MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**16561.720102/2014-33**
ACÓRDÃO	1002-004.431 – 1ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IOCHPE-MAXION S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS CELEBRADOS PELO BRASIL QUE CONTENHAM CLAUSULA COM BASE NO ARTIGO 7º DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE. COMPATIBILIDADE COM A LEI 12.973/2014. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT 18/2013. INTERPRETAÇÃO.

No caso de lucros apurados por controladas no exterior, não há falar-se que o art. 7º da convenção modelo da OCDE seria uma norma de bloqueio à tributação do IRPJ e CSLL; porquanto a matéria tributável pela Lei nº 12.973/2014 é o acréscimo patrimonial - lucro auferido no exterior - da empresa residente no Brasil e não da empresa residente no exterior.

A administração tributária brasileira - Receita Federal - que participou das negociações dos Tratados com vistas a conciliar interesses e elaborar um instrumento que atingisse os objetivos tanto do Brasil quanto do outro Estado, é mesma que se pronuncia na Solução de Consulta nº 18 Cosit, de 2013, e explicita que a interpretação da regra negociada com outro Estado é no sentido de que: i) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros; ii) a hipótese não é de tributação dos lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas dos lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros.

Não seria razoável que a administração tributária brasileira negociasse o teor do Tratado com outro Estado de uma forma e o interpretasse de forma diversa no âmbito interno, ainda mais quando essa interpretação é corroborada pela OCDE.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto vencedor. Vencidas as conselheiras Andréa Viana Arrais Egypto (relatora), Maria Angélica Echer Ferreira Feijó e Rita Eliza Reis da Costa, que deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ailton Neves da Silva.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto – Relator

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva – Presidente e Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto, Luís Ângelo Carneiro Baptista (substituto integral), Maria Angelica Echer Ferreira Feijó, Rafael Taranto Malheiros (substituto integral), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Ailton Neves da Silva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão proferida pela DRJ que julgou improcedente a Impugnação apresentada pela contribuinte, mantendo o lançamento respectivo.

Por bem retratar os fatos ocorridos, adoto parte do Relatório efetuado pela DRJ com os complementos necessários.

Versa o presente processo sobre impugnação apresentada pela contribuinte, Iochpe-Maxion S/A, em face dos autos de infração de:

a) Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (a fls. 527 e segs.), referente ao fato gerador de 31/12/2009 (lucro real anual), sem constituição de crédito, já que, após reduzir a base apurada por compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores, o IRPJ devido na apuração foi totalmente compensado por deduções (vide fl. 530), sendo assim descritos os fatos apurados:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> "0001 ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR
>
> Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.";

b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (a fls. 534 e segs.) pelo qual foi constituído crédito no montante de R$ 982.856,71, referente ao fato gerador 31/12/2009 (base ajustada anual), sendo assim descritos os fatos apurados:

> "0001 FALTA/INSUFICIÊNCIA DE ADIÇÕES À BASE DE CÁLCULO AJUSTADA DA CSLL LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR
>
> Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.".

Cientificada dos lançamentos em 29/09/2014 (Termo a fls. 580), a contribuinte apresentou a impugnação a fls. 594 (e segs.) em 29/10/2014 (carimbo afixado a fls. 594), subscrita por mandatários com poderes para tal, conforme procuração a fls. 630. Na sua peça de defesa, a impugnante aduz, em apertada síntese, os seguintes argumentos:

> "3.1 DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR OMISSÃO E FALHA EM OFENSA À CLÁUSULA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL.
>
> ASSIM, QUALQUER ALEGAÇÃO DE APLICABILIDADE DO DISPOSITIVO EM CAUSA AO CASO CONCRETO QUE NÃO OS EXPRESSAMENTE MENCIONADOS E AQUI IMPUGNADOS DEVEM SER EMBARGADAS E CONSIDERADAS COMO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E MANIFESTA OFENSA À CLÁUSULA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL - DEVENDO POR ISSO MESMO SER ANULADO O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO PARA CORREÇÃO DE FALHA MATERIAL INSANÁVEL APÓS A NOTIFICAÇÃO PARA IMPUGNAÇÃO.
>
> 7.3. Conclusão:
>
> É certo, que a lei garante e assegura aos contribuintes a compensação integral e total do imposto pago no exterior com o valor do imposto de renda a ser pago no Brasil. Desta forma, não pode a Autoridade Fiscal agir de forma arbitrária de modo que impeça o exercício deste direito reconhecido e assegurado por lei. A falsa aplicação da lei - é ato nulo e tanto mais perverso quanto se aproxima da aparência de legalidade. Entretanto, direito não será, jamais! Uma vez que a compensação de ofício pela Autoridade fiscal de 30% (compensação máxima) do Lucro Real a título de prejuízos fiscais de anos anteriores acarreta no

DOCUMENTO VALIDADO

Original

impedimento da compensação total do imposto pago no exterior - o que é proibido pela lei de regência.

Por esta razão, observa-se que o ato do lançamento falseia, primeiro em relação aos fundamentos do lançamento – e, segundo, pela negativa de vigência da lei de regência, ao efetuar compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores em valor superior ao que a lei prescreve.

8. Dos PEDIDOS

Ante todo o exposto, pugna pela procedência da presente impugnação para:

(i) Aplicação imediata do quanto decidido pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, em sede de REPERCUSSÃO GERAL (art. 543-B. CPC), COM EFICÁCIA ERGA OMNES E EFEITO VINCULANTE, nos autos da ADI /2588, afastando a aplicação do artigo 74 da Medida Provisória (MP) 2.158-35 de 2001 ao presente caso, eis que se aplica APENAS às pessoas jurídicas sediadas no Brasil cujas coligadas ou CONTROLADAS ESTEJAM EM "PARAÍSOS FISCAIS", afastando-se assim, a exigência;

(ii) Nos termos dos artigos 19, inciso IV e § 4° da Lei 10.522/2002, 62-A do Regimento Interno do CARF c./c. o artigo art. 543-B do Estatuto Processual (repercussão geral reconhecida), o afastamento da exigência, em linha com o decidido pelo E. STF no RE 611586 na ADI/2588, afastando a aplicação do artigo 74 da Medida Provisória (MP) 2.158-35 de 2001 ao presente caso, eis que se aplica APENAS às pessoas jurídicas sediadas no Brasil cujas coligadas ou CONTROLADAS ESTEJAM EM "PARAÍSOS FISCAIS";

(iii) Afastar a exigência eis que o artigo 74 da MP 2.158-35/2001, está em desconformidade com o conceito de RENDA previsto no caput do artigo 43 do CTN;

(iv) Afastar a exigência por ofensa o artigo 7, §1° do Decreto 6.000/2006 (Tratado internacional de não bitributação firmado entre Brasil e Mexico nos moldes da OCDE);

(v) por fim, e sucessivamente, na remota hipótese de ser mantido o procedimento fiscal, em atenção ao Princípio do "Devido Processo Legal em caráter substantivo" (razoabilidade e proporcionalidade na aplicação das normas jurídicas) e de acordo com o bom senso e Princípio da Razão Suficiente, pugna-se pela correção dos cálculos, sendo o montante a ser compensado dos prejuízos fiscais de anos anteriores (IRPJ) no valor máximo de R$ 1.608.123,17 (um milhão seiscentos e oito mil, cento e vinte três reais, e dezessete centavos) e NÃO o de R$ 2.141.216,04 compensado quando da lavratura do Auto de infração.

Protesta pela produção de toda prova em direito admitida, em especial pela juntada de novos documentos, realização de novas diligências, sem prejuízo de qualquer outra necessária à elucidação da matéria controvertida nos autos, requerendo, por fim, seja ressalvado seu direito de ser notificada da juntada de qualquer documento pela d. autoridade fiscal, ou de qualquer outro fato

DOCUMENTO VALIDADO

superveniente que venha a ocorrer nos presentes autos, a fim de que possa se manifestar, sob pena de violação ao princípio do devido processo legal (art. 5°, LI V, da 0788), do contraditório e ampla defesa (art. 5°, LV), além de representar inequívoca negativa de vigência ao princípio da verdade material (princípio maior informador do processo administrativo fiscal), protestando ainda pela produção de sustentação oral em toda e qualquer oportunidade em que tal prerrogativa seja permitida."

A 4ª Turma da DRJ/BSB, por ocasião da decisão proferida no Acórdão n.º 03-87.044 (fls. 756/765), julgou improcedente a impugnação, conforme ementa a seguir transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADA. PAÍS SEM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA.

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 (lucro 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 efeitos *erga omnes* e vinculantes a essa deliberação (RE 541.090/SC).

ART. 7º DO ADT BRASIL/MÉXICO. INAPLICÁVEL.

A tributação das receitas de uma empresa domiciliada no Brasil, decorrente de sua participação nos lucros de uma controlada no México, não se enquadra na hipótese fática do art. 7° do ADT Brasil/México, pois esse dispositivo só veda a tributação, pelo Brasil, de lucros aqui auferidos por empresa mexicana sem estabelecimento permanente no território nacional.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

DOCUMENTO VALIDADO

A empresa tomou ciência da decisão da DRJ em 03/01/2020 (fl. 770) e em 31/01/2020 (fl. 772) apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 781/817) onde traz os fatos apurados e assevera sobre os seguintes pontos:

- Violação ao conceito de renda estabelecido pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional – correta exegese do artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001;
- Nos casos de as empresas controladas/coligadas não se encontrarem incluídas na lista disposta na Instrução Normativa n.º 1.037, de 04 de junho de 2010, bem como serem sediadas em países com os quais o Brasil tenha acordo ou tratado internacional, não deve ser aplicado o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001;
- A autuação combatida fere frontalmente o Tratado Internacional supracitado ao exigir tributo da Recorrente (empresa Controladora) sobre a renda auferida pela empresa Controlada (não dependências permanentes) domiciliada no México; situação cujo Tratado atribui aos países de domicílio das controladas competência exclusiva para tributar seus lucros;
- No caso de choque de disposições, há prevalência do quanto estatuído pelo Tratado, já que assim disciplina o artigo 98 do CTN;
- Incorreta apuração do tributo devido a que alude o artigo 142 do CTN.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Andréa Viana Arrais Egypto**, Relator

Juízo de Admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Recurso Voluntário

Conforme relatado, o Auto de Infração foi lavrado em face da seguinte motivação; 0001 ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS - LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Conforme TVF, a empresa recorrente não ofereceu à tributação em 2009 o resultado positivo apurado pela controlada Iochpe Sistemas Automotivos de México S.A. de C.V., no valor de R$ 7.137.386,81 (sete milhões, cento e trinta e sete mil, trezentos e oitenta e seis reais e oitenta e um centavos).

Em razões recursais, a contribuinte assevera que não há espaço para a tributação na forma pretendida, seja pela ofensa ao conceito de renda previsto no art. 43 do CTN, seja pela primazia do acordo internacional aplicável ao caso. Afirma que o Método da Equivalência Patrimonial não deve servir como suporte à tributação pretendida.

A discussão no presente caso aborda a incompatibilidade entre a tributação na forma preconizada no então vigente artigo 74 da MP 2.158-35/2001 e o tratado internacional, em especial o ao art. 7º, § 1º, do ADT Brasil-México que assim dispõe:

> ARTIGO 7
>
> Lucros das Empresas
>
> 1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.
>
> 2. Ressalvadas as disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade empresarial no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se tivesse constituído uma empresa distinta e separada, que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.
>
> 3. Para a determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, será permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos fins desse estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados quer no Estado em que se situa o estabelecimento permanente, quer alhures. Contudo, não serão dedutíveis os pagamentos que efetue, no caso, o estabelecimento permanente (que não sejam os efetuados como reembolso de gastos efetivos) ao escritório central da empresa ou a alguma de suas outras filiais, a título de "royalties", honorários ou pagamentos análogos em contrapartida do direito de utilizar patentes ou outros direitos, a título de comissão, por serviços concretos prestados ou por gestões realizadas ou, exceto no caso de um banco, a título de juros sobre empréstimo ao estabelecimento permanente.

DOCUMENTO VALIDADO

> 4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato da compra de bens ou mercadorias para a empresa.
>
> 5. Quando os lucros compreenderem rendimentos tratados separadamente em outros Artigos da presente Convenção, as disposições desses Artigos não serão afetadas pelas disposições do presente Artigo.

A decisão recorrida aduz que o art. 7º do ADT Brasil-México não impede a tributação da receita de participação da recorrente sobre os lucros da Iochpe Sistemas Automotivos de México S.A. de C.V., conforme entendimento firmado pela Receita Federal na Solução de Consulta nº 18, de 2013.

Pois bem. Inicialmente, importante se faz analisar a extensão da decisão proferida no julgamento da ADI 2588 no STF em 2013. E, conforme dispõe a Solução de Consulta COSIT nº 18/2013, art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, se aplica às controladas situadas em países considerados paraísos fiscais e não se aplica às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.

Necessário também ressaltar que, embora a ADIN 2588 tenha suscitado a inconstitucionalidade na hipótese de tributação das controladas em países de tributação normal, não foi obtida decisão definitiva quanto a esse ponto, conforme se destaca a seguir:

> Ementa
>
> 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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);
>
> 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;
>
> 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:
>
> 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam "paraísos fiscais";
>
> 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei);
>
> 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da clausula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

A tributação em bases universais das pessoas jurídicas, tratada à época pelo art. 74 da MP 2.158/2001, dispunha acerca da tributação dos lucros auferidos por controlada ou coligada, não do lucro auferido no Brasil, mas sim o próprio lucro decorrente do exterior que é adicionado ao lucro líquido da Recorrente, para fins de configuração do lucro real, conforme lançamento ora combatido.

Dentro do contexto apresentado, no caso de conflito entre a legislação interna e o tratado, o tratado internacional deverá prevalecer em relação ao disposto na lei interna em respeito ao princípio da hierarquia das normas bem como ao princípio da segurança jurídica, conforme dispõe o artigo 98 do CTN e o § 2º do artigo 5º da Constituição Federal, que assim dispõe:

> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a

> inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
>
> § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Nesses termos, ressalta-se que os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais, devendo ser aplicadas em face do princípio da especialidade, bem como do disposto no artigo 98 do CTN determina que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pelas que lhes sobrevenha.

Destaco a seguir trechos da declaração de voto da Conselheira Lívia Germano proferida no Acórdão n.º 9101-004.763 que trata da questão da prevalência dos tratados internacionais sobre as normas internas em matéria tributária, em face da especialidade do tratado:

> [...]
>
> 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 18/08/20152 , dentre outros).

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> 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 acordos.
>
> 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 -- 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. (...) De se ressaltar a menção do julgado do STJ acima referido ao fato de que, ao adotar interpretação diferente e frustrar a aplicação do tratado, o Brasil acaba por ferir pactos internacionais e, inclusive, infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores. De fato, a Convenção de Viena -- promulgada pelo Brasil nos termos do Decreto 7.030/2009 -- dispõe que, em reverência ao princípio da boa-fé, uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27). E isso é justamente o que o Brasil acaba por fazer ao pretender tributar lucros do exterior independentemente de sua efetiva distribuição, qualquer que seja a denominação que a legislação adote.[1]

O Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709- RJ, trouxe a análise de que as normas dispostas no Sistema Tributário devem harmonizar-se e compatibilizar-se com a hierarquia Inter normativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, aduzindo que 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, face a Inteligência do art. 98 do CTN. Vejamos:

> 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

[1] No mesmo sentido, os votos dos Conselheiros Daniel Ribeiro Silva (Acórdão nº 1401002.040), Heldo Jorge dos Santos Pereira (Acórdão nº 1302-006.963), Andressa Paula Senna Lísias (Acórdão nº 1401-007.297), que trazem essa mesma linha de entendimento da prevalência do tratado internacional.

DOCUMENTO VALIDADO

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 Inter normativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade.

Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel.

Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

DOCUMENTO VALIDADO

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

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

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

9. O art. 7o, § 1o. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

> (REsp n. 1.325.709/RJ, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 24/4/2014, DJe de 20/5/2014.)

Dessa forma, dentro da moldura do Sistema Tributário Nacional, não cabe a tributação dos resultados auferidos no país de localização da controlada quando existir acordo para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e o país de residência da controlada, tendo em vista o disposto no artigo 98 do CTN, nos termos firmados no artigo 7º da convenção acordada e artigo 5º, § 2º da Constituição Federal.

Diante de todo o exposto, assiste razão à Recorrente quanto à insubsistência do lançamento com a exigência de adição dos lucros auferidos pelas sociedades controlada da recorrente, tendo em vista as disposições do acordo firmado que traz normas especiais que prevalecem sobre as gerais sobre o mesmo assunto. O princípio da boa-fé, em face de tratados internacionais firmados e introduzidos na legislação nacional deve prevalecer.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Andréa Viana Arrais Egypto

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Ailton Neves da Silva**, redator designado

Não obstante o excelente Voto da Conselheira relatora, tenho posicionamento diverso sobre o tema, apenas com relação ao alcance do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, o qual passo a expor a seguir.

Para análise da matéria, convém trazer à lume o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 (Destaques deste relator):

> 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. (Vide Lei nº 9.532, de 1997) (Vide ADI nº 2588, 2001) (Vide Medida

DOCUMENTO VALIDADO

> Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)
>
> 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 nº 2588, 2001) (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

A Recorrente sustenta que é inaplicável ao presente caso o artigo 74 da Medida Provisória (MP) 2.158-35 de 2001, em face do que ficou decidido nos autos da ADI 2588, julgada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral. Reproduz-se aqui a ementa daquela Decisão (Destaques deste relator):

> ADI 2588 / DF - DISTRITO FEDERAL
>
> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
>
> Relator(a): Min. ELLEN GRACIE
>
> Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA
>
> Julgamento: 10/04/2013 Órgão Julgador: Tribunal Pleno Publicação DJe-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014
>
> EMENT VOL-02719-01 PP-00001
>
> Parte(s) REQTE.(S) : CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA - CNI
>
> ADV.(A/S) : GUSTAVO DO AMARAL MARTINS E OUTROS
>
> INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA
>
> INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL
>
> 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,

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

§ 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. **Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:**

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam "paraísos fiscais";

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da clausula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

No presente caso, a Iochpe Sistemas Automotivos de México S.A. de C.V. é uma controlada da Recorrente domiciliada no México, país sem tributação favorecida e não classificado como paraíso fiscal, entretanto, não há decisão do STF com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante sobre a aplicação do art. 74 nesta hipótese, conforme bem apontado pelo Acórdão recorrido.

o Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 541.090/SC1, manifestou-se sobre a questão, conforme sintetizado na ementa daquele julgado (Destaques deste relator):

> 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 (lucro 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 efeitos erga omnes e 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.

Conforme se observa dos destaques, o STF considerou constitucional a incidência do art. 74 da MP 2.158-35/2001 à situação que envolve lucros auferidos no exterior por sociedades controladas sediadas fora de paraísos fiscais, sem, contudo, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes àquela Decisão.

O reconhecimento da constitucionalidade do dispositivo em questão afasta o argumento da Recorrente segundo o qual o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 estaria em desconformidade com o conceito de renda de que cuida o artigo 43 do CTN, não cabendo a esta instância recursal afastar a aplicação de lei sob o argumento de inconstitucionalidade, à luz do que dispõe a Súmula CARF nº 02.

A Recorrente defende ainda que a aplicação do art. 74 da MPv nº 2.158-35/2001 ao presente caso ofende o artigo 7, §1° do Decreto 6.000/2006 (Tratado internacional de não bitributação firmado entre Brasil e Mexico nos moldes da OCDE).

DOCUMENTO VALIDADO

A matéria não é nova no âmbito do CARF. Já tive a oportunidade de enfrentá-la quando participei do julgamento do acórdão nº 1101-001.839, exarado pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

Naquela oportunidade, aderi ao racional oferecido no Voto vencedor do acórdão mencionado, da lavra do Ilustre Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, do qual peço vênia para extrair os principais fundamentos e reproduzi-los na sequência, adotando-os, desde já, como razões de decidir, valendo-me da autorização prevista no § 12 do art. 114 da Portaria MF nº 1.634/2023 (RICARF):

> (...)
>
> 2. Como bem pontuou o Relator, o cerne da questão é, portanto, se os tratados para evitar a dupla tributação impedem a aplicação das regras brasileiras de tributação em bases universais estabelecidas pela Lei n. 12.973/2014.
>
> (...)
>
> 5. Pois bem. Inicialmente, necessário discorrer sobre a chamada norma CFC.
>
> 6. Denomina-se transparência fiscal internacional ou norma CFC (Controlled Foreing Company), a legislação que imputa à sociedade residente investidora, antes de sua distribuição, os lucros auferidos por suas coligadas ou controladas no exterior, com vistas a evitar o diferimento do imposto (tax deferral) para o momento da distribuição. "Esse regime, que vigora há décadas na legislação dos países industrializados, foi concebido para atingir situações de planejamento tributário internacional em que empresas residentes desviam para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação o lucro que naturalmente fluiria para o seu país de residência".
>
> Note-se que a discussão referente ao art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, embora revogado, ainda permanece; pois o racional desse dispositivo fora mantido na Lei n° 12.973/2014. Daí manter-se todo o debate em torno desse artigo.
>
> 8. Como observa o Ministro Gilmar Mendes, em razão da antecipação da tributação para um momento anterior ao da efetiva distribuição da renda para a empresa investidora fora acrescentado o §2º ao art. 43 do Código Tributário Nacional, a fim de dispor que:
>
> Art. 43. O impôsto, de competência da União, sôbre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
>
> (...) § 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)
>
> 9. Continua o Ministro Gilmar Mendes:

DOCUMENTO VALIDADO

Veja-se, contudo, que, ao fim e ao cabo, o que esse tipo de legislação faz é tributar a renda da empresa investidora brasileira, isto é, ela detalha como realizar a valoração de um investimento realizado no exterior por intermédio de uma empresa cujo controle ou influência significativa lhe pertence. Independentemente da existência de uma finalidade de coibir elisão fiscal, fato é que se trata de uma norma doméstica que dispõe como uma renda há de ser atribuída ao residente de seu país, com base nº princípio da universalidade.

[...]

A esse respeito, inclusive, a atual legislação brasileira de tributação de lucros auferidos no exterior, a Lei 12.973, de 13 de maio de 2014, apesar de possuir alguns dispositivos que a tornam, comparativamente à legislação anterior, menos ampla, expressamente afirma que se trata de uma opção pela tributação em bases universais das pessoas jurídicas brasileiras.

Considere-se ou não o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, uma norma CFC, o que importa para a solução da controvérsia é que o STF considerou constitucional o referido dispositivo legal, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação, à situação que envolve lucros auferidos no exterior por sociedades controladas sediadas fora de paraísos fiscais, conforme elencado acima.

11. Ademais, a opção pela construção de uma norma de tributação de lucros no exterior mais ampla ou uma mais focada em arranjos impulsionados por questões fiscais – estrutura da norma CFC – é questão de política tributária; eventual descontentamento com o escopo legislativo é matéria que não integra o contencioso administrativo.

12. Na visão de Marco Aurélio Greco, o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, não possui natureza antielisiva específica, trata-se de "regra de tributação de acréscimo patrimonial, auferido pela pessoa jurídica brasileira em razão de evento ocorrido no exterior, o que resulta de desdobramento do princípio da universalidade, alcançando-se no Brasil o acréscimo de patrimônio de empresa brasileira, auferido por meio de sua controlada e coligada no exterior".

13. Posicionamento semelhante é compartilhado por André Martins Andrade. Para este autor "a sistemática brasileira, por conseguinte, constitui-se em exemplo de legislação que levou às últimas consequências o princípio da universalidade, introduzindo a tributação dos lucros produzidos no exterior pelo investimento originário no País, sem conceder o diferimento que caracterizou a tributação em bases universais em outros sistemas legislativos, ressalvadas as normas antielisiva inerentes à legislação CFC".

14. Nos termos do art. 14 da Lei nº 9.718/1998, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior. Com efeito, devem manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e o lucro líquido do exercício deve ser

DOCUMENTO VALIDADO

apurado com observância da Lei nº 6.404/1976, conforme arts. 7º e 67 do Decreto-lei nº 1.598/1977:

Decreto-lei nº 1.598, de 1977

Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

Art 67 - Este Decreto-lei entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:

[..]

XI - o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. [RIR/99: arts . 251 e 274] (Grifo nosso)

15. O art. 248 da Lei das S/A, de igual forma, impõe que os investimentos em coligadas ou em controladas devem ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial nos seguintes termos:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

DOCUMENTO VALIDADO

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I. (Grifo nosso)

16. De acordo com o método da equivalência patrimonial (MEP), "as empresas reconhecem a parte que lhes cabe nos resultados gerados por suas investidas no momento em que tais resultados são gerados naquelas empresas, e não somente no momento em que são distribuídos na forma de dividendos, como ocorre no método de custo. Portanto, o método da equivalência patrimonial acompanha o fato econômico, que é a geração dos resultados e não a formalidade da distribuição de tal resultado9". (Grifo nosso)

17. Nesse mesmo sentido também se posicionou o Ministro Gilmar Mendes ao tratar do tema nos autos do RE 870.214, de 04/10/2024:

Em resumo, o MEP calcula o valor do investimento em empresa controlada ou coligada no exterior consoante a participação da empresa brasileira na empresa estrangeira, independentemente de efetiva distribuição da renda. Até então, a aplicação do referido método não produzia consequências tributárias, mas esse cenário foi alterado com a edição da Medida Provisória 2.158-34/35, de 2001. Na didática expressão do Ministro Nelson Jobim quando do julgamento da ADI 2.588, "[a] legislação tributária, com o objetivo de tornar eficaz a TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS, tomou de empréstimo o regime da legislação comercial." (Grifo nosso)

18. Nesse contexto, a meu ver, não se sustenta o argumento de que a sociedade investidora não adquire disponibilidade econômica ou jurídica sobre os lucros das sociedades controladas ou coligadas.

19. Afinal, conforme salienta Marciano Godoi, "se é o próprio direito privado (Lei das Sociedades por Ações, art. 248) que em determinados casos obriga as sociedades investidoras a reconhecerem em seu patrimônio o resultado positivo decorrente de investimentos antes mesmo da distribuição dos lucros das sociedades investidas, o regime fiscal de imputação de lucros baseado na equivalência patrimonial não contraria a antiga regra (vigente desde do Decreto-lei 1.598, de 1977) de que o "lucro real" a ser tributado pelo imposto de renda é aquele que parte da apuração do lucro líquido do período apurado com observância das leis comerciais".

20. Ademais, continua Godoi, "não é razoável pensar que o direito societário possa impor às sociedades (normas de ordem pública que é exceção no direito privado) refletir em seu balanço um acréscimo patrimonial sobre o qual essas mesmas sociedades não tenham adquirido qualquer disponibilidade econômica ou jurídica".

DOCUMENTO VALIDADO

21. Conforme afirma André Martins de Andrade, "a equivalência patrimonial é um método de avaliação de ativos. Pois é pela avaliação de seus ativos e passivos que a sociedade apura a existência de lucro ou prejuízo em um determinado período de tempo. O lucro, a traduzir acréscimo patrimonial indicativo da disponibilidade jurídica ou econômica da renda, nada mais é do que o resultado da variação ocorrida na avaliação de ativos e passivos no início de um dado período e no final do mesmo período".

22. Note-se que segundo o art. 43 do CTN, o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, é dizer, não se exige que seja econômica e jurídica:

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. (Grifo nosso)

23. Verifica-se, pois, que os lucros produzidos pela controlada ou coligada no exterior "geram acréscimo patrimonial na pessoa jurídica brasileira, passível, portanto, de tributação no Brasil em que pese a produção deste acréscimo patrimonial ter-se dado em território estrangeiro e independente de sua distribuição". Eis a essência da tributação em bases universais.

24. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.598/1977, ao tratar da equivalência patrimonial, no que interessa ao caso, dispõe:

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio liquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Parágrafo único. Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da redução dos valores de que tratam os incisos II e III do caput do art. 20, derivados de investimentos em sociedades estrangeiras que não funcionem no País. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Grifo nosso)

25. O art. 25 da Lei nº 9.249/1995, nessa mesma linha, assenta que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo MEP continuarão ter o tratamento previsto na legislação de regência, qual seja, o previsto no Decreto-lei nº 1.598/1977 (§6º); todavia, sem prejuízo da tributação dos lucros auferidos por controladas (§2º) e coligadas (§3º) no exterior, a qual se dá via MEP.

DOCUMENTO VALIDADO

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

[...]

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

[...]

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

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

26. Observe-se que no caso de investimento em pessoas jurídicas residentes no Brasil exclui-se o resultado positivo da equivalência patrimonial do lucro tributável do investidor com vistas a evitar dupla tributação. Se não houvesse tal exclusão a parcela do resultado tributado na investida seria novamente tributada na investidora, porquanto ambas são residentes brasileiras. Ademais, o art. 10 da Lei nº 9.249/1995, isentou os lucros e dividendos apurados com base nos resultados a partir de janeiro de 1996 para pessoas jurídicas residentes no Brasil.

27. Situação diversa ocorre no caso de investimento em pessoas jurídicas domiciliadas no exterior. Antes da Lei nº 9.249/1995, em que vigorava o princípio da territorialidade, os resultados positivos de investimentos no exterior avaliados pelo MEP não estavam sujeitos à tributação no Brasil. Com o advento da referida Lei nº 9.249/1995 e, principalmente, pela alteração promovida pela MP nº 2.158-35/ 2001, que introduziu o princípio da universalidade de forma efetiva, os lucros auferidos no exterior por controladas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil

DOCUMENTO VALIDADO

devem ser "computados na apuração do lucro real" (art. 25, §§ 2º e 3º), mediante a técnica da adição.

28. Em síntese, a legislação anterior (Lei nº 9.532/1997) considerava o pagamento ou crédito dos lucros como momento da ocorrência do fato gerador (disponibilidade econômica e regime de caixa). O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, com vistas a atribuir efetividade ao princípio da universalidade, atribuiu novo aspecto temporal para a regra matriz de incidência do IRPJ e CSLL incidentes sobre os lucros auferidos no exterior, o que é permitido via lei ordinária/MP; com efeito, deslocou a ocorrência do fato gerador para o momento do fechamento do balanço no exterior (disponibilidade jurídica e regime de competência), de acordo com o sistema constitucional tributário em relação aos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial. Tal sistemática foi mantida com a Lei nº 12.973/2014.

29. Nessa mesma trilha, Marco Aurélio Greco sustenta que a sistemática prevista no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 "é plenamente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro" e "não desborda o conceito constitucional de renda ou provento, sendo compatível com o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional".

30. Segundo o autor, partindo da intepretação dos incisos do referido art. 43, "na medida em que o lucro gerado no exterior aumenta o patrimônio da empresa brasileira positivamente, posto que o valor da participação societária passa a ser maior, tal aumento de patrimônio configura quando menos um provento auferido pela pessoa jurídica brasileira, a justificar a sua tributação por IRPJ e CSLL". Continua o autor:

Num comentário singelo, [...] uma avaliação do patrimônio da brasileira no dia seguinte à data do balanço da estrangeira que tiver apurado seus lucros, certamente (em função dessa participação societária) apontará um valor maior do que ela teria na véspera do seu reconhecimento no balanço da estrangeira. A rigor, a participação societária titularizada pela brasileira passa a valer mais por existirem lucros reconhecidos no balanço da controlada ou coligada, ainda que não distribuídos.

Tanto é real esse aumento de patrimônio que a eventual alienação dessa participação societária e sua posterior recompra, já sem os lucros, pode configurar operação dividend washing, censurada pela jurisprudência estrangeira. (Grifo nosso)

31. Na mesma linha, Marciano Godoi considera que, "após a LC 104, o art. 43 do CTN autoriza que o legislador ordinário promova a imputação à pessoa jurídica residente dos lucros auferidos por entidades estrangeiras investidas, nos casos em que o investimento deve ser, segundo o direito privado, avaliado segundo o método da equivalência patrimonial".

32. Verifica-se, pois, que o art. 74 da MP nº 2.158-35 deslocou a ocorrência do fato gerador para o momento do encerramento do balanço no exterior

DOCUMENTO VALIDADO

(disponibilidade jurídica e regime de competência), de acordo com o sistema constitucional tributário em relação aos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial. Tendo em vista que o lucro produzido no exterior pela controlada/coligada repercute no resultado da controladora/coligada no Brasil, aumentando-lhe o patrimônio, posto que o valor da participação societária passa a ser maior, tal aumento de patrimônio justifica a tributação pelo IRPJ e CSLL.

33. Acrescente-se ainda que, ao considerar o balanço da pessoa jurídica no exterior - balanço da controlada - como momento da disponibilização do lucro, impede-se que a tributação fique sob a discricionariedade da pessoa jurídica residente no Brasil.

34. Pois bem. Os resultados auferidos em países com os quais o Brasil celebrou acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Nesse sentido, as disposições do art. 98 do CTN, segundo as quais os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela que lhes sobrevenha, prevalecem sobre as normas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249/1995, em razão do critério da especialidade dos tratados e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos/tratados somente podem ser modificados, denunciados ou revogados por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

35. Esse é inclusive o posicionamento adotado pela Receita Federal na Solução de Consulta Cosit 18, de 2013. Veja-se:

Convém observar que os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Sobre tal matéria, cumpre lembrar as disposições do art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional CTN), segundo as quais os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela que lhes sobrevenha.

[...]

Entende-se, dessa forma, que as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

36. Ocorre que no caso em análise não há falar-se em aplicação de tratados, vez que a matéria tributável pelo revogado art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 e pela Lei nº 12.973/2014, é o acréscimo patrimonial - lucro auferido no exterior - da empresa residente no Brasil e não da empresa residente no exterior.

DOCUMENTO VALIDADO

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

38. A propósito, oportuno transcrever o trecho Solução de Consulta Cosit 18, de 2013, , que elenca os comentários ao art. 7º da Convenção-Modelo, pela Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE, no sentido de que o §1º do art. 7º do Tratado "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". Veja-se:

Solução de Consulta Interna nº 18 Cosit, de 2013

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

DOCUMENTO VALIDADO

dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior. (Grifo nosso)

39. Ao final, conclui a referida Solução de Consulta:

[...] a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

34.1. a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros; 34.2. o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e

34.3. a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado. (Grifo nosso)

40. A respeito da Solução de Consulta Cosit 18, de 2013 oportuno a reflexão a seguir.

41. Segudo Alberto Xavier, "o procedimento de celebração dos tratados comporta três fases: a fase preparatória ou das negociações, a fase constitutiva ou da celebração e a fase integrativa de eficácia, ou da promulgação". Interessa-nos, neste ponto, a primeira fase, a preparatória ou das negociações. Segundo o autor:

A fase preparatória ou das negociações inicia-se com a intervenção de agentes do Poder Executivo e termina com a autenticação, ou seja, o ato pelo qual as partes declaram concluído o processo de formulação do acordo e que tem como objetivo prático fixar o texto que será submetido a ratificação.

42. No caso dos tratados para evitar dupla tributação, na fase preparatória ou das negociações há um extenso e cuidadoso processo de negociação, com participação não só de diplomatas, mas de funcionários das respectivas administrações tributárias, no caso do Brasil a Receita Federal, de modo a conciliar interesses e elaborar um instrumento que atinja os objetivos de cada Estado. Nesse sentido, já se pronunciou o STF nos autos do RE 460.320, de 05/08/2020. Veja-se:

No caso específico dos tratados para evitar a dupla tributação – como o acordo internacional em comento –, o Professor Klaus Vogel ensina, em clássico estudo, que constituem meio pelo qual os Estados partes se obrigam reciprocamente a não exigir, no todo ou em parte, tributos reservados ao outro Estado, criando verdadeira restrição ao direito tributário interno [...].

Assim, tais acordos internacionais demandam um extenso e cuidadoso processo de negociação, com participação não só de diplomatas, mas de funcionários das respectivas administrações tributárias, de modo a conciliar interesses e a concluir instrumento que atinja os objetivos de cada Estado, com o menor custo possível para sua respectiva receita tributária.

DOCUMENTO VALIDADO

Essa complexa cooperação internacional é garantida essencialmente pelo pacta sunt servanda. (Grifo nosso)

43. Verifica-se, pois, que a Administração Tributária brasileira - Receita Federal - que participou das negociações dos Tratados com vistas a conciliar interesses e elaborar um instrumento que atingisse os objetivos tanto do Brasil quanto do outro Estado é a mesma que se pronuncia na Solução de Consulta nº 18 Cosit, de 2013, e explicita que a interpretação da regra negociada com outro Estado é no sentido de que: i) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros; ii) a hipótese não é de tributação dos lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas dos lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros.

44. Não seria razoável que a administração tributária brasileira negociasse o teor do Tratado com outro Estado de uma forma e o interpretasse de forma diversa no âmbito interno, ainda mais quando essa interpretação é corroborada pela OCDE.

45. Nesse sentido, o Ministro Gilmar Mendes, nos autos do RE 870214, de 04/10/2024, também citou o posicionamento da OCDE sobre o tema. Veja-se:

Não se ignora, contudo, que efetivamente existe (ou existia) uma dúvida se o art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE impediria a aplicação de legislações do tipo CFC por parte do estado de residência da empresa investidora. Em razão dessa dúvida, enorme celeuma se instalou especialmente aqui no Brasil diante da maneira ampla e irrestrita que o art. 74 da MP 2.158-35 foi desenhado, o qual é demasiadamente amplo para ser considerada uma norma antielisiva. Vozes como a de Sérgio André Rocha defendem que o art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE estabeleceria uma regra de bloqueio, a proibir a tributação desse mesmo lucro pela legislação brasileira, (ROCHA, Sérgio André. Tributação de Lucros Auferidos por Controladas e Coligadas no Exterior. São Paulo: Quartier Latin, 2022, p. 177).

Entretanto, ao menos no âmbito da OCDE, essa disputa parece ter sido esclarecida, eis que os Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE foram atualizados para expressamente dispor que:

81. Um número significativo de países adotou disposições de empresas estrangeiras controladas para tratar de questões relacionadas ao uso de empresas de base estrangeira.

Embora a concepção deste tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum destas regras, que agora são internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributável nacional, é que resultam em um Estado Contratante tributar os seus residentes sobre o rendimento atribuível à sua participação em certas entidades estrangeiras. Algumas vezes foi argumentado, com base em certa interpretação das disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de

DOCUMENTO VALIDADO

sociedades estrangeiras controladas entrava em conflito com essas disposições. Uma vez que tal legislação faz com que o Estado tribute os seus próprios residentes, o n.º 3 do artigo 1.º confirma que não entra em conflito com as convenções fiscais. A mesma conclusão deve ser alcançada nº caso de convenções que não incluam uma disposição semelhante ao n.º 3 do artigo 1.º; pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário sobre o Artigo 7 e 37 do Comentário sobre o Artigo 10, a interpretação de que estes Artigos impediriam a aplicação de disposições de empresas estrangeiras controladas não está de acordo com o texto do parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5º do artigo 10. Também não se aplica quando estas disposições forem lidas em seu contexto. Assim, embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação de sociedades estrangeiras controladas não conflitava com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. É reconhecido que a legislação de sociedades estrangeiras controladas estruturada desta forma não é Plenário Virtual - minuta de voto - 04/10/2024 contrária às disposições da Convenção." (realce atual) (OCDE, 2017 Update to the OECD Model Tax Convention', Paris: OCDE, 2017, p. 53-54.)

Veja-se, portanto, que a própria OCDE peremptoriamente afirma que o art. 7º do seu modelo de convenção não impede a aplicação de qualquer tipo de legislação de tributação de lucros no exterior porque, nessa situação, o que ocorre é uma tributação pelo estado de seus próprios residentes, com base no princípio da universalidade. (Grifos do original)

46. Oportuno registrar ainda que os tratados para evitar dupla tributação se destinam a evitar a dupla tributação jurídica e não econômica. Segundo Sérgio André Rocha:

[...] a identificação da dupla tributação jurídica é feita mediante a aplicação da regra das quatro identidades, de forma que somente se verificaria a ocorrência do fenômeno em se identificando que países distintos, no exercício de sua soberania fiscal, estão a tributar o mesmo sujeito passivo, sobre um mesmo suposto fático, mediante a imposição de tributos com materialidades comparáveis e em relação a um mesmo período de tempo.

Esse critério encontra-se, inclusive, refletido na definição de dupla tributação trazida pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em seus comentários à sua Convenção Modelo sobre a tributação da renda e do capital, segundo a qual a dupla tributação internacional jurídica seria "a imposição de tributos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o mesmo contribuinte em relação ao mesmo objeto e em períodos idênticos".

A dupla tributação jurídica seria distinta da dupla tributação econômica, na qual uma mesma riqueza sofre a imposição de tributos comparáveis, mas o sujeito passivo da obrigação tributária é diferente. (Grifo nosso)

47. Nessa mesma linha, o Ministro Gilmar Mendes no RE 970214, de 04/10/2024:

DOCUMENTO VALIDADO

Cientes da imprecisão da expressão dupla tributação econômica, fato é que dúvidas não há de que os tratados contra dupla tributação se destinam a evitar a verdadeira dupla tributação da renda transnacional, conhecida internacionalmente como dupla tributação jurídica. Desde a sua introdução, o Modelo de Convenção da OCDE estatui que "[o]s principais objetivos do Modelo de Convenção da OCDE sobre a Tributação da Renda e do Capital são fornecer um meio de resolver, de forma uniforme, os problemas mais comuns que surgem no campo da dupla tributação jurídica internacional".

[...]

Nesse sentido, é forçoso concluir que a aplicação do art. 74 da MP 2.158-35 não resulta em dupla tributação jurídica, que é justamente o objeto de avença entre os Estados contratantes ao celebrar tratados tributários. Isso porque quem está sendo tributado é a empresa investidora brasileira, relativamente aos rendimentos auferidos por meio de um investimento no exterior. Ainda que essa mesma renda seja objeto de tributação pela jurisdição onde a entidade estrangeira encontra-se localizada, estar-se-ia diante de mera dupla tributação econômica, diante da diversidade de sujeitos. (Grifos do original)

48. Como se vê, na dupla tributação jurídica tem-se a imposição de tributos comparáveis em dois (ou mais) Estados sobre o mesmo sujeito passivo em relação ao mesmo objeto e em períodos idênticos. Na dupla tributação econômica, por sua vez, uma mesma riqueza sofre a imposição de tributos comparáveis, mas o sujeito passivo da obrigação tributária é diferente.

49. Ressalte-se, todavia, que o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre Rendimento e o Capital da OCDE é proporcionar meios para solucionar problemas na área de dupla tributação jurídica internacional, conforme elencado nos "Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

3. Este é o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre Rendimento e o Capital da OCDE, que proporciona meios para solucionar de maneira uniforme os problemas mais comuns que surgem na área de dupla tributação jurídica internacional.

Conforme recomendação do Conselho da OCDE, os países membros ao concluir ou revisar convenções bilaterais, deverão observar esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e levar em consideração as ressalvas ali contidas, devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários, conforme de tempos em tempos modificados, e segundo suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo. (Grifo nosso)

50. Heleno Torres também observa que "o Modelo [OCDE] não possui a intenção de resolver o problema da "dupla tributação econômica" e que os Estados, caso desejem fazê-los, devem procurar mecanismos aptos através de negociações bilaterais, independentes da referida convenção".

51. No caso dos autos, a imposição tributária não recai sobre o mesmo contribuinte, porquanto se trata de contribuintes diversos, a controlada, residente no exterior e a controladora, residente no Brasil, o que afasta a possibilidade de dupla tributação jurídica.

52. No âmbito do Carf, recente decisão da CSRF, por voto de qualidade, o que demonstra que a matéria não é pacífica, também é no sentido de que o art. 7º não regula a tributação dos lucros das empresas por parte do país de residência.

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

Ano-calendário: 2006, 2007, 2008

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS CELEBRADOS PELO BRASIL QUE CONTENHAM CLAUSULA COM BASE NO ARTIGO 7º DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE. COMPATIBILIDADE COM O ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

Não existe conflito entre o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 com os tratados que contenham cláusula erigida com base no art. 7º da Convenção-Modelo da OCDE, uma vez que este dispositivo não regula a tributação dos lucros das empresas por parte do seu país de residência, ainda que tais lucros possam decorrer de lucros apurados por controladas residentes no outro país signatário do acordo internacional. [Ementa]

[...]

Enfim, atribuir ao artigo 7 o sentido de bloquear normas CFC, em específico o art. 74 da MP 2.158-35, como pretende o contribuinte, é deixar o Brasil, no pior dos mundos em termos de regulação da tributação das rendas em contexto internacional. De um lado, o modelo OCDE é estruturado para centrar a

> tributação no critério da residência em detrimento da fonte e, desse modo, favorecer os países mais desenvolvidos exportadores de capital, que rigidamente defendem sua posição política na formulação desses tratados e na aplicação das suas legislações CFC, no cenário interno e internacional. De outro, nas situações não usuais em que o Brasil figura na posição de exportador de capital, busca-se afastar a sua jurisdição tributária por meio de uma "interpretação" deturpada dos tratados. [trecho do acórdão] (Acórdão nº 9101-006.885, de 02/04/2024; Redator designado Guilherme Adolfo dos Santos Mendes)

Por todo o exposto, entende-se que o art. 7º do ADT Brasil-México não veda a tributação da receita de participação da recorrente sobre os lucros da Iochpe Sistemas Automotivos de México S.A. de C.V, razão pela qual nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Ailton Neves da Silva

DOCUMENTO VALIDADO