



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

Processo n° 13603.002794/2003-50
Recurso n° Embargos
Acórdão n° **1201-00.684 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de abril de 2012
Matéria IRPJ - LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR
Embargante REFRATEC - PRODUTOS ELETROFUNDIDOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

EMBARGOS DECLARATÓRIOS.

Devem ser acolhidos os declaratórios na parte em que restar provada a omissão contida no acórdão embargado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, CONHECER dos embargos. Quanto ao mérito, por maioria, ACOLHER parcialmente as razões do recurso para, sem efeitos infringentes, rerratificar o Acórdão. n° 108-08.765, de 23.03.2006, e suprir a omissão apontada no item 4 "Da Alegada Omissão quanto ao Art. 23, n° 4, da Convenção entre Brasil e Espanha", nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Os Conselheiros Regis Magalhães Soares de Queiroz e Claudemir Rodrigues Malaquias acompanharam o Relator por suas conclusões. Vencidos os Conselheiros Rafael Correia Fuso e André Almeida Blanco, que supriam a omissão referida no item 4 acima com efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente), Claudemir Rodrigues Malaquias, Rafael Correia Fuso, Marcelo Cuba Netto, André Almeida Blanco (Suplente Convocado) e Regis Magalhães Soares de Queiroz.

Relatório

Trata-se de embargos declaratórios opostos pelo sujeito passivo, contra o acórdão nº 108-08.765, prolatado pela Oitava Câmara do extinto Conselho de Contribuintes.

Os referidos embargos foram submetidos à apreciação da mesma Oitava Câmara, que resolveu converter o julgamento em diligência, conforme resolução nº 108-00.407 (fls. 352/357).

Por bem expor os fatos litigiosos, adoto aqui o relatório contido na acima referida resolução:

Contra o Acórdão 108-08.765, de 23/03/2006, Refratec Produtos Eletrofundidos Ltda. opôs Embargos de Declaração por ter identificado, do seu ponto de vista, uma contradição e duas omissões.

No Voto Vencedor, prolatado por este relator, ficou decidido por manter o lançamento de IRPJ relativo ao lucro da subsidiária portuguesa dos anos de 1998 a 2001, e ao lucro da subsidiária espanhola dos anos de 2001 (parte) e 2002. O lançamento de CSL seguiu o principal a partir de 1999, quando passou a ser prevista sua hipótese de incidência (MP1858-6/99).

A manutenção do lançamento referente à subsidiária portuguesa baseou-se no fato de que a ora Embargante promoveu a contribuição das ações dessa empresa para formação de capital social de outra, utilizando o valor de investimento que se encontrava nas suas demonstrações financeiras. Como o valor de investimento englobava a equivalência patrimonial decorrente do aumento do patrimônio líquido da subsidiária, cuja tributação estaria diferida para o momento da disponibilização do lucro da empresa portuguesa em favor da controladora brasileira, e como a brasileira — ora Embgte. — alienou esse ativo com aproveitamento do custo cuja tributação estava diferida, restou evidente para o relator que houve a disponibilização (realização) do lucro da subsidiária e, por consequência, a hipótese legal para o nascimento da obrigação tributária.

No tocante à exigência relativa à subsidiária espanhola, os motivos de ter sido improvido o recurso foram:

(i) o art. 74 e parágrafo único da MP 2158-34/2001 estabeleceu ficção de que o lucro auferido por controlada no exterior estaria disponibilizado a sua controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano a título de distribuição de dividendos. E, por ser uma presunção absoluta (diga-se, ficção), não pode o julgador administrativo tecer ou acatar considerações acerca da inconstitucionalidade de lei para afastar sua aplicação;

(ii) os tributos (IRPJ e CSL) não incidem sobre o lucro da subsidiária, mas sobre os dividendos disponibilizados;

(iii) por isso, não se pode cogitar da proteção da cláusula VII do Tratado Brasil e Espanha;

(iv) o artigo 10 do Tratado permite a tributação sobre os dividendos pagos por uma empresa na Espanha para uma empresa no Brasil; e deve entender-se por dividendos pagos aqueles disponibilizados ou empregados em favor do acionista.

A **contradição** alegada pela Embgte. esta na interpretação do alcance do art. VII dos tratados contra dupla tributação entre o Brasil e Portugal e entre o Brasil e a Espanha, pois, apesar de mesmo conteúdo, foram interpretados de maneira distinta.

Não se podia exigir IRPJ do lucro apurado pela subsidiária portuguesa nos termos do art. 25 da Lei 9249, porque encontrava-se no Tratado norma protetiva.

O art. 74 da MP 2158-34 — fundamento para a exigência dos anos de 2001 e 2002 — em nada inovou em relação ao objeto da tributação: os lucros das sociedades controladas no exterior. Assim, inobstante a identidade do objeto da tributação, o voto vencedor concluiu que a partir da norma do art. 74 da MP 2158-34, a tributação pelo IRPJ e CSL não incidem sobre o lucro da empresa espanhola mas sim sobre os dividendos disponibilizados a ora Embgte., controladora.

Ademais, alega que o voto vencedor cometeu **duas omissões** na apreciação do Tratado entre Brasil e Espanha.

A 1ª omissão é relativa à questão se a disposição convencional do Artigo 10, n. 1, que menciona "dividendos pagos" se compatibiliza com a tributação de dividendos fictos, previstos pela lei interna.

A 2ª omissão diz respeito ao art. 23, n. 4, que prevê o impedimento de o Brasil tributar os dividendos recebidos e que sejam tributáveis na Espanha.

Como dito anteriormente, a Oitava Câmara resolveu converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator, a seguir transcrito:

Conselheiro JOSÉ HENRIQUE LONGO, Relator

Um dos argumentos da Embargante é relativo ao art. 23, n.º 4, do Tratado entre Brasil e Espanha, que efetivamente não foi apreciado pelo Acórdão embargado.

Embora tal dispositivo e a argumentação a ele relativa não tenham sido sustentados pela ora Embargante no seu Recurso Voluntário, entendo que mereçam ser conhecidos os Embargos em face da relevância do tema (correlação entre os artigos 10 e 23) e para que haja efetivo controle de legalidade do lançamento.

Porém, a Embargante não trouxe aos autos elemento necessário ao deslinde deste caso. O dispositivo dispõe:

"4 — Quando um residente do Brasil receber dividendos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos."

Pelos debates havidos, neste processo e em outros, despontam duas interpretações do comando: uma que exige a verificação da efetiva tributação (na Espanha) e outra que se satisfaz com a possibilidade de tributação.

Assim, levando em conta que a tributação efetiva pode ser fundamento para decisão por julgador desta Câmara, e para que se tenha a devida apreciação por cada conselheiro, deve ser trazida aos autos comprovação de que, nos anos a que se refere o lançamento (2001 e 2002), os dividendos da subsidiária espanhola Iliama Participações Sociedad Limitada estiveram sujeitos à tributação.

Em face do exposto, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a Secretaria da Receita Federal obtenha, junto ao Fisco Espanhol, as seguintes informações:

- (1) qual o regime de tributação a que estavam submetidos os dividendos da Iliama Participações Sociedad Limitada, nos anos 2001 e 2002, levando em conta que a sócia beneficiária era pessoa jurídica sediada no Brasil;
- (2) qual o regime de tributação a que estava submetido o lucro da Iliama Participações Sociedad Limitada, nos anos 2001 e 2002; e
- (3) se a Iliama Participações Sociedad Limitada gozava de tratamento fiscal favorecido.

As informações deverão constar de relatório, do qual a recorrente deve ser intimada a se manifestar no prazo de 20 dias. Após cumprida a diligência e juntada eventual manifestação da contribuinte, os autos devem retornar para julgamento.

Ao final da diligência foi elaborado o relatório de fls. 380/381, lastreado nas informações prestadas pelo Fisco espanhol, onde, em síntese, é afirmado que Iliama Participações Sociedad Limitada, controlada da embargante, não auferiu lucros nos exercícios objeto da presente ação fiscal.

Intimada a se manifestar sobre o relatório de diligência, a embargante silenciou. O autos foram, então, remetidos a este Colegiado para julgamento dos embargos.

Voto

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Relator.

1) Da Admissibilidade dos Embargos

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24.09.2001

Autenticado digitalmente em 26/07/2012 por MARCELO CUBA NETTO, Assinado digitalmente em 31/08/2012 por FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QU, Assinado digitalmente em 30/07/2012 por CLAUDEMIR RODRIGUES MALAQUIAS, Assinado digitalmente em 26/07/2012 por MARCELO CUBA NETTO
Impresso em 04/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Os embargos declaratórios atendem aos requisitos de admissibilidade estabelecidos no art. 65 do Regimento Interno do CARF.

2) Da Alegada Contradição no Acórdão Embargado

Sobre os embargos de declaração o art. 65 do Regimento Interno do CARF assim estabelece:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

(...)

No caso a interessada afirma ter havido contradição entre: (i) por um lado, a interpretação emprestada pela Oitava Câmara ao disposto no art. VII da Convenção entre o Brasil e Portugal para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, combinado com o disposto no art. 25 da Lei nº 9.249/95, e; (ii) por outro, a interpretação dada, no mesmo julgado, ao disposto no art. 7 da Convenção entre o Brasil e Espanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda, combinado com o disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001.

Ocorre que a divergência interpretativa, decorrente, como visto, da combinação de normas distintas e relativamente a períodos distintos, de forma alguma acarretou “*contradição entre a decisão e os seus fundamentos*”.

De fato, quanto à parcela do IRPJ incidente sobre os lucros auferidos nos anos de 1996 e 1997 por Iliama Investimentos e Serviços LDA., doravante designada simplesmente como Iliama Portugal, entendeu a Câmara recorrida que a exigência não deveria prevalecer, tendo em vista que a tributação sobre o “*lucro*” de controlada no exterior instituída pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95 esbarrava no art. VII da Convenção entre o Brasil e Portugal.

Já em relação ao IRPJ incidente sobre os rendimentos auferidos nos anos de 2001 e 2002 por Iliama Participações Sociedad Limitada, adiante chamada apenas de Iliama Espanha, entendeu a Câmara recorrida que, com o advento do art. 1º da Lei nº 9.532/97, passou-se a tributar não o “*lucro*” de controlada no exterior, e sim os dividendos, e somente no momento de sua disponibilização. Entendeu, ainda, que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 não reinstituiu a tributação sobre o “*lucro*” de controlada no exterior, mas apenas alterou a data em que os dividendos consideram-se disponibilizados. Em sendo assim, concluiu a Câmara que não se aplicava ao caso o art. 7, e sim o art. 10 da Convenção entre o Brasil e Espanha, que autoriza a incidência de IRPJ sobre os dividendos distribuídos por empresa sediada na Espanha a sua controladora no Brasil.

Isso posto, conclui-se que a decisão que manteve a incidência do IRPJ (e, pelas mesmas razões, também a incidência da CSLL) sobre os dividendos oriundos da controlada da ora embargante na Espanha está em perfeita sintonia com seus respectivos fundamentos, os quais não contradizem os fundamentos que foram empregados pela Câmara para afastar o lançamento sobre os lucros de Iliama Portugal nos anos de 1996 e 1997. Ademais, tais fundamentos foram os mesmos adotados pela Câmara ao manter o lançamento sobre os dividendos distribuídos por Iliama Portugal no período de 1998 a 2001.

3) Da Alegada Omissão quanto ao Art. 10, nº 1, da Convenção entre Brasil e Espanha

Sobre essa questão a interessada assim discorre em seus embargos de declaração (fls. 314/315):

15. *Com efeito, o voto vencedor afirma que "(...) o art. 74 e § único da MP 2158-34 estabeleceu a ficção de que o lucro auferido por controlada no exterior estaria disponibilizado à sua controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano", acrescentando que "(...), diversamente do que dispunha a Lei 9249, a tributação pelo IRPJ e da CSL não incidem sobre o lucro da Iliama Espanha, mas sim sobre os dividendos disponibilizados à Refratec (art. 10 da Lei 9532 e art. 74 e § ún. da MP 2158-34)".*

16. *Desta qualificação — como "dividendo ficto" -, o voto vencedor extraiu a conclusão segundo a qual "(...) não ha que se cogitar da proteção da cláusula VII do Tratado Brasil e Espanha (Decreto 76975/1976)", sendo aplicável o Artigo 10, n.º 1 do mesmo tratado, que contém regra de atribuição de competência tributária cumulativa ao país de domicílio da empresa que os distribui (país de fonte, no caso a Espanha) e do país de domicílio da empresa que os aufere (país de residência, no caso o Brasil).*

17. *Dispõe na verdade o Artigo 10, n.º 1 do Tratado Brasil Espanha que:*

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

18. *Sucedee, porém, que na análise de referida disposição o voto vencedor conquanto afirme entender "(...) que deva ser considerado como 'dividendo pago' (item I do Artigo 10) como o dividendo que o sócio tiver direito, que tiver sido disponibilizado ao sócio", omite-se em se pronunciar sobre se referida disposição convencional se compatibiliza com a tributação de dividendos fictos prevista (em seu entendimento) pela lei interna.*

19. *No sentido de sanar a omissão apontada, impõe-se considerar-se que a própria letra do tratado se refere a dividendos "pagos" expressão esta reveladora da vontade de o regime de competência cumulativa nele consagrado apenas se aplicar a rendimentos efetivamente destacados do patrimônio das sociedades e transferidos para o de seus sócios, não permitindo uma interpretação ampla, sem suporte em nenhum elemento hermenêutico, segundo a qual o conceito convencional de dividendo seria de tal sorte amplo que abrangeria lucros das sociedades imputados abstratamente por ficção legal operada pela lei interna.*

Ocorre que a narrativa da embargante não corresponde àquilo que claramente se depreende do acórdão embargado, conforme transcrito a seguir (fls. 278/279):

Com efeito, o art. 74 e § único da MP 2158-34 estabeleceu a ficção de que o lucro auferido por controlada no exterior estaria disponibilizado à sua controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano.

(...)

É de notar também que, diversamente do que dispunha a Lei 9249, a tributação pelo IRPJ e da CSL não incidem sobre o lucro da Iliama Espanha, mas sim sobre os dividendos disponibilizados à Refratec (art. 10 da Lei 9532 e art. 74 e § ún. da MP 2158-34). Por isso, não há que se cogitar da proteção da cláusula VII do Tratado Brasil e Espanha (Decreto 76975/1976), cuja redação é a mesma que a do Tratado com Portugal e que acima se transcreveu.

É certo que o Tratado Brasil Espanha cuida também da questão da distribuição de dividendos, e que permite a tributação dos dividendos pagos por uma empresa na Espanha (Iliama Espanha) para uma empresa no Brasil (Refratec):

ARTIGO 10 Dividendos

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

(...)

Entendo que deva ser considerado como "dividendo pago" (item I do Artigo 10) como o dividendo que o sócio tiver direito, que tiver sido disponibilizado ao sócio. Caso contrário, qualquer emprego do dividendo que não fosse a transferência para uma conta de titularidade do sócio estaria à margem da incidência do tributo, e, à evidência, não é esse o conteúdo dessa norma jurídica.

Como se vê, decidiu a Oitava Câmara que o conceito de dividendo pago alcança não apenas aquele efetivamente pago ao sócio, mas também aquele que o sócio já tiver direito, alcançando assim o dividendo a ele disponibilizado nos termos do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-34.

Inexiste, pois, a alegada omissão, uma vez que, ao contrário do afirmado pela interessada, a disposição convencional sob exame foi expressamente mencionada no acórdão embargado, bem como expostos os conceitos de “*dividendo ficto*” e “*dividendo pago*”, tal como os entendeu a Oitava Câmara.

4) Da Alegada Omissão quanto ao Art. 23, nº 4, da Convenção entre Brasil e Espanha

Na apreciação dos presentes embargos a Oitava Câmara do extinto Conselho de Contribuintes, apesar de afirmar que a interessada não sustentou em seu recurso voluntário a argumentação acerca do disposto no art. 23, nº 4, da Convenção entre Brasil e Espanha, decidiu apreciar a questão em sede de embargos em razão de sua relevância.

Todavia, não havendo nos autos do processo informação sobre se os dividendos de Iliama Espanha sujeitaram-se à tributação sobre a renda naquele país, o órgão julgador resolveu converter o julgamento em diligência a fim de que a autoridade tributária espanhola se manifestasse sobre o assunto.

O aludido art. 23, nº 4, da Convenção entre Brasil e Espanha assim estabelece, *verbis*:

Artigo 23 - Métodos para eliminar a dupla tributação

(...)

4. Quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos.

Ocorre que o resultado da diligência trouxe à luz alguns fatos até então desconhecidos, tanto pela autoridade lançadora quanto pelas autoridades julgadoras que apreciaram a impugnação e o recurso voluntário. Afirmou o Fisco espanhol, entre outras coisas, o seguinte acerca de Iliama Espanha (fls. 365/381):

a) que 99% de seu capital pertence à Refratec Participações LDA. (empresa com razão social distinta da ora embargante), e que sociedades do tipo “LDA” são comuns na Ilha da Madeira;

b) que detém 100% do capital social da empresa Iliama II Trading LDA;

c) que não possui empregados;

d) que apresentou declarações correspondentes ao imposto sobre sociedades informando haver apurado prejuízo nos exercícios de 2001, 2002, 2003 e 2004.

Tais informações, é certo, contradizem aquela prestada pela própria embargante, ainda na fase de fiscalização, quando, em resposta à intimação, afirmou que sua controlada Iliama Espanha havia auferido lucros de R\$ 741.341,26 e de R\$ 7.113.998,55 nos anos de 2001 e 2002, respectivamente (fls. 92/97).

Isso posto, como até o momento da realização da diligência não havia controvérsia sobre a origem espanhola dos lucros, e como esse pressuposto fático de aplicabilidade da Convenção entre Brasil e Espanha revelou-se, agora, controvertido, caberia à embargante reafirmar e provar, nas contrarrazões ao relatório de diligência, que embora não informados ao Fisco espanhol, os lucros em comento têm realmente origem espanhola.

No entanto, como a embargante, apesar de expressamente intimada para se manifestar sobre o relatório de diligência no prazo de 20 dias (fl. 381, penúltimo parágrafo), silenciou, é de se supor que os referidos lucros realmente não possuam origem espanhola.

Diante disso é razoável presumir-se que esses lucros tenham sido auferidos por outra empresa estrangeira, controlada direta ou indiretamente pela ora embargante, e sediada em país com o qual o Brasil não mantenha acordo para evitar a dupla tributação. Ou ainda, por controlada sediada em país com o qual o Brasil mantenha acordo para evitar a dupla

tributação, mas localizada em região expressamente excluída do respectivo acordo, como é o caso, por exemplo, da Ilha da Madeira, na Convenção entre Brasil e Portugal (vide Decreto nº 4.012/2001).

Por fim, cumpre destacar que a afirmação acima, segundo a qual é bem possível que os lucros sejam oriundos de outra empresa estrangeira controlada direta ou indiretamente pela ora embargante, e não de Iliama Espanha, de modo algum representa inovação ao lançamento.

Realmente, o lançamento foi realizado em razão de a ora embargante haver deixado de oferecer à tributação lucros auferidos por suas controladas no exterior, não importando se estivessem sediadas na Espanha, em Portugal ou em qualquer outro país, conforme afirma expressamente o auditor em seu termo de verificação fiscal, *verbis* (fl. 18, segundo parágrafo):

A partir do período de apuração iniciado em 01/01/1996 passou-se a adotar no IRPJ o princípio da universalidade da renda, que obriga a taxação da pessoa jurídica no Brasil, não importando onde essa renda venha a ser auferida. (grifou-se)

Note-se que a questão acerca da possibilidade de não tributação desses lucros relativamente às controladas sediadas em Portugal e na Espanha, por força de acordos para evitar a dupla tributação, foi suscitada pela interessada somente na impugnação e no recurso, como matéria de defesa.

Assim sendo, como neste julgado não se está a promover nem alteração na norma que lastreou a exigência (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35), nem alteração no fato apurado pela fiscalização (auferimento de lucros por empresas sediadas no exterior, controladas pela ora embargante, independentemente do país de sua sede), não há que se falar em inovação.

Veja que, até mesmo por entender desimportante a verificação acerca do real país de origem dos lucros distribuídos à controladora no Brasil, o auditor tomou como verídica a afirmação feita pela contribuinte segundo à qual os referidos lucros teriam sido auferidos por suas controladas em Portugal e na Espanha.

Tal afirmação, que se constituiu em pressuposto fático para que a defesa pudesse invocar a incidência dos já citados tratados, também não foi questionada nem pela DRJ de origem nem pela Oitava Câmara. A suposta origem portuguesa e espanhola dos lucros foi, até então, tomada como fato incontroverso.

Referido pressuposto fático somente veio a se tornar controvertido no momento em que o Fisco espanhol, atendendo solicitação do Fisco brasileiro, informou que Iliama Espanha não havia auferido lucro no período objeto da auditoria.

Como a embargante pretende seja sanada omissão no acórdão embargado acerca da aplicação, ao caso concreto, do disposto no art. 23, nº 4, da Convenção entre Brasil e Espanha, deveria haver provado a presença do pressuposto fático imprescindível à incidência desta norma, qual seja, a origem espanhola dos lucros. Como não o fez, restam sem sustentação todas as alegações de improcedência do lançamento escoradas na Convenção entre Brasil e

Espanha.

5) Conclusão

Tendo em vista todo o exposto, voto por conhecer dos embargos opostos e, no mérito, acolhê-los em parte, sem efeitos infringentes, para afirmar que, em relação ao acórdão embargado, todas as alegações da recorrente que tenham sustentação na Convenção entre Brasil e Espanha devem ser rechaçadas, tendo em vista que a contribuinte, apesar da oportunidade que lhe foi concedida, deixou de provar a existência do pressuposto fático indispensável à aplicação daquela Convenção ao caso concreto, e por ela mesma afirmada desde o início do procedimento fiscal, qual seja, de que os lucros sob exame são realmente oriundos de sua controlada na Espanha.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Cuba Netto

Declaração de Voto

Conselheiro Claudemir Rodrigues Malaquias

Em razão das peculiaridades presentes neste caso e das extensas discussões que se travaram por ocasião do julgamento, optei por consignar as considerações feitas oralmente na sessão plenária.

De plano, peço vênua ao ilustre Relator para aduzir ao acórdão as razões de decidir consideradas no meu voto, as quais, apenas em parte, divergem de seus fundamentos.

Quanto à alegada **contradição** (item 2 do voto) e quanto à **omissão** sobre a compatibilização da disposição convencional (Artigo 10, Parágrafo 1) com a tributação dos chamados “dividendos fictos” (item 3 do voto), acompanho integralmente os fundamentos e as conclusões do conselheiro Relator, no sentido de rejeitar a pretensão da Embargante.

Já em relação à **omissão** referente ao Artigo 23, Parágrafo 4 da Convenção Brasil-Espanha (item 4 do voto), ousou divergir em meu voto quanto às premissas consideradas pelo ínclito Relator, por entender que, no caso, **não houve omissão no julgado**. Não obstante, pelos motivos expostos a seguir, compartilho integralmente de suas conclusões.

1. Da omissão como pressuposto objetivo dos embargos

No âmbito do Direito Processual, os embargos de declaração possuem natureza recursal e são da espécie de **fundamentação vinculada**. Ou seja, são cabíveis somente nas hipóteses e situações expressamente definidas na lei ou regulamento.

Na seara do processo administrativo fiscal federal, os embargos estão previstos apenas no Regimento Interno do CARF (art. 65). Tal como concebidos, os

declaratórios poderão ser opostos quando a decisão apresentar obscuridade, contradição ou **omissão**, esta verificada em relação a questão **sobre a qual a turma julgadora necessariamente deveria se pronunciar**¹. No processamento dos embargos opostos em face das decisões administrativas são aplicáveis, de forma subsidiária, as disposições do Código de Processo Civil.

Os embargos não devem ser admitidos (conhecidos) nas hipóteses e situações em que não estão apontados, de forma precisa, os vícios (omissão, obscuridade e contradição) da decisão embargada. Os embargos de declaração com fundamentação deficiente ou sem fundamentação, não devem ser, desta forma, conhecidos, pois restaria configurada a possibilidade de novo julgamento, o que não é possível no curso regular do processo administrativo fiscal.

Observados estes limites, considera-se **omissa**, por exemplo, a decisão que não se manifesta sobre: i) um pedido da parte; ii) todos os argumentos lançados pelas partes, quando se decidir pelo não acolhimento do pedido; ou ainda, sobre iii) questões de ordem pública, não alcançadas pela preclusão, que devem ser apreciadas de ofício pela turma julgadora.

Desta forma, no âmbito administrativo, a **omissão**, assim como a obscuridade e a contradição verificadas no acórdão, constituem **os pressupostos objetivos necessários ao acolhimento dos embargos de declaração**, os quais devem estar cabalmente demonstrados na peça recursal. A não observância desses requisitos torna inviável o manejo dos embargos.

Somente assim é que se permite, por esta via, **a correção e o aperfeiçoamento do julgado**. Mediante a nova decisão, o acórdão integrador se unirá ao primeiro, tido como imperfeito, formando um novo e único *decisum*, desta vez, escoimado dos vícios que o maculavam anteriormente.

Na forma prevista pelo Regimento, os embargos de declaração constituem meio recursal que visa unicamente esclarecer obscuridade, suprir omissão ou dirimir contradição entre a decisão e seus fundamentos. Não se prestam, portanto, como remédio processual adequado para viabilizar novo exame dos argumentos já apreciados pela decisão

¹ Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma.

§ 1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de cinco dias contado da ciência do acórdão:

I - por conselheiro do colegiado;

II - pelo contribuinte, responsável ou preposto;

III - pelo Procurador da Fazenda Nacional;

IV - pelos Delegados de Julgamento, nos casos de nulidade de suas decisões;

V - pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão.

§ 2º O presidente da Turma poderá designar conselheiro para se pronunciar sobre a admissibilidade dos embargos de declaração.

§ 3º O despacho do presidente será definitivo se declarar improcedentes as alegações suscitadas, sendo submetido à deliberação da turma em caso contrário.

§ 4º Do despacho que rejeitar os embargos de declaração será dada ciência ao embargante.

§ 5º Os embargos de declaração opostos tempestivamente interrompem o prazo para a interposição de recurso especial.

§ 6º As disposições deste artigo aplicam-se, no que couber, às decisões em forma de resolução. (Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, com a redação dada pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010 - RICARF)

embargada, **ainda que esta seja deficiente ou imperfeita sob o ponto de vista da aplicação do direito material.**

Assim é que, no julgamento dos embargos no processo administrativo, o colegiado não profere nova decisão: apenas aclara ou complementa a anterior. **Daí a decisão em sede de embargos declaratórios não poder modificar diretamente o conteúdo da decisão embargada, mas apenas completá-la ou esclarecê-la.** Desta forma, os julgados se complementam e devem ser lidos conjuntamente para todos os efeitos.

Um ponto importante que deve ser ressaltado é que a **omissão** a ser suprida pela via dos embargos deve ser aquela que possua *caráter substancial*, ao ponto de tornar evidentemente imperfeita a decisão recorrida, eis que deve recair sobre questão sobre a qual o julgador **deveria necessariamente se pronunciar** e não o fez.

A alegada *insuficiência na fundamentação* do voto condutor, por exemplo, ou a *não consideração de determinado dispositivo legal*, ou ainda, a *apreciação incorreta de determinado dispositivo, deixando de analisar seus correlatos*, efetivamente não constituem, por si só, vícios necessários bastantes para configurar a existência de **omissão, na aceção dada como pressuposto objetivo dos embargos de declaração**.

Nas hipóteses acima exemplificadas ocorre o chamado *error in iudicando* (erro no julgar). Trata-se efetivamente de um **vício de conteúdo da decisão**, que possui natureza material. Ou seja, é *de conteúdo* o vício que se verifica quando o julgador procede à *má aplicação do direito material* e não se confunde, portanto, com o *error in procedendo* (erro no proceder), que é um defeito de forma, extrínseco, de uma decisão.

É somente neste último caso, *error in procedendo*, que se configura a **omissão** ensejadora da oposição dos embargos. Nos casos de vício de conteúdo, a reversão da decisão desfavorável à parte é viabilizada pelo manejo de recurso que possibilite a *reforma* da decisão e não o seu simples *aperfeiçoamento*, que é obtido pelo manejo específico dos embargos de declaração.

Nitidamente, em relação aos recursos hábeis e adequados para a *reforma* das decisões, os embargos de declaração, por buscarem unicamente o *aperfeiçoamento* da decisão, possuem alcance e amplitude menores, o que não lhes permite sanear seus eventuais vícios de conteúdo. Neste mesmo sentido, é o entendimento já pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça, que em um dos acórdãos sobre o tema, assim se manifestou, *verbis*:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERROR IN JUDICANDO . DESCABIMENTO. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO E OBSCURIDADE NÃO DEMONSTRADOS. PRETENSÃO DE REDISCUTIR QUESTÕES EXAMINADAS E DECIDIDAS. DESCABIMENTO.

1. A obtenção de efeitos infringentes somente é possível, excepcionalmente, nos casos em que, reconhecida a existência de um dos defeitos elencados nos incisos do mencionado art. 535, a alteração do julgado seja consequência inarredável de sua correção; ou nas hipóteses de erro material ou equívoco manifesto, que, por si só, sejam suficientes para a inversão do julgado.

2. Mostra-se inviável a alteração do acórdão recorrido, na via dos embargos de declaração, em face de error in iudicando, na medida em que este não se configura erro material capaz de ser corrigido por meio de embargos de declaração. Precedentes.

3. Constatado que a pretensão veiculada nas razões dos recursos se limita à rediscussão de questões devidamente examinadas e decididas no acórdão embargado, e que, em momento algum os Embargantes logram demonstrar a existência de omissão, contradição ou obscuridade no aresto embargado, vícios capazes de abrir a via eleita, nos termos do art. 535 do Código de Processo Civil, é medida que se impõe a rejeição dos declaratórios.

4. Embargos de declaração da União e de Marco Antônio Gomes rejeitados.” (destacou-se)

(STJ. Acórdão EDcl no Resp nº 798.283/ES, Relatora Ministra Laurita Vaz. Quinta Turma - Documento: 1058121 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe:12.05.2011)

Assim, à luz destas premissas, nas situações em que se verifica a aplicação incorreta do direito material, inclusive na hipótese em que *o julgador faz referência expressa a determinado dispositivo e simplesmente ignora sua relação com outro normativo*, resta, a meu ver, configurado o vício de conteúdo na decisão (*error in iudicando*), cujo saneamento deve-se buscar por meios que possibilitem a *reforma* da decisão, posto que nestes casos é impossível a perfectibilização do julgado pela via estreita dos embargos.

Este me parece ser o caso dos autos.

A e. Turma Julgadora do acórdão embargado, com a devida vênia e respeito, incorreu em um *error in iudicando*, ao apreciar de forma imperfeita o direito material aplicável ao caso.

A referência ao Artigo 10 da Convenção Brasil-Espanha, consignado no voto de modo subsidiário, como forma apenas de justificar a *qualificação dos rendimentos* e afastar a linha argumentativa da defesa, não permite inferir que o e. Colegiado entendeu ser aplicável a aludida Convenção, o que me parece, com a devida vênia e respeito, é ter ocorrido um lapso na aplicação do direito material, não reversível por esta via.

2) Da “não aplicação” da Convenção pela Turma Julgadora

Como dito no início, não obstante o entendimento uniforme dos demais conselheiros, inclusive do ilustre Relator, formei convicção da **inexistência** da alegada omissão (item 4 do voto). Considero aplicáveis ao caso os critérios jurídicos a seguir expostos, cuja ausência demonstra, ao menos pelos termos do voto condutor da decisão embargada, que efetivamente o e. Colegiado **não aplicou** a mencionada Convenção.

Ao compulsar o conteúdo do voto embargado, proferido pelo ilustre Conselheiro José Henrique Longo, a mim não foi possível constatar a existência de *omissão*, na acepção dada como *pressuposto objetivo dos embargos de declaração*, na forma aqui defendida.

Diz o voto, em seu tópico “2. Espanha” (fls. 277/280), *verbis*:

“(…)

Com efeito, o art. 74 e § único da MP 2158-34 estabeleceu a ficção de que o lucro auferido por controlada no exterior estaria disponibilizado à sua controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano.

Convém observar que não há espaço para o julgador administrativo tecer considerações acerca da inconstitucionalidade de lei nem para afastar sua aplicação, de maneira que há de ser respeitada neste âmbito a ficção mencionada com os seus reflexos de caráter tributário.

E de notar também que, diversamente do que dispunha a Lei 9249, a tributação pelo IRPJ e da CSL não incidem sobre o lucro da Lliama Espanha, mas sim sobre os dividendos disponibilizados à Refratec (art. 10 da Lei 9532 e art. 74 e § Único. da MP 2158-34). Por isso, não há que se cogitar da proteção da cláusula VII do Tratado Brasil e Espanha (Decreto 76975/1976), cuja redação é a mesma que a do Tratado com Portugal e que acima se transcreveu.

É certo que o Tratado Brasil Espanha cuida também da questão da distribuição de dividendos, e que permite a tributação dos dividendos pagos por uma empresa na Espanha (Lliama Espanha) para uma empresa no Brasil (Refratec):

(…) (transcrição do Artigo 10 da Convenção)

Entendo que deva ser considerado como "dividendo pago" (item 1 do Artigo 10) como o dividendo que o sócio tiver direito, que tiver sido disponibilizado ao sócio. Caso contrário, qualquer emprego do dividendo que não fosse a transferência para uma conta de titularidade do sócio estaria à margem da incidência do tributo, e, à evidência, não é esse o conteúdo dessa norma jurídica.

Vale advertir ainda que algumas restrições previstas no texto reproduzido referem-se a situações específicas. Explico. A restrição da alíquota máxima de 15% de imposto sobre o dividendo é aplicável apenas ao país em que a empresa geradora do lucro tiver sede, no caso a restrição é para a Espanha (item 2). A limitação de que a tributação sobre os dividendos só será aplicável quando forem efetivamente distribuídos ao exterior refere-se ao caso em que uma empresa da Espanha tiver um estabelecimento permanente no Brasil (item 5).

Assim, em relação aos lucros da Lliama Espanha, devem ser tidos como disponibilizados à sócia brasileira, Refratec, levando em conta que não cabe ao julgador administrativo apreciar a legalidade ou constitucionalidade do art. 74 da MP 2158-34 (Regimento Interno CC, art. 22-A). Desse modo, deve ser mantida a exigência.

Em face do exposto, dou parcial provimento para afastar a exigência de IRPJ relativamente aos lucros dos períodos de 1996 e 1997 (valor de R\$ 5.018.226,03), e a de CSL relativamente aos lucros dos períodos de 1996, 1997 e 1998 (valor de R\$ 6.604.487,68).” *(os destaques não constam do original)*

Pela transcrição da quase totalidade do texto, verifica-se que a alusão ao Artigo 10 da Convenção foi feita apenas para rechaçar a argumentação da defesa que, na ocasião, pugnava pelo afastamento da exigência no Brasil ao argumento de que a incidência do imposto com base no art. 74 da MP 2.158 (fundamento da autuação), recaía sobre os **lucros** da

sociedade estrangeira (não residente) e que, por força do Artigo 7 da Convenção poderiam ser tributados unicamente na Espanha.

Ao que me parece, foi em razão desta linha argumentativa tecida no recurso voluntário, que o voto condutor do acórdão afirmou, *verbis*:

“...diversamente do que dispunha a Lei 9249, a tributação pelo IRPJ e da CSL não incidem sobre o lucro da Lliama Espanha, mas sim sobre os dividendos disponibilizados à Refratec (art. 10 da Lei 9532 e art. 74 e § Único da MP 2158-34). Por isso, não há que se cogitar da proteção da cláusula VII do Tratado Brasil e Espanha (Decreto 76975/1976)...” (fls. 278)

Com efeito, a referência ao Artigo 10 da Convenção está inserida apenas na discussão sobre a *qualificação* dos rendimentos objeto do lançamento. Ou seja, nitidamente a Turma Julgadora não estava *aplicando* o Tratado, o que poderia e deveria ser feito se fosse esse o seu entendimento.

O que se verifica no julgado, com a devida vênia e respeito, se aproxima mais de uma hipótese de *má aplicação do direito material* (erro de julgamento), e que não pode ser equiparada — esta aplicação imperfeita do direito, ao vício de *omissão* (erro no proceder), tido como pressuposto dos embargos.

Assim sendo, retomar a discussão sobre a aplicação do Tratado em sede de embargos, como pretende a embargante, bem como sustentado na tribuna pelo seu ilustre patrono, implica necessariamente operacionalizar a *reforma* do julgado. Ou seja, é preciso adentrar a um campo não explorado pelo acórdão embargado, uma vez que o e. Colegiado fez no acórdão uma singela alusão aos termos do Tratado.

Reverter as razões fundamentais de mérito da decisão, reiterar-se, é promover a sua verdadeira *reforma*, impossível de ser manejada pela via dos declaratórios, visto que o acórdão padece efetivamente de um vício de conteúdo (má aplicação do direito material).

A conclusão de que a turma julgadora naquela ocasião **não** assentou o entendimento de que a Convenção Brasil-Espanha era aplicável ao caso, também está baseada na ausência do detido exame jurídico, usualmente requerido na aplicação dos tratados internacionais em matéria tributária.

Por serem relevantes para minhas conclusões, teço algumas considerações acerca dos procedimentos exigíveis do aplicador das normas convencionais.

3) Do exame jurídico necessário à aplicação dos tratados

Como é cediço, os tratados para evitar a dupla tributação constituem normas limitadoras do poder de tributar inerente aos estados soberanos. As restrições e renúncias mútuas ao exercício do direito de tributar se dão em razão do desejo dos Estados em afastar a incidência simultânea de determinadas normas tributárias que, na ausência da disposição convencional, acabariam por submeter a mesma matéria tributária à dupla incidência de tributos, conforme seus respectivos ordenamentos.

Dada a natureza destes tratados, sua aplicação deve ser seguida de rigoroso **exame jurídico, tendo em vista a necessidade de se assegurar o afastamento ou, ao menos a**

tentativa de se atenuar os efeitos indesejáveis da dupla tributação. Por outro lado, deve-se também cuidar para que o acordo seja observado nos seus exatos limites, isto para que não haja o indevido deslocamento da base tributável de um estado contratante para o outro, o que pode ocorrer com a aplicação incorreta dos termos da convenção.

Neste sentido, a prática e a doutrina internacional apontam que na aplicação de um tratado para evitar a dupla tributação deve o operador adotar determinados procedimentos, os quais constituem os pressupostos necessários à realização do *iter* "interpretação das normas convencionais-elaboração da norma individual e concreta aplicável", e que, uma vez observados, assegurará a obtenção dos objetivos preconizados pelas normas convencionais.

Dentre estes procedimentos, apenas para ilustrar, menciono a *identificação dos elementos subjetivos* do acordo, que consiste em atestar que as partes efetivamente possuem *residência fiscal* nos estados contratantes e não apresentam óbice jurídico para serem consideradas beneficiárias da convenção. Isso implica, por vezes, verificar a legislação do outro país, em particular as normas que fixam os critérios espaciais e temporais que definem a *residência fiscal*. A indicação do domicílio não é suficiente. Deve-se investigar se efetivamente a sociedade que invoca o tratado está sujeita a exigência de tributos com base no ordenamento daquele país e se é a *beneficiária efetiva* dos rendimentos, além de outros aspectos como a eventual utilização abusiva do tratado (*treaty shopping*).

Verificado que as partes envolvidas estão sob a égide do tratado, inicia-se a investigação dos elementos objetivos, que consiste, dentre outros pontos, apurar se os rendimentos e os tributos estão abrangidos pelo acordo e se resta efetivamente configurada a existência do *elemento de conexão*², o qual determina a incidência do ordenamento forâneo e possibilita, pela sobreposição das normas tributárias, invocar a aplicação da disposição convencional para afastar ou atenuar os efeitos da dupla tributação. Referidos *elementos de conexão* consistem nas relações ou ligações existentes entre o sujeito passivo, os objetos e os fatos com as ordens jurídico-tributárias³ e definem a incidência das leis tributárias de determinado ordenamento.

A ausência do *elemento de conexão*, na acepção dada pelo Direito Tributário Internacional, não autoriza, por exemplo, a tributação, pelo país de veraneio, de rendimentos auferidos por um turista onde, sem fixar sua residência fiscal, goza de suas férias. A incidência das leis tributárias deste país sobre os rendimentos do turista depende da existência de um *elemento de conexão*, que determine a sua sujeição efetiva ao ordenamento jurídico local. Se, na hipótese, os rendimentos forem pagos ao turista por uma fonte situada neste país, poderá, deste modo, restar configurada a conexão, resultando na possibilidade de aplicação das leis tributárias locais, independente de sua residência fiscal situar-se no outro país.

Enfim, não se tem aqui a pretensão de esgotar a abordagem teórica das categorias jurídicas pertinentes, mas de apenas pontuar os aspectos mais relevantes, os quais

² "O elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a "localização" de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação." (XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 6a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 252)

³ Diz-se que os elementos de conexão são "subjetivos" quando estão relacionados às pessoas, como a "residência fiscal" ou a "nacionalidade". E, "objetivos", quando se reportam às "coisas" e aos "fatos", como a fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade ou da situação dos bens, etc.

devem necessariamente ser analisados na aplicação de um tratado internacional em matéria tributária, **o que não ocorreu no caso dos autos**.

De fato, depreende-se da simples leitura do voto condutor da decisão embargada que a e. turma julgadora, reiterar-se, não pretendeu a efetiva aplicação do Tratado. Ao contrário, porém, ao fazer menção ao Artigo 10 da Convenção Brasil-Espanha, apenas fundamentou a qualificação dos rendimentos objeto do lançamento.

Na verdade, o voto condutor asseverou que o lançamento, escorado no art. 74 da MP 2.1258, recaía sobre os “dividendos” (referidos no Artigo 10 do Tratado), considerados fictamente distribuídos pela sociedade espanhola à controladora brasileira, e não como argumentava a defesa, sobre os “lucros”, cuja tributação sustentava ser vedada nos termos do Artigo 7 da mesma Convenção.

Por estas razões, reafirmo que não deve ser reconhecida a alegada omissão no acórdão embargado. A conclusão que me parece possível, **ante a ausência do detido exame jurídico usualmente requerido na aplicação dos tratados**, é a de que, naquela ocasião, o e. colegiado não assentou o entendimento de que a Convenção Brasil-Espanha era inteiramente aplicável à matéria sob litígio. E, neste sentido, o acórdão embargado **padece efetivamente de um vício de conteúdo** (aplicação do direito material), invencível pelo manejo dos embargos.

4) Do resultado da diligência e suas conclusões

Isolado e vencido que fui, no entendimento de que não há omissão no julgado, mas “erro ao julgar” não passível de correção por esta via, devo adentrar ao mérito dos embargos seguindo os meus pares. E, neste ponto, adoto as conclusões a que chegou o ilustre Relator, no sentido de que a diligência realizada fora insuficiente para suprir o processo dos elementos faltantes para a convicção dos julgadores.

Ou seja, mesmo após a manifestação do Fisco alienígena, não foi possível atestar se os rendimentos informados pela embargante seriam ou não tributáveis na Espanha, seja pela ausência de norma específica ou por outro regime jurídico aplicável àquela sociedade de participação (*holding*). Além disso, como se ventilou nos debates, a possibilidade dos resultados positivos (lucros), considerados no lançamento, não serem provenientes da Espanha, tornou prejudicada a adequada aplicação do Tratado.

Ante os elementos constantes dos autos, outra conclusão não é possível que não aquela a que chegou o Relator ao afirmar que *“todas as alegações da embargante que tenham sustentação na Convenção entre Brasil e Espanha devem ser rechaçadas, tendo em vista que a contribuinte, apesar da oportunidade que lhe foi concedida, **deixou de provar a existência do pressuposto fático indispensável à aplicação daquela Convenção ao caso concreto**, e por ela mesma afirmada desde o início do procedimento fiscal, qual seja, **que os lucros sob exame são realmente oriundos de sua controlada na Espanha**.”*

De fato, os documentos obtidos por meio do intercâmbio de informações com o Fisco espanhol não se coadunam com os quesitos formulados pela Resolução que determinou a diligência (fls. 352/357). Conforme se verifica no documento produzido pela “*Agencia Tributária – Oficina Nacional de Investigación del Fraude – Equipo Central de Información*” (fls. 367/378), as informações prestadas se resumem a: i) informações cadastrais obtidas junto ao órgão de Registro Mercantil; e a ii) dados disponíveis no âmbito interno da Administração Tributária espanhola, quais sejam, quadro societário; empregados registrados; declarações de

imposto apresentadas no período entre 2001 e 2006, informações contábeis sintéticas constantes de sistema informatizado; e dados financeiros sobre remessas/recebimento de divisas.

Ou seja, não foi apurado nenhum elemento consistente que possa ser atribuído ao atendimento dos quesitos formulados àquele País.

Além de resultar improficua a diligência, a incontroversa origem espanhola dos dividendos objeto do lançamento foi infirmada com a informação dos resultados fiscais prestada pela sociedade Lliama ao Fisco estrangeiro. Segundo apontado pela Administração Tributária espanhola, nos anos de 2001 a 2004, a sociedade Lliama teria auferido resultados negativos, o que não é compatível com a informação prestada pela sociedade controladora no Brasil (autuada), acerca de seus lucros auferidos no exterior.

Conforme os demonstrativos consolidados (fls. 92/97), apresentados pela própria contribuinte durante o procedimento de auditoria, expressos em língua espanhola e com valores em Reais, as cifras são visivelmente discrepantes. Em razão desta considerável divergência entre as informações trazidas aos autos, caberia a pronta intervenção esclarecedora da Embargante por ocasião da ciência do relatório da diligência, promovida pela unidade preparadora (fls. 380/382). Sobre este ponto do processo, que passou a ser controvertido, deveria a Contribuinte, como assevera o ilustre Relator, ter provado a origem dos lucros objeto do lançamento e dirimido a contradição entre as informações.

Como consequência natural no curso do processo, tal como conclui o Relator, restaram infirmadas todas as alegações calcadas na aplicação do Tratado Brasil-Espanha, uma vez que não há nos autos elementos que assegurem o fato dos lucros terem sua origem na Espanha, pressuposto fático essencial para a aplicação da aludida Convenção.

A simples consolidação, determinada por ato infralegal para fins de apuração do imposto, não implica o deslocamento dos rendimentos do País das controladas/coligadas **indiretas** para o País da controlada/coligada **direta**, com o qual se estabeleceu a Convenção.

Também é inadmissível imputar à fiscalização o ônus de investigar a procedência de tais rendimentos, uma vez que a própria autuada informou serem da Espanha os lucros por ela auferidos no exterior (fls. 92/97).

Além disso, o ônus de comprovar que os rendimentos estão abrangidos pela disposição convencional é do contribuinte que a invoca. É atribuído ao administrado o ônus de juntar provas de que sua real situação fática se subsume aos termos do Tratado. Não o fazendo, ou o fazendo de forma insuficiente, não resta à Administração outro caminho que constituir a exigência na forma preconizada pelas leis internas, tendo como inexistente qualquer disposição convencional aplicável.

5) Da necessária delimitação desta discussão

Importa ao final destacar que neste julgado não estão sendo apreciadas as demais questões que envolvem a aplicação ao caso do Tratado Brasil-Espanha. Avançar no exame destes pontos implicaria admitir um resultado satisfatório da diligência, o que, a meu ver, não se verificou.

Deve-se, portanto, consignar que à luz dos elementos carreados aos autos, não foi possível assentar qualquer entendimento no sentido de ser aplicável ou não o aludido Tratado. Nesta mesma linha, também não foi objeto de análise a incidência da norma convencional, em particular o disposto no Artigo 10, Parágrafo 4, na hipótese em que os rendimentos são auferidos pela sociedade controladora por intermédio de sociedades controladas e coligadas indiretas não localizadas no Estado Contratante, cujos resultados são apenas consolidados na sociedade controlada direta, localizada neste País.

Pelas mesmas razões, não foi possível também firmar entendimento acerca do alcance e efeitos da norma infralegal que determina a consolidação dos resultados das controladas/coligadas indiretas na sociedade controlada/coligada direta, bem como a possibilidade de se considerar ou não esta consolidação como efetivo deslocamento da base tributável do país de auferimento para o país da controlada/coligada direta.

6) Conclusões

Por todo o exposto, acompanho integralmente o Relator quanto aos itens 2 e 3 de seu voto. Quanto à alegada omissão referida no item 4 do voto, no ponto em que o Relator reconhece a omissão e acolhe os embargos, manifesto-me, de forma diversa, no sentido de rejeitar os declaratórios, uma vez que não reconheço, pelos fundamentos acima expostos, a existência da omissão apontada pela Embargante.

Contudo, vencido neste posicionamento e partindo do pressuposto de que o acórdão padece da alegada omissão, como uniformemente entenderam meus ilustres pares no Colegiado, manifesto-me na mesma linha das conclusões do ínclito Relator.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Claudemir Rodrigues Malaquias