que a pretensão e fundamento de tributação doméstica aqui enfrentada, possibilitada e arrimado, ambos, no art. 74 da MP nº 2158-35/01, conflitam com o comando do art. 7º da Convenção Brasil-Equador, efetiva-se o mencionado *bloqueio normativo*, mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos *lucros* percebidos pela "CCEcuador" - devendo se reformar o v. Acórdão nº 1201-001.779, posteriormente complementado pelo v. Acórdão nº 1201-002.359.

Tal conclusão aplica-se tanto para a exação do IRPJ quanto para a de CSLL, tendo em vista possuírem a mesma fundamentação de incidência no lançamento de ofício, bem como por, expressamente, a norma interpretativa (modalidade que guarda eficácia *retroativa*) contida no art. 11[28] da Lei nº 13.202/15 estender à referida Contribuição Social as disposições dos Acordos e Convenções internacionais para se evitar a dupla tributação.

O mesmo acabou constando no enunciado da Súmula CARF nº 140: *aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.*

Diante do exposto, prestando novamente as devidas homenagens à I. Relatora, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella

[28] 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.

Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei no 5.844, de 23 de setembro de 1943.

Documento nato-digital