



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

**Processo n°** 12448.731470/2013-71  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 1301-002.661 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de outubro de 2017  
**Matéria** EMBARGOS DE DECLARAÇÃO  
**Embargante** YOLANDA PARTICIPAÇÕES S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Ao se constatar a existência de omissão, os embargos devem ser acolhidos.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADA. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001.

O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não tributa dividendo ficto mas sim a efetiva disponibilidade da renda, em relação ao lucro apurado por controlada no exterior e disponibilizado para controladora no Brasil.

TRATADO CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL - HOLANDA. ART. 10. DIVIDENDOS PAGOS. SITUAÇÃO DIVERSA

Diversamente do objeto da autuação é a situação prevista nos parágrafos 1 e 2 do art. 10 do TDT Brasil - Holanda, que permite a tributação dos dividendos pagos por ambos os estados contratantes, enquanto o parágrafo 6º do art. 10 do TDT Brasil- Holanda trata apenas da tributação do país da fonte pagadora dos dividendos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração para, no mérito, dar-lhes provimento e sanar a omissão apontada, sem efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros; Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Ângelo Abrantes Nunes, Bianca Felícia Rothschild, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, José Eduardo Dornelas Souza, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo e Roberto Silva Junior.

## Relatório

Trata-se de embargos de declaração (fls. 1.646 a 1.651) opostos pelo contribuinte acima identificado, em face do acórdão de recurso voluntário nº 1301-002.113 (fls. 1.594 a 1.629), proferido por esta 1ª Turma na sessão de julgamento de 10 de agosto de 2016.

No referido julgado, o Colegiado decidiu, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, conforme acórdão assim ementado:

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

Ano-calendário: 2009

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADA. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. TRATADO CONTRA DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL - HOLANDA. COMPATIBILIDADE.

O art. 7º do TDT Brasil - Holanda não impede a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 pois este dispositivo não frustra o objetivo do referido art. 7º que é assegurar que cada país tribute seu próprio residente, impedindo que os lucros de uma mesma pessoa fiquem sujeitos à tributação por dois países diferentes.

ART. 74 DA MP Nº 2.158. NORMA ANTI-ELISIVA. CONVENÇÃO OCDE.

O art. 74 destina-se a anular ou impedir os efeitos de procedimentos elisivos, o que está em conformidade com os objetivos dos tratados elaborados conforme o modelo OCDE.

BASES DE CÁLCULO DO IRPJ e CSLL. LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR.

Os valores adicionados pela fiscalização às bases de cálculo do IRPJ e CSLL correspondem ao lucro contábil da controlada no exterior extraído da demonstração do resultado do exercício fornecido pela própria recorrente.

LANÇAMENTO REFLEXO. CSLL.

Devem ser observadas as mesmas razões e fundamentos aplicáveis ao IRPJ.

### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE PRINCIPAL E MULTA DE OFÍCIO. PROCEDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

SUSPENSÃO DOS EFEITOS DA INTIMAÇÃO PARA RETIFICAR SALDO DE PREJUÍZOS FISCAIS. INOCORRÊNCIA DE PREJUÍZO. IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO.

Não procede o pedido de suspensão da intimação para ajustes no saldo de prejuízos registrados na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real, visto que o mesmo tem por objetivo igualar o saldo registrado no LALUR da recorrente ao sistema interno da Receita Federal do Brasil que controla os saldos de prejuízos fiscais. Referida retificação não traz prejuízos à recorrente caso no futuro seja proferida decisão favorável aos seus interesses."

Nos embargos opostos, a Yolanda Participações S/A, com fundamento no art. 65 e seguintes do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/15, e nos arts. 15 e 1.022, inciso III, da Lei nº 13.105/15, alegou que a decisão proferida incorreu em contradições e omissão, assim apontadas:

(i) Contradição: Lucros da Netherlands não teriam sido objeto de tributação x Lucro tributado no Brasil foi o lucro da Netherlands;

(ii) Contradição: O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 é norma de caráter anti-elisivo e prevalece em relação à aplicação do TDT Brasil-Holanda x O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 é compatível com as disposições do art. 7º do TDT Brasil-Holanda;

(iii) Omissão: Impossibilidade de aplicação do art. 10 do TDT Brasil- Holanda.

No Despacho de Admissibilidade às fls. 1.692 a 1.698, o Presidente desta 1ª Turma rejeitou em definitivo os embargos, no que toca aos itens (i) e (ii) e admitiu, exclusivamente no que toca ao item (iii), para que fosse sanada a omissão relativa à impossibilidade de aplicação do art. 10 do TDT Brasil-Holanda.

A contribuinte aponta a existência de omissão relativa à sua alegação no recurso de impossibilidade de aplicação do art. 10 do TDT Brasil-Holanda. Afirma que o acórdão embargado não explicitou o porquê do entendimento no sentido de que essa regra seria destinada apenas ao país de residência da empresa que apura os lucros. Prossegue afirmando que o art. 10 do TDT Brasil-Holanda prevê a competência de ambos os Estados contratantes para tributar dividendos, garantindo, sempre, um mecanismo compensatório entre os Estados, seja via isenção, seja via troca dos chamados créditos tributários.

Ao apreciar a alegação da recorrente de que a tributação de dividendo ficto, caracterizada pela exigência de IRPJ e CSLL sobre lucros ainda não distribuídos aos sócios, ou seja, não pagos, nem creditados, estaria violando o artigo 10 do TDT Brasil-Holanda, o acórdão recorrido decidiu:

"A suposta ofensa ao artigo 10 do TDT não existe, pois o destinatário dessa regra é o país onde está situada a empresa que apura os lucros (no caso em exame, a Holanda), e não o país de residência do beneficiário dos dividendos."

De fato, assiste razão à recorrente quanto à omissão apontada. Ao afastar a alegação de ofensa do art. 10 do TDT Brasil-Holanda o acórdão não explicou o motivo pelo o art. 10 do TDT Brasil-Holanda teria como destinatário apenas o país de residência da empresa que apura os lucros, no caso a Holanda.

Assim, para sanar a omissão apontada pela recorrente, os embargos foram admitidos e trazidos a julgamento.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Milene de Araújo Macedo, Relatora

A ciência do acórdão ora embargado se deu na segunda-feira, dia 02/01/2017 (fls. 1.640), tendo sido os embargos apresentados na segunda-feira seguinte, dia 09/01/2017 (fls. 1.645), assim, tenho que são tempestivos, à luz do prazo de cinco dias estabelecido pelo § 1º do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e alterações supervenientes.

Consta dos embargos que o acórdão recorrido afastou a alegação da recorrente de que a tributação de dividendo ficto viola o artigo 10 do TDT Brasil-Holanda, sem fundamentar o seu entendimento, limitando-se a afirmar que o referido dispositivo legal seria aplicável ao apenas ao país de residência da controlada da embargante, no caso a Holanda. A recorrente assim apontou referida omissão:

"19. Desde a sua impugnação, a Embargante demonstrou a impossibilidade de aplicação do artigo 10, do TDT Brasil-Holanda ao presente caso. No entanto, ao analisar a referida alegação, o acórdão cingiu-se a apenas afirmar que *"a suposta ofensa ao artigo 10 do TDT não existe, pois o destinatário dessa regra é o país onde está situada a empresa que apura os lucros (no caso, em exame, a Holanda), e não o país de residência do beneficiário dos dividendos"*.

20. Não obstante, a verdade é que o acórdão não explicitou o porquê do seu entendimento no sentido de que essa regra seria destinada apenas ao país de residência da empresa que apura os lucros, apesar de, como se sabe, o artigo 10 do TDT Brasil-Holanda prever a competência de ambos os Estados Contratantes para tributar dividendos, tanto o de residência da sociedade que apura os lucros, quanto daquela que recebe os dividendos, garantindo, sempre, um mecanismo compensatório entre os Estados, seja via isenção, seja via troca dos chamados créditos tributários.

**21. Assim, em que pese a literalidade do artigo 10, do TDT Brasil-Holanda prevendo a competência tributária desses dois Estados para tributar dividendos efetivamente pagos, o acórdão, sem fundamentar o seu entendimento, afastou a alegação de violação ao referido dispositivo por entender que este seria aplicável apenas ao país de residência da controlada da Embargante, no caso a Holanda (que apurou os lucros).**

De início, vale ressaltar que não conta da autuação nem do acórdão *a quo* que o art. 74 da MP nº MP nº 2.158-35/2001 estaria tributando dividendos fictos. Pelo contrário, ao relacionar no recurso voluntário as razões pelas quais a decisão proferida pelo órgão julgador de primeira instância não deveria prosperar, a recorrente transcreve trecho em que o acórdão *a quo* reconhece a tentativa da então impugnante, em procurar induzir que o disposto art. 74 tinha a ver com a tributação de dividendos, prevista no art.10 do TDT - Brasil- Holanda.

"...a Administração Tributária já se manifestou que o que conta é a tributação de lucros no exterior, nos termos do art. 7º da Convenção OCDE e não de dividendos, conforme tentativa da Impugnante em procurar induzir que o disposto no art. 74 da MP tinha (ou poderia ter) a ver com a tributação de dividendos, então ordenada naquela Convenção em seu art. 10º."

Ao afirmar que o destinatário do art. 10 do TDT Brasil Holanda é o país em que está situado a empresa que apura os lucros, no caso a Holanda, o acórdão embargado referiu-se especificamente ao disposto no parágrafo 6 do referido artigo, o qual trata apenas da tributação do país da fonte pagadora dos dividendos. De fato, os parágrafos 1 e 2 do art. 10 do TDT Brasil - Holanda, permitem a tributação dos dividendos pagos por ambos os estados contratantes, tanto pelo país em que reside a sociedade que paga os dividendos, quanto pelo país em que reside o beneficiário dos rendimentos:

#### ARTIGO 10

##### *Dividendos*

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

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

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

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

5. *Quando um residente em um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, este estabelecimento permanente pode estar, ali, sujeito a imposto retido na fonte, nos termos da legislação daquele Estado. Todavia, tal imposto não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, apurado após o pagamento do imposto de renda de sociedades, incidente sobre aqueles lucros.*

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

Veja que o próprio acórdão embargado admite a tributação de dividendos pelo país beneficiário dos rendimentos:

"Não é por acaso que o parágrafo 1 do artigo 7 do TDT dispõe que "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".

A expressão **estabelecimento permanente**, nesse contexto, é empregada para indicar a existência de uma entidade personificada, considerada, para fins de tributação, como pessoa residente no país em que se encontra estabelecida. Destarte, fica essa pessoa sujeita à tributação de seus lucros apenas pelo país em que reside. O país de residência da pessoa que controla o **estabelecimento permanente** no outro país só poderá tributar os dividendos distribuídos."

Esclarecida a omissão, importante ressaltar que a violação ao art. 10 do TDT Brasil - Holanda não foi o único motivo pelo qual foi afastada a alegada tributação de dividendo ficto. No recurso voluntário apresentado, a recorrente alega que a tributação sobre lucros ainda não distribuídos aos sócios, ou seja, não pagos, nem creditados, estaria a um só tempo violando o artigo 10 do TDT Brasil-Holanda e o próprio conceito do fato gerador do IRPJ (e da CSLL) construído pelo ordenamento jurídico nacional, e que consiste na aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Veja o seguinte trecho do acórdão embargado:

"Quanto à apreciação do segundo ponto (inobservância do conceito jurídico de renda), trata-se de uma forma de exercer, por vias transversas, o controle de constitucionalidade de lei, o que é vedado pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 e pela Súmula Carf nº 2.

A abordagem dessa questão (dividendo ficto) poderia, sem nenhum prejuízo, parar aqui. Porém, avançando um pouco mais no exame da matéria, considerando os contornos do caso concreto, se chegará à conclusão de que efetivamente não se tem aqui dividendo ficto ou presumido, mas dividendo real e efetivo.

A recorrente detinha, ao tempo dos fatos referidos nos autos, o controle da entidade empresarial Yolanda Netherlands B.V. Para ser mais preciso, a recorrente detinha 100% do capital total e do capital votante, conforme indicado na ficha 62 da DIPJ (fl. 1.103).

Isso implica dizer que todos os atos de gestão e todas as decisões gerenciais da empresa residente na Holanda dependiam exclusivamente da vontade da recorrente, inclusive a destinação de lucros apurados ao final de cada período.

Uma vez apurados os lucros por Yolanda Netherlands B.V., a recorrente adquiria de imediato, sobre esses lucros, a total disponibilidade, sem que o exercício desse direito pudesse ser impedido, obstado ou embaraçado por quem quer que fosse.

[...]

Pelas razões acima, é lícito afirmar que, no caso em exame, não se trata de dividendo ficto, nem presumido. A recorrente adquiriu efetivamente a disponibilidade da renda, em relação ao lucro apurado por Yolanda Netherlands B.V."

Dessa forma, supre-se a omissão apontada pela recorrente, sem que os esclarecimentos prestados alterem a conclusão do acórdão embargado de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não tributa dividendo ficto mas sim a efetiva disponibilidade da renda, em relação ao lucro apurado por Yolanda Netherlands B.V..

### **Conclusão**

Em conclusão, por todo o exposto, voto por acolher os embargos de declaração para, no mérito, dar-lhes provimento e sanar a omissão apontada, sem efeitos infringentes.

(assinado digitalmente)

Milene de Araújo Macedo