



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

Processo nº 12897.000196/2010-54
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1301-001.651 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2014
Matéria Lucros no exterior
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BELGRAVIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

Ementa:

CONVENÇÕES: BRASIL E PORTUGAL. BRASIL E EQUADOR. AMPLITUDE.

As Convenções firmadas pelo Brasil com as Repúblicas do Equador e Portuguesa, destinadas a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre rendimentos, não contém cláusula capaz de impedir a tributação dos lucros auferidos por pessoas jurídicas domiciliadas no território nacional por meio de participações em empresas sediadas no exterior, mas, sim, a tributação, pelo Brasil, dos lucros auferidos pelas próprias empresas sediadas no exterior. A previsão de mecanismo que autoriza a compensação dos impostos pagos, efetiva o objetivo do acordo no sentido de evitar a dupla tributação, ratifica a inexistência de vedação à denominada tributação em bases universais das pessoas jurídicas domiciliadas no país e, por outro lado, invalida a interpretação acolhida na instância julgadora *a quo*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, DAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO, vencidos os Conselheiros Carlos Augusto de Andrade Jenier (relator), Valmir Sandri e Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.

(Assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 25/02/2015 por WILSON FERNANDES GUIMARAES, Assinado digitalmente em 24/0

3/2015 por CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER, Assinado digitalmente em 25/02/2015 por WILSON FERNANDE

S GUIMARAES, Assinado digitalmente em 24/03/2015 por VALMAR FONSECA DE MENEZES

Impresso em 30/03/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 12897.000196/2010-54
Acórdão n.º **1301-001.651**

S1-C3T1
Fl. 406

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator.

(Assinado digitalmente)

WILSON FERNANDES GUIMARÃES - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (Presidente), Carlos Augusto de Andrade Jenier, Paulo Jakson da Silva Lucas, Wilson Fernandes Guimaraes, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior.

Relatório

Adotando os termos do relatório apresentado pela r. decisão de origem, destaco:

Trata o presente processo dos autos de infrações lavrados pela Defis (RJ), referentes ao ano-calendário de 2006, através dos quais são exigidos do interessado o imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ, no valor de R\$ 1.866.655,47 (fls. 264/269 e termo de verificação As fls. 257/263), e a contribuição social sobre o lucro líquido — CSLL, no valor de R\$ 3.721.085,93 (fls. 270/275), acrescidos da multa de 75% e dos encargos moratórios.

2- Fundamentaram as exações do IRPJ e da CSLL: o interessado não ofereceu a tributação os lucros apurados no ano-calendário 2006 pelas empresas controladas Bento Pedrosa Construções S/A, sediada em Portugal, da qual detém 51% do capital, e Construtora Norberto Odebrecht Del Equador, sediada no Equador, da qual detém 100% do capital, conforme a seguir:

Empresa	Lucro	Participação	Lucro (R\$)
Bento Pedrosa	€ 29.568.000,00	51%	42.528.316,73
CNO Del Equador	R\$ 170.484,11	100%	170.484,11

2.1- O interessado reconheceu os citados lucros ao efetuar a contabilização da equivalência patrimonial (fl. 41), mas não os tributou sob a alegação de estar amparado pelos acordos internacionais mantidos com Portugal e Equador, para evitar a dupla tributação.

2.2- Segundo o autuante, o art. 10 do Decreto nº 4.012, de 13/11/2001, que promulgou a convenção entre o Brasil e Portugal destinado a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, permite a tributação dos lucros auferidos por empresa residente em Portugal e controlada por empresa residente no Brasil, quando remetidos, pagos ou creditados, ou seja, disponibilizados, que se conceitua como dividendo.

2.3- Nos termos do art. 10 da Lei nº 9.532/1997, os lucros apurados por coligada ou controlada no exterior é tributável no Brasil. O art. 74 da MP nº 2158-35, de 2001, determina que os lucros são considerados disponibilizados e tributados no Brasil na data do balanço em que forem apurados.

2.4- Na apuração do IRPJ foram deduzidos os seguintes valores recolhidos em Portugal (dedução indicada à fl. 268), nos termos do art. 26 da Lei nº 9.249/1995:

Data do pagamento	Imposto pago em Euros	Taxa de conversão	Valor em R\$	Participação da Belgrávia (51%)
28/07/2006	549.739,00	2,78	1.527.680,70	779.117,16
29/09/2006	549.739,00	2,76	1.515.009,22	772.654,70
28/12/2006	549.739,00	2,81	1.546.404,81	788.666,45
31/05/2007	4.614.790,75	2,59	11.971.090,24	6.105.256,02
Total	6.264.007,75	-	16.560.184,97	8.445.694,33

2.5- Em decorrência da adição dos lucros auferidos no exterior, o prejuízo fiscal apurado na declaração de IRPJ e a base negativa da CSLL, ambos no montante de R\$ 1.353.401,60, foram totalmente compensados na apuração dos respectivos valores devidos (fls. 268 e 274).

3- Ao impugnar as exigências, fls. 303/331 e documentos de fls. 332/360, o interessado alega, em síntese, que:

- o art. 74 da MP nº 2158-35 não serve de amparo ao lançamento, eis que contrário ao art. 43 do CTN;
- seus procedimentos estão resguardados nas convenções para evitar a dupla tributação, firmados pelo Brasil com Portugal e com Equador;
- a supremacia das convenções e tratados tributários em relação legislação interna ordinária foi reconhecida em inúmeros precedentes na jurisprudência judicial e administrativa, bem como no Parecer Normativo CST nº 94/74 e no art. 1º da IN SRF nº 244/02;
- ambos os tratados contêm disposições a respeito da tributação dos "lucros das empresas" (art. 7º) e também em relação aos "dividendos" (art. 10). A aplicação de qualquer um dos dispositivos afasta a tributação dos lucros das empresas controladas;
- no caso do art. 7º a competência para a tributação é exclusiva do país no qual os lucros foram apurados;
- a aplicação do art. 7º como a dos autos decorre do entendimento de que o art. 74 da MP nº 2158-35 prevê a incidência do IRPJ e da CSLL sobre lucros auferidos, independentemente do efetivo pagamento a controladora, diferenciando tal regime de tributação daquele aplicável aos dividendos;
- diferentemente daquilo que consta no art. 7º, os dividendos poderão ser tributados por ambos os países signatários dos tratados. Contudo, somente após o efetivo pagamento dos dividendos;
- dividendos pagos devem ser entendidos os efetivamente distribuídos, ainda que tal distribuição se materialize por crédito em conta, entrega a outrem, emprego por instrução do beneficiário, ou qualquer outra forma de satisfação do direito ao dividendo;
- não houve qualquer disponibilização de lucros que justificasse a tributação;

- no caso específico do acordo com o Equador, o art. 23, §2º, do tratado afasta por completo qualquer pretensão de exigência do IRPJ e da CSLL no Brasil;
- na compensação do imposto pago em Portugal não foram considerados os recolhimentos que totalizam € 89.070,68, conforme documentos juntados (fls. 343/360);
- deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores das multas de ofício, pois somente a lei prescreve a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas.

A partir da análise dessas informações, concluiu a douta 2ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJ pela PROCEDÊNCIA DA IMPUGNAÇÃO, em acórdão que assim, inclusive, restou ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

INCONSTITUCIONALIDADE DE MEDIDA PROVISÓRIA.

Falece competência aos órgãos da administração tributária para apreciar questões de naturezas constitucionais.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.

A Lei nº 9.249/1995 priorizou a tributação de lucros auferidos no exterior por empresa controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil e não dividendos. Dividendo é a distribuição dos lucros apurados, segundo a legislação comercial, aos sócios, conforme a participação de cada um no capital.

TRATADOS INTERNACIONAIS BRASIL - PORTUGAL E BRASIL - EQUADOR PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Os citados tratados promulgados pelos Decretos nºs 4.012/2001 e 95.717/1988, respectivamente, têm como objetivos evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda e impostos de natureza idêntica ou análoga. Em ambos os tratados os lucros das empresas só podem ser tributados, em regra, no seu Estado de residência. Há previsão de tributação na distribuição de dividendos pelo Estado onde reside a empresa que os recebe. Entretanto, segundo a legislação brasileira, dividendos oriundos de empresas avaliadas pelo método da equivalência patrimonial são deduzidos do valor do investimento, não afetando as contas de resultados. Os dividendos serão registrados em contas de resultados, afetando a tributação, caso sejam oriundos de balanço intermediário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

LANÇAMENTO REFLEXO.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, o decidido no lançamento matriz aplica-se ao lançamento reflexo.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Em decorrência da exoneração do crédito tributário, recorreu a douta autoridade julgadora de ofício para este CARF, determinando, então, a remessa dos autos para a apreciação e julgamento.

Pretendendo reforçar os argumentos para a revisão do julgamento, apresentou a douta PGFN as suas “Razões Complementares”, destacando, em sua linha de entendimento, os argumentos que, acredita, demonstram a perfeita validade da incidência do IRPJ na espécie, destacando, sobretudo, a perfeita validade das disposições do Art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001.

Vindo o processo para julgamento, em 10/04/2013 este Colegiado resolveu por determinar o sobrestamento do feito, por meio da Resolução 1301-000.108, tendo em vista o reconhecimento da repercussão geral da matéria aqui tratada nos autos da ADI 2588-DF, e, ainda, nos termos do RE 611586 (Relator: MIN. JOAQUIM BARBOSA), no Supremo Tribunal Federal, nos termos do parágrafo primeiro do Art. 62-A do RICARF.

Entretanto, tendo sido revogadas as disposições do regulamento pela Portaria nº 545, de 18 de novembro de 2013, retornam os autos, então, oportunidade, para a regular apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER

Sendo regular o recurso de ofício interposto, dele conheço.

Como destacado nos termos do relatório apresentado, trata-se nos presentes autos de discussão a respeito da (in)validade do lançamento efetivado, aplicando-se as disposições do Art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, tratando, especificamente, da tributação, no Brasil, dos lucros auferidos por empresas coligadas ou controladas no exterior.

A respeito do referido comando normativo, relevante destacar a recentíssima manifestação do Colendo Supremo Tribunal Federal a respeito de sua (in)constitucionalidade, destacando-se, das disposições do acórdão exarado na ADI 2588/DF, que, a respeito do assunto, assim, inclusive, já se manifestou:

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

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, § 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 cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

Pela leitura das disposições do v. Acórdão, verifica-se que, em relação às disposições do Art. 74 da MP 2.158-35, restou, pois, devidamente assentado pelo Colendo Pretório Excelso **o reconhecimento de sua completa invalidade**, mas apenas em relação aos países que não utilizem “*tributação favorecida*”, **mantendo, entretanto, a aplicação de suas disposições em relação aos chamados “paraísos fiscais”, e assentando, em qualquer hipótese, a impossibilidade de sua aplicação em relação aos lucros relacionados a períodos anteriores a 31/12/2001.**

Com esse julgamento, por certo, chega a termo, definitivamente, toda a discussão a respeito da (in)validade das disposições do referido Art. 74 da MP 2.158-35, devendo aqui, então, nos termos das expressas disposições do Art. 62-A do RICARF, serem esse fundamentos objetivamente observados.

Pois bem.

Trazendo aos autos, então, a aplicação dos comandos determinados no julgamento da referida ADI 2588-DF, relevante observar, já em primeiro plano, que, no caso, a empresa controlada/coligada da contribuinte tratava-se de empresas sediadas em PORTUGAL e no EQUADOR, devendo-se aqui então, antes de qualquer consideração, verificar se, em relação a esses países, são eles considerados (ou não) como efetivos “paraísos fiscais”.

Para tanto, cumpre destacar as disposições da *Instrução Normativa SRF nº 188/2002*, que, elencando os países que devam ser considerados considerados como de “*tributação favorecida de renda*”, expressamente destaca no *caput* de seu Art. 1º:

Art. 1º Para todos os efeitos previstos nos dispositivos legais discriminados acima, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% ou, ainda, cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade as seguintes jurisdições:

(...)

Analisando a referida lista, efetivamente ali não se verificam os países PORTUGAL e EQUADOR, sendo, portanto, de relevante destaque a aplicação da decisão exarada nos autos da ADIn 2588-DF, para verificar, no caso, a impossibilidade de aplicação das disposições do malfadado Art. 74 da MP 2.158-35.

Não fosse por essas considerações, relevante ainda destacar que, no caso, está-se a tratar de interposição de *Recurso de Ofício*, tendo em vista o acolhimento da impugnação pela turma julgadora e, no caso, a exoneração do crédito tributário, tendo em vista a necessária análise e observância dos Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação, o que, no presente caso, também expõe, de fato, a completa invalidade do lançamento efetivado.

A matéria da aplicação dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação é sempre um tema que permeia as mais relevantes discussões doutrinárias e jurisdicionais brasileiras, valendo, a esse respeito, o destaque a recente julgamento exarado pelo Colendo STJ que, em que pese não submetido (ainda) à sistemática do Art. 543-C do CPC, representa, indubitavelmente, relevante precedente que aqui, então, deve ser então efetivamente destacado. Vejamos:

Processo REsp 1325709 / RJ

Relator(a)

Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO (1133)

Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento 24/04/2014

Data da Publicação/Fonte DJe 20/05/2014

Ementa

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

PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por maioria, vencido o Sr. Ministro Sérgio Kukina, conhecer do recurso especial e dar-lhe parcial provimento para conceder, em parte, a segurança, nos termos da reformulação de voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Ari Pargendler e Arnaldo Esteves Lima votaram com o Sr. Ministro Relator. Impedido o Sr. Ministro Benedito Gonçalves.

Informações Adicionais

(VOTO VISTA) (MIN. ARI PARGENDLER)

Não incidem o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro em relação aos lucros auferidos por empresa domiciliada no exterior e controlada por empresa situada no Brasil na hipótese em que há tratado internacional prevendo a tributação no país em que sediada a controlada. Isso porque a dupla tributação está vedada pelo artigo 7º, item 1, do Modelo OCDE, Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, segundo o qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só serão tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro

Estado contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Trata-se do princípio da residência, a teor do qual o país do domicílio da empresa, e só ele, tem competência para tributar os lucros desta.

Incidem o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro em relação aos lucros auferidos por empresa domiciliada no exterior e controlada por empresa situada no Brasil na hipótese em que não há tratado internacional entre o Brasil e o país sede da empresa. Isso porque os mencionados lucros estão sujeitos à tributação prevista no artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, deles, todavia, não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método de equivalência patrimonial, à vista da ilegalidade do artigo 7º, caput, e § 1º, da Instrução Normativa 213/2002 da Secretaria da Receita Federal.

(VOTO VENCIDO) (MIN. SÉRGIO KUKINA)

Incidem o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro, segundo o método de equivalência patrimonial, sobre os lucros de empresa domiciliada no Brasil, mesmo quando auferidos por intermédio de empresas por ela controladas e sediadas no exterior.

Isso porque tal tributação não afronta o artigo 7º do Tratado Modelo da OCDE. Ao cobrar tais tributos, a Fazenda Pública, no exercício de sua delimitada soberania, está a tributar apenas a pessoa jurídica radicada no território brasileiro, não se verificando, nesse procedimento, qualquer intrusão fiscal no território em que sediada a empresa controlada ou coligada. Não há, pois, a bitributação vedada pela regra internacional.

Da leitura desse relevante precedente, verifica-se que, de fato, o entendimento da jurisprudência nacional tem se direcionado no sentido de privilegiar o respeito às disposições próprias dos Tratados Internacionais, sobretudo no que tange àqueles firmados com o objetivo próprio de evitar a dupla-tributação dos rendimentos.

Especificamente a respeito desse assunto, é relevante também destacar o precedente deste Conselho, no julgamento do PAF nº 16682.720452/2001-81, de relatoria do ilustre Conselheiro Dr. VALMIR SANDRI, que, analisando a questão específica do tratamento a ser conferido na análise da aplicação da tributação interna como efeito dos Tratados Internacionais, assim então se manifestou:

O presente litígio envolve, principalmente, dois temas: a possibilidade de ser exigido tributo incidente sobre lucros apurados por controladas no exterior antes de sua disponibilização (art. 74 da MP 2.158-35/2001) e a aplicação de convenção internacional para evitar a dupla tributação da renda.

Dispõe o art. 74 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001:

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no 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.”

Quanto à possibilidade de exigir os tributos incidentes sobre os lucros antes de sua efetiva disponibilização, releva notar que o CARF não é

competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei (Súmula CARF nº 2), bem como que é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar lei, sob fundamento de inconstitucionalidade, exceto em caso de já ter sido declarada sua inconstitucionalidade por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal (Regimento Internos, art. 62).

*A constitucionalidade do indigitado art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, questionada por meio da ADIn nº 2588, foi julgada pelo plenário do STF em sessão de 10 de abril de 2013. A Corte Suprema declarou, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, que a regra prevista no caput do artigo 74 da **Erro! A referência de hyperlink não é válida.**, que prevê a incidência do IR e da CSLL sobre os resultados de empresas controladas ou coligadas no exterior, na data do balanço no qual tiverem sido apurados – se aplica às controladas situadas em países considerados paraísos fiscais definidos em lei, mas não definiu a aplicação da norma em relação às controladas fora dos países de tributação favorecida.*

Em qualquer hipótese, não há como deixar de aplicar o art. 74, eis que: (a) se Luxemburgo for considerado país de tributação favorecida, há declaração do STF no sentido de constitucionalidade da norma; (b) se Luxemburgo não se inserir entre os países considerados como de tributação favorecida, não havendo decisão do STF a respeito, o CARF não pode deixar de aplicar a lei.

Por oportuno observo que a Lei nº 9.430/96, no seu art. 24, definiu como país com tributação favorecida aquele que não tributa a renda ou a tributa com alíquota máxima de 20% (caput) bem como aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes (§ 4º, incluído pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008).

Nos períodos abrangidos pelos autos de infração (2007 e 2008) vigorava a Instrução Normativa SRF nº 188, de 2002, cujo artigo 1º relacionava os países considerados como “que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% ou, ainda, cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade as seguintes jurisdições”. Na lista figuram 53 países, entre eles:

“XXVIII - Luxemburgo (no que respeita às sociedades holding regidas, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929) ;”

A IN 188/2002 foi alterada pela Instrução Normativa nº 1037/2010, cujo art. 2º definiu como regime fiscal privilegiado, com referência à legislação de Luxemburgo, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company.

O Ato declaratório Executivo RFB nº 3, de 25 de março de 2011, dispôs:

“Art. 1º Fica revogado o inciso I do art. 2º da Instrução Normativa RFB Nº 1.037, de 4 de junho de 2010, tendo em vista a extinção do regime de holding company, de 1929, e o término de seu período de transição,

comprovados pelo Governo de Luxemburgo em pedido de revisão de seu enquadramento como país detentor de regime fiscal privilegiado.”

Superada a questão da aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001, a matéria deve ser analisada à luz tratado firmado entre Brasil e o Grão Ducado de Luxemburgo para evitar a dupla tributação da renda, promulgado pelo Decreto nº 85.051, de 18 de agosto de 1980.

Uma vez que o Acordo Internacional tem normas específicas para repartição da tributação de renda auferida por residentes ou domiciliados nos países convenientes, o cerne da solução do litígio consiste em definir se a tributação imediata do lucro apurado pela controlada ofende o Tratado, que dispõe:

Artigo 3. Disposições Gerais

(..)

2. Para a aplicação da Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente.

Artigo 7 Lucros das empresas

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

(...)

Artigo 10 Dividendos

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

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 15 por cento do montante bruto dos dividendos se o beneficiário for uma sociedade que possua diretamente pelo menos 10 por cento do capital da sociedade que paga os dividendos;

b) 25 por cento do montante bruto dos dividendos, em todos os demais casos.

Este parágrafo não afetará a tributação da sociedade com referência aos lucros que deram origem aos dividendos pagos.

3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica quando o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente a que estiver efetivamente ligada a participação geradora dos dividendos. Neste caso, serão aplicáveis as disposições do artigo 7.

4. O termo "dividendo", usado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, de empresas mineradoras, partes de fundador ou outras partes beneficiárias, com exceção dos créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação fiscal do Estado em que seja residente a sociedade que os distribuir.

5. Quando uma sociedade residente do Luxemburgo tiver um estabelecimento permanente no Brasil, este estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação brasileira. Todavia, esse imposto não poderá exceder 15 por cento dos lucros do estabelecimento permanente, determinado após o pagamento do imposto de sociedades referente a esses lucros.

6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá tributar os dividendos pagos pela sociedade a pessoas que não sejam residentes desse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre lucros não distribuídos, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistirem total ou parcialmente de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

7. As limitações previstas no parágrafo 2, alínea a, e no parágrafo 5 não se aplicarão aos dividendos pagos e aos lucros realizados até a expiração do quinto ano civil seguinte ao ano em que a presente Convenção entrar em vigor.

A questão da compatibilidade do art. 74 da MP com as normas de tratado internacional que segue a Convenção Modelo da OCDE foi profundamente debatida pela antiga 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes no julgamento que resultou no Acórdão 101-97.070, de 17 de dezembro de 2008. Sirvo-me de trechos do voto da Relatora para explicitar meu entendimento, que com o dela converge pois, embora tenha eu sido designado como redator do voto vencedor, nossa discordância foi apenas quanto a considerar os lucros auferidos em terceiro país como submetidos ou não ao tratado (que estava em discussão).

Passo a transcrever os excertos do voto úteis para explicitar meu convencimento.

“1- Lucros auferidos no exterior por controladas.

a) Evolução legislativa

Antes da publicação da Lei nº 9.249/95, os resultados auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil poderiam ser excluídos da apuração da base de cálculo do imposto de renda.

O art. 25 da Lei 9.249/95 determinou o cômputo, na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano, dos lucros auferidos no exterior. De acordo com seus parágrafos 2º e 3º, os lucros auferidos pelas controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior deveriam ser tributados segundo os valores apurados em seus respectivos balanços, e adicionados no lucro real da investidora brasileira em 31 de dezembro de cada ano.

Portanto, o art. 25 da Lei 9.249/95 elegeu a apuração do lucro da coligada ou controlada no exterior como fato gerador do IRPJ da controladora ou coligada no Brasil, e 31 de dezembro do ano da apuração como o momento da respectiva tributação.

(...)

Dessa evolução da legislação transparece que a edição do art. 1º da Lei nº 9.532/97 foi motivada pela necessidade de compatibilizar a incidência do tributo com o conceito de disponibilização.

Tem-se, assim, que na vigência das leis nº 9.249/95 e 9.532/97, em relação aos lucros auferidos por intermédio de coligadas e controladas, o fato gerador ocorria com o pagamento ou crédito, conforme disciplinado pelos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 38/96 e conforme o disposto no art. 1º e § 1º da Lei 9.532/97.

Enquanto o fato gerador ficou representado pelo pagamento ou crédito (ainda que presumido, conforme IN nº 38/96 e conforme Lei nº 9.532/97), o rendimento objeto da tributação representava dividendos e, por determinação legal, qualquer que fosse a opção de pagamento do contribuinte (lucro real trimestral ou lucro real anual), considerava-se ocorrido o fato gerador em dezembro do ano em que ocorreu a disponibilização. Ou seja, na forma daquela legislação, o que se tributam não são os lucros auferidos pela empresa no exterior (lucros apurados no balanço), mas sim a parte desses lucros disponibilizada para o

investidor brasileiro. E a data de ocorrência do fato gerador é o dia 31 de dezembro do ano-calendário correspondente ao período em que os lucros se consideram creditados ou pagos pela investida .

A Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, incluiu dois parágrafos no art. 43 do CTN, sendo que o § 2º dispõe:

§ 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.

Já com lastro na nova redação do CTN, foi editado o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, reeditado na MP nº 2.158-35, que dispõe:

“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 no art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor”.

Na legislação precedente, a distribuição dos lucros (ainda que por presunção) era pressuposto para a ocorrência do fato gerador.

A partir da MP 2.158/91, a tributação passou a incidir não mais sobre os lucros disponibilizados (dividendos), mas sobre os lucros apurados no balanço.

Muito embora tanto a legislação precedente como a MP nº 2.158-35 usem a expressão “serão considerados disponibilizados”, na legislação anterior essa expressão tem a conotação de presunção legal, enquanto na nova legislação a conotação é de ficção legal. Essa é uma diferença relevante porque, enquanto as presunções se baseiam no que ordinariamente acontece, a ficção se baseia naquilo que se sabe, com certeza, não ter acontecido. A alteração trazida com a MP é claramente evidenciada pela regulamentação baixada com a IN 213/2002, que no § 7º do art. 1º dispõe:

§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

Pela legislação anterior, os valores tributados eram os pagos ou creditados. Embora não se tratasse, necessariamente, de pagamento ou crédito efetivo, somente os valores já líquidos do imposto pago no país de origem ou de qualquer outra destinação estatutária ou legal poderiam ser utilizados nas situações definidas na lei como caracterizadoras do pagamento ou crédito. Daí se poder concluir que o que se tributavam eram realmente os dividendos (distribuídos ou atribuídos).

Na nova situação, ao determinar que os lucros são computados pelos seus valores integrais, sem o desconto do tributo pago no país de origem, fica claro que o a tributação não recai sobre dividendos, pois não se distribuem dividendos em valor superior ao lucro disponível para distribuição.

(...)

Essa norma fiscal foi mantida pela Lei nº 9.532/97, que previa que a simples apuração dos lucros não era suficiente para marcar a data de sua disponibilização. A regra, contudo, foi alterada pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, e a data da apuração do lucro no balanço da entidade estrangeira passou a definir o momento da sua disponibilização.

É inquestionável que, a partir da Lei 9.249/95, os lucros obtidos por intermédio das controladas ou coligadas no exterior são tributáveis na investidora no Brasil. O artigo 74 da MP 2.158-35, de 2001, define o momento da disponibilização, para efeito de tributação. Uma vez que o resultado da equivalência patrimonial apenas atesta a apuração dos lucros pela coligada ou controlada, a determinação contida na IN SRF nº 213/02, para a inclusão na base de cálculo do lucro real e da CSLL do resultado positivo dessa equivalência, apenas concretiza o comando fixado pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Em síntese tem-se que antes da MP 2.158-35/2002, os lucros obtidos por intermédio das controladas ou coligadas no exterior eram tributáveis quando do pagamento ou crédito (ainda que presumidos, conforme definido na legislação), caracterizando-se a tributação como incidindo sobre dividendos. A partir da MP 2.158-35/2002, a tributação passou a incidir não sobre dividendos, mas sobre os lucros brutos apurados.

Ocorre que a Recorrente invoca o acordo para evitar a dupla tributação, firmado com a Espanha.

Existindo acordo internacional, a interpretação das normas internas tem que ser feita em conjunto com o acordo internacional, que para tanto tem regras próprias para a tributação dos lucros (art. 7º) e dos dividendos (art. 10). E essa interpretação não tem se revelado simples, e até o momento não mereceu um posicionamento seguro de quem por ela se debruçou.

Esta Relatora, que tem um posicionamento firme quanto ao fato de que, antes da MP 2.158-35, de 2001, a tributação incidia sobre dividendos, e a partir da nova legislação incide sobre os lucros apurados no balanço, na sessão de 06 de dezembro de 2006, diante das ponderações da Procuradoria da Fazenda Nacional e do ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, foi assaltada por dúvidas quanto à aplicação do acordo internacional, para os casos em que os lucros apurados pela controlada se originam de equivalência patrimonial resultante de investimento em terceiro país, não quanto à sua submissão ao tratado, mas sim, quanto à definição do artigo de regência do Tratado.¹

(...)

“Como primeiro recurso ao deslinde da questão, deve-se recorrer aos Comentários aos Artigos da Convenção Modelo da OCDE. Isso tendo em consideração que, embora não sendo membro da OCDE, a Convenção (como a maioria das convenções assinadas pelo Brasil) segue o seu modelo. E ainda, que os “Comentários” têm utilidade como instrumento para auxiliar a interpretação dos tratados que seguem o Modelo OCDE.

*Consta da publicação do referido Modelo² que, “muito embora os Comentários não se destinem a ser anexados de uma forma ou de outra às convenções a celebrar pelos países Membros, que constituem os únicos instrumentos jurídicos internacionais de caráter vinculatório, **podem, no entanto, revelar-se extremamente úteis na aplicação e na interpretação das convenções** e, designadamente, na resolução de eventuais litígios”³. (negritos acrescentados)”*

(...)

“Essas disposições preliminares conduzem ao entendimento de que, para fins de aplicação da Convenção, os lucros das sociedades de capital se regem

¹ Negritos não constam do original

² Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio- Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (172)- Centro de Estudos Fiscais- Direcção-Geral das Contribuições e Impostos- Ministério das Finanças- Lisboa- 1995

³ Publicação referida, pág. 20, nº 36

pelo artigo 7º, apenas se aplicando o artigo 10 quando distribuídos sob forma de dividendos.

O Acordo diz que os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado. Os Comentários ao artigo, no item 7 do nº 1, esclarecem que 'A expressão "pagos" reveste um sentido muito amplo, dado que o conceito de pagamento significa a execução da obrigação de colocar os fundos à disposição do accionista de acordo com os termos previstos por contrato ou na prática usual.'

A conceituação acima quanto ao sentido de "pagos" permite submeter às regras do artigo 10 os lucros disponibilizados na forma da legislação anterior à MP 2.158-35, mas delas exclui os lucros disponibilizados na forma da MP. Isto tendo em conta que o Artigo 3º da Convenção, que contém regra de interpretação autêntica, estabelece que "qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente". E pelas normas da Lei nº 9.532/97, a tributação não decorria de uma ficção de disponibilização. Tratava-se de lucros efetivamente disponibilizados ao acionista, tanto que foram creditados ou de alguma forma utilizados em seu favor, contendo a lei apenas uma presunção legal para definir o momento em que foram disponibilizados.

Poder-se-ia indagar se essa mesma regra do Artigo 3º não poderia servir para considerar como dividendos, para os fins da Convenção, a disponibilização ficta instituída com a MP nº 2.158-35.

Não me parece ser isso apropriado. No Comentário ao Número 2 do Artigo 3º está esclarecido que, quanto à questão de saber para que legislação é necessário remeter para determinar o significado dos termos não definidos na convenção, o Comitê de Assuntos Fiscais concluiu que deveria prevalecer a legislação vigente no momento da incidência. Porém, isso não se aplica se o contexto exigir interpretação diferente. E o contexto é constituído pela intenção das partes quando da assinatura da Convenção, e bem assim, pelo significado atribuído ao termo em questão na legislação do outro Estado contratante (numa referência implícita ao princípio da reciprocidade). Conclui o Comentário que "a redacção do número 2 permite estabelecer um equilíbrio satisfatório entre, por um lado, a necessidade de garantir a permanência dos compromissos assumidos por um Estado por ocasião da assinatura da convenção (uma vez que um Estado não deveria ser autorizado a

esvaziar uma convenção de parte da sua substância, alterando posteriormente, em sua legislação nacional, os termos “não definidos” na Convenção) e, por outro lado, as exigências de uma aplicação cômoda e prática da Convenção ao longo do tempo (convém evitar, de facto, a necessidade de remeter para noções desatualizadas).”

*É sabido que o significado do termo “dividendos” atribuído pela legislação brasileira sempre foi o de lucros disponibilizados. O verbete “Dividendos”, no Vocabulário Jurídico, de De Plácido e Silva,” registra que “...na terminologia do Direito Comercial e, mesmo no Direito Civil, é compreendido como a percentagem, ou o rendimento que cabe aos sócio ou acionistas de uma sociedade, proporcional ao capital, que possuem, na mesma sociedade. Representa, neste sentido a parte de lucros que compete ao sócio, segundo o valor de sua cota ou cotas no capital da sociedade, o qual, denominado de lucro líquido, **desde que está apurado de todos os rebates e abatimentos contratuais, estatutários ou legais**, é distribuído na conformidade do que, nos contratos ou estatutos, está prescrito. A distribuição de dividendos é, assim, matéria que se regula no próprio pacto societários, importando, entanto, no pressuposto de lucro efetivamente apurado.(...)”.*(negritos acrescentados)

Assim, não considero possível utilizar o nº 2 do Artigo 3º da Convenção para atribuir aos lucros apurados em balanço, antes de qualquer dedução, o significado de dividendos. Até porque não me parece que pela legislação da Espanha o significado do termo dividendos alcance os lucros apurados em balanço antes de sua distribuição (em atenção ao princípio da reciprocidade). A ficção estabelecida pela MP implicaria esvaziamento da convenção mediante alteração posterior de “definição”.

Nessa linha de raciocínio, conclui-se que a tributação com fulcro no art. 74 da MP nº 1.158-35/2001 incide sobre o lucro das empresas, e não sobre os dividendos. Nessa circunstância, tendo em vista o art. 7º da Convenção, não pode haver tributação no Brasil dos lucros auferidos por intermédio da controlada, enquanto não disponibilizados.

Mantendo meu posicionamento, conduzo meu voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Observo que, ainda que essa Turma entenda pela manutenção da exigência, não há como negar a compensação do imposto pago em Luxemburgo, tendo em vista o que dispõe o art. 24 da Convenção, verbis:

Artigo 24 Métodos para eliminar a dupla tributação

I. No caso do Brasil, a dupla tributação será evitada da seguinte forma:

a) quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Luxemburgo, o Brasil permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente, um montante igual ao imposto sobre a renda pago no Luxemburgo;

b) todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no Luxemburgo.

Pelas razões expostas, dou provimento ao recurso.

Nesses termos, entendo, no caso, pela perfeita e regular adequação dos termos constantes da r. decisão de primeira instância, razão porque conduzo o meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, mantendo, assim, a exoneração efetivada, com base, inclusive, nos argumentos e fundamentos aqui então devidamente apresentados.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS AUGUSTO DE ANDRADE JENIER - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro WILSON FERNANDES GUIMARÃES, redator designado.

Em que pese a densa argumentação expendida pelo Ilustre Conselheiro relator, a Turma Julgadora, pelo voto de qualidade, pronunciou-se de forma diversa.

Diante das considerações trazidas pelo relator acerca de recente manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre a validade constitucional das disposições contidas no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, cabe registrar que o pronunciamento em referência não alcançou a situação retratada nos autos, mas, sim, aquela em que a pessoa jurídica que auferiu lucros é CONTROLADA da pessoa jurídica domiciliada no país e encontra-se domiciliada em país com tributação favorecida (PARAÍSO FISCAL). Na referida situação, a decisão foi no sentido de que a disposição contida no *caput* do art. 74 da MP nº 2.158-35 é aplicável.

Merece destacar, portanto, que não houve qualquer decisão da Suprema Corte para o caso em que a CONTROLADA é domiciliada em país que não é considerado PARAÍSO FISCAL.

Ultrapassada essa questão, cabe apreciar se no presente caso os TRATADOS INTERNACIONAIS, firmados com o intuito de evitar a dupla tributação, representam óbice à tributação promovida pela Fiscalização.

Para a Turma Julgadora de primeiro grau, sim, no que foi acompanhada pelo Ilustre Conselheiro Relator da segunda instância de Julgamento.

O Relator, tomando por base pronunciamentos do Superior Tribunal de Justiça e desta Corte Administrativa, declinou entendimento no sentido de que se deve *“privilegiar o respeito às disposições próprias dos Tratados Internacionais, sobretudo no que tange àqueles firmados com o objetivo próprio de evitar a dupla-tributação dos rendimentos”*, de modo que o recurso necessário interposto pela autoridade julgadora *a quo* não deveria ser objeto de provimento.

Entretanto, como dito, a Turma Julgadora decidiu de modo diverso.

Isto porque, ao analisar os termos das Convenções firmadas pelo Brasil com a República Portuguesa e com a República do Equador, concluiu pela inexistência de cláusula capaz de impedir a tributação, no país, dos lucros auferidos por pessoas jurídicas aqui domiciliadas de empresas por elas controladas e sediadas nos referidos países (Portugal e Equador).

O art.7º dos referidos Tratados Internacionais, apontado como aquele que contempla a norma impeditiva da tributação dos lucros auferidos por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil por meio de controladas ou coligadas sediadas no exterior, efetivamente não traz comando nesse sentido. A vedação ali estabelecida só seria aplicável caso a legislação tributária brasileira autorizasse a tributação do LUCRO AUFERIDO POR PESSOA

JURÍDICA SEDIADA NO EXTERIOR que fosse controlada ou coligada de empresa domiciliada no Brasil.

À evidência, não é disso que trata a legislação da denominada TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.

Nela, a previsão de incidência é dirigida para os LUCROS AUFERIDOS PELA PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO BRASIL por meio de controladas e coligadas sediadas no exterior.

A diferença entre as situações é tênue, mas de extrema relevância e justificadora da introdução de normas, inclusive nas CONVENÇÕES referenciadas, que autorizam a compensação do imposto que foi pago no exterior, pois, do ponto de vista estritamente econômico, e não jurídico, o lucro auferido pela controlada ou coligada no exterior, no caso em que a legislação do país em que elas forem sediadas contiverem previsão de tributação da renda, será tributado no país de origem e no Brasil, visto que a legislação tributária brasileira passou a tributar as pessoas jurídicas aqui domiciliadas tanto em relação ao lucro auferido internamente como aquele proveniente de participações em empresas sediadas no exterior.

No que tange ao mecanismo de compensação do imposto pago, previsto nas CONVENÇÕES firmadas pelo Brasil com Portugal e com o Equador, penso que ele concorre para corroborar o entendimento aqui esposado, eis que, se o objetivo das referidas convenções era impedir a tributação no Brasil da pessoa jurídica aqui domiciliada em relação aos lucros auferidos no exterior, não seria justificável a inclusão de norma de compensação de qualquer natureza.

A Solução de Consulta Interna COSIT nº 18, de 08 de agosto de 2013, abordando a questão ora apreciada, consignou:

[...]

26. Assim, para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre):

“ 10.1 O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros.”

27. Conforme exposto pela OCDE, não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no

outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

28. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

29. É certo que a função primordial dos tratados é promover, mediante a eliminação da dupla tributação, as trocas de bens e serviços e a movimentação de capitais e pessoas. Esse objetivo é igualmente alcançado uma vez que o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autoriza a compensação dos tributos pagos no exterior, na hipótese de reconhecimento de lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real. Portanto, a aplicação da norma interna brasileira não acarreta a bitributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla tributação. Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção-Modelo:

" 7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.

7.1 Os contribuintes podem ser tentados a abusar das leis tributárias do Estado, explorando as diferenças entre as legislações dos países ... "

31. É importante destacar que no âmbito do judiciário, há decisão da Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região quanto à inexistência de conflito entre a norma tributária interna e os acordos para evitar dupla tributação. Reproduz-se abaixo a ementa da decisão:

...

Conclusão

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, 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.

Por fim, cabe registrar que, diante das considerações acima, revela-se absolutamente inócua a discussão acerca da possibilidade de a tributação promovida de ofício encontrar respaldo nas disposições do art. 10 das referidas CONVENÇÕES, eis que, para o Colegiado, o que caberia apreciar é se os referidos Tratados continham norma capaz de criar óbice à pretensão do Fisco, o que, em razão dos argumentos declinados, restou comprovado que não.

Pelo exposto, decidiu a Turma Julgadora DAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

“documento assinado digitalmente”

Wilson Fernandes Guimarães