



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.000619/2001-61
Recurso nº. : 138.932
Matéria: : IRPJ – anos-calendário: 1996 e 1997
Recorrente : CBPO ENGENHARIA LTDA.
Recorrida : 10ª Turma/DRJ em São Paulo- SP – I.
Sessão de : 13 de abril de 2005
Acórdão nº. : 101-94.910

TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS . Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário a prevalência da norma internacional decorre de sua condição de lei especial em relação à norma interna.

CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. LUCRO DE SUCURSAL BRASILEIRA NA ARGENTINA. No caso específico, a norma interna prevalecerá sobre a norma internacional, posto que a própria convenção internacional admite a possibilidade de modificação do tratamento aplicável às filiais a empresas brasileiras situadas no exterior por meio de alteração da legislação interna brasileira.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO.

Para fins de compensação do imposto de renda incidente no exterior, a comprovação pode ser feita na forma do art. 16 da Lei 9.430/96.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS ACUMULADOS DE PERÍODOS -BASE ANTERIORES A 1995. Comprovado nos autos o trânsito em julgado de decisão judicial admitindo a compensação integral dos prejuízos anteriores a 1995, deve ser atendido o pleito do contribuinte de utilizar os saldos dos prejuízos compensáveis com os lucros tributáveis apurados no procedimento em litígio.

Recurso provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CBPO ENGENHARIA LTDA.

Processo nº 16327.000619/2001-61
Acórdão nº 101-94.910

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para admitir a dedução do imposto pago no exterior e a compensação de prejuízos fiscais, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sebastião Rodrigues Cabral e Orlando José Gonçalves Bueno que deram provimento integral ao recurso.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 27 MAI 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JUNIOR.

Processo nº 16327.000619/2001-61
Acórdão nº 101-94.910

Recurso nº. : 138.932
Recorrente : CBPO ENGENHARIA LTDA.

RELATÓRIO

Cuida-se de recurso voluntário interposto pela empresa CBPO Engenharia Ltda. contra decisão da 10ª Turma de Julgamento da DRJ São Paulo-SP1, que julgou inteiramente procedente o lançamento consubstanciado em auto de infração lavrado para formalizar exigência de IRPJ relativa aos anos-calendário de 1996 e 1997.

A irregularidade de que é acusada a empresa consistiu em "falta de adição ao lucro líquido do período, para a composição do Lucro Real, dos lucros auferidos no exterior, por uma sucursal do contribuinte sediada na Argentina"

A interessada excluiu do lucro líquido dos períodos-base de 1996 e 1997 o resultado positivo líquido das suas sucursais no exterior (fls. 31 a 33). Durante esses períodos, a empresa manteve sucursais no Peru (em 1997), no Chile e na Argentina (em 1996 e 1997). Dessas, apenas a sucursal da Argentina apresentou resultados positivos (fls. 19 e 24), nos montantes de ARS 2.711.019,00 (dois milhões, setecentos e onze mil e dezenove pesos argentinos) em 31/12/96 e ARS 26.687.096,57 em 31/12/97.

O valor de ARS 2.711.019,00 apurado em 31/12/96, depois de descontado o "Impuesto a las Ganancias" (ARS 900.000,00), foi totalmente transferido da conta de lucros acumulados para a "Conta Corrente da Casa Matriz" (fls. 20), tendo sido efetivamente remetido à Matriz ARS 1.251.011,85 , ficando o saldo da conta em 31/12/96, de ARS 560.007,15, à disposição da Matriz para ser remetido no ano seguinte.

O valor apurado em 31/12/97, de ARS 26.687.096,57 , foi totalmente transferido (sem desconto do "Impuesto a las Ganancias") da conta de lucros acumulados para a "Conta Corrente da Casa Matriz" (fls. 25). Desse valor, ARS

17.016.687,42 foram efetivamente remetidos à Matriz , e o saldo da conta em 31/12/97, no valor de ARS 9.661.409,15, foi deixado à disposição da Matriz .

Às fls. 37 dos autos consta demonstrativo fornecido pela empresa, no qual está reconhecida a disponibilização (via remessa) de ARS 17.576.694,57 (ARS 560.007,15 + ARS 17.016.687,42).

Em Reais, foram disponibilizados, no total, os seguintes valores:

- a) em 1996, ARS 2.711.019,00 (fl. 19) X 1.04169 (fl. 39) = R\$ 2.824.041,38;
- b) em 1997, ARS 26.678.096,57 (fl. 24) X 1,11886 (fl. 40) = R\$ 29.849.055,13.

O Auditor Fiscal observa que, conforme demonstrativos de fl. 19, os lucros apurados no ano-calendário de 1996 foram tributados no país de origem, mas foram considerados na sua totalidade para efeito da constituição do crédito tributário no Brasil, conforme artigo 1º, § 9º, da IN SRF nº 38/96. Não foi deduzido do imposto a cobrar o imposto eventualmente recolhido no país de origem pois, apesar de intimada a fornecer a comprovação (fls. 41 e 42), a interessada não logrou apresentar a documentação solicitada.

Quanto ao ano-calendário de 1997, os lucros da sucursal foram considerados isentos no país de origem.

Nos dois anos (1996 e 1997), a conta de lucros acumulados foi zerada (fls. 20 e 25) por transferência de seu saldo para a "Conta Corrente da Casa Matriz". Parte desses lucros foi efetivamente remetida, e a parte restante permaneceu à disposição da Matriz no saldo da referida conta corrente (creditada).

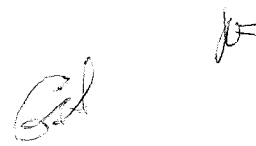
O Auditor Fiscal entendeu que houve ofensa ao art. 25 da Lei 9.249/95, que determina o cômputo, na determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior. A autoridade fiscal faz comentários sobre a Convenção celebrada entre o Brasil e a Argentina (destinada a "Evitar a Dupla

Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda”), com enfoque ao disposto no artigo VII, parágrafo 1, e sobre a aplicação da Lei nº 9.249/1995, concluindo que *“não há que se falar em desrespeito ao artigo 98 do CTN”, pois “ em momento nenhum a convenção proíbe que os lucros daquele estabelecimento sejam tributados também no Brasil. (vide esclarecimento quanto a isto em informação elaborada pela DISIT/DEAIN/SP (fls. 43 e 44)”*.

À fl. 10 do Auto de Infração ficou consignado que *“ O crédito tributário lançado através do presente Auto de Infração está com a exigibilidade suspensa por força da Apelação em Mandado de Segurança (AMS) nº 179455 – registro nº 97.03.023319-8 do TRF da 3ª Região. Em 18/06/1997 a Quarta Turma desse Tribunal decidiu, por unanimidade, dar provimento à apelação do Contribuinte, que se insurgiu contra a limitação de 30% para a compensação dos prejuízos fiscais do IR apurados até 31/12/1995 e das bases negativas da CSSL apuradas até 31/12/1994. A Fazenda Nacional (União), representada pela Procuradoria da Fazenda Nacional, apresentou, em 21/08/1997, Recurso Extraordinário para o colendo Supremo Tribunal Federal, onde o mesmo se encontra aguardando julgamento (art. 151, incisos II e IV do CTN) (fls. 55 a 71)”*.

Cientificada do lançamento em 2 de abril de 2001 (fl. 11), a empresa ingressou com impugnação tempestiva, alegando, em síntese que :

- Aos fatos de que se trata aplicam-se as disposições constantes da Convenção entre o Brasil e a Argentina Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, as quais se sobrepõem à legislação interna;
- Ao contrário do que quer fazer crer a fiscalização, o direito de tributar os lucros auferidos pela sucursal argentina é objeto de competência exclusiva daquele país;
- Ainda que fosse competência cumulativa, o que se admite apenas para fins de argumentação, a fiscalização deveria ter compensado o imposto cobrado na Argentina.



Requeru, ainda, que “ seja excluída da exigência a multa de lançamento *“ex officio”*, uma vez que o lançamento foi feito para evitar a decadência do crédito tributário, estando com a exigibilidade suspensa, e assim submetendo-se ao disposto no artigo 63 da lei nº 9.430, de 27/12/1996.

Por fim, solicita a revisão do valor da exigência, para ser compensado o imposto de renda cobrado na Argentina sobre o lucro do período-base de 1996, nos exatos termos do artigo XXIII da Convenção e do artigo 26 da Lei nº 9.249/95, cujo imposto não foi considerado quando da determinação do montante do Auto de Infração.

Em face da documentação apresentada pela interessada na fase impugnatória (fls. 105 a 203) e com o intuito de melhor instruir o processo, a DRJ o encaminhou ao Auditor Fiscal autuante, por intermédio da DIFIS/DEAIN/SP, para apreciação da documentação trazida aos autos e manifestação quanto ao pleito de revisão do valor da exigência. Sobre a verificação procedida, quanto à dedutibilidade do imposto pago na Argentina, deveria ser emitido, por parte do diligenciante, relatório conclusivo, intimando-se a interessada a se manifestar acerca deste, nos termos do artigo 44 da Lei nº 9.784/99 (fls. 206 a 209).

O Auditor Fiscal autuante se manifesta à fl. 270, afirmando, em síntese, que:

- os documentos de fls. 211 a 257 comprovam a contabilização, na matriz brasileira, dos valores referentes a impostos pagos pela sua sucursal no exterior, confirmando as informações contidas nos itens 5b, 5c, 5d e 6 do relatório de fls. 206 a 208.
- A Lei nº 9.532/97 estabeleceu, em seu artigo 1º, § 4º, que: “Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração”.

JE

ESP

- O § 5º do supra referido artigo estabeleceu que: *“Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999”*.
- Os fatos geradores, ou seja, os momentos de disponibilização dos lucros na sucursal, ocorreram em 1996 e 1997. Dessa forma, conforme o § 5º acima, *“ a contribuinte, para ter direito à compensação, deveria ter disponibilizado os lucros da sua sucursal até 31/12/1999”*.
- A lavratura do Auto de Infração e a ciência da empresa autuada ocorreram apenas em 2001, fora, portanto, do prazo legal estabelecido para a compensação do imposto sobre a renda pago no exterior.
- À vista de tudo o que foi exposto, o contribuinte não faz jus à compensação pretendida”.

A interessada se manifestou quanto ao relatório fiscal alegando, em síntese, que:

- A diligência determinada pela autoridade julgadora tinha por objetivo verificar se os lucros auferidos na Argentina tinham sido tributados pelo imposto de renda daquele país, conforme exposto na peça impugnatória.
- A impugnante atendeu à solicitação feita pelo AFRF, apresentando os documentos de fls. 211 a 257, os quais comprovam que os lucros provenientes da Argentina, e que foram computados pela fiscalização na base de cálculo do IRPJ, foram tributados naquele país.
- O Sr. Chefe da DEAIN/SP, ao se manifestar sobre os resultados da diligência, atesta, expressamente, que foram confirmadas as informações contidas nos itens 5b, 5c, 5d e 6 do relatório de fls. 206 a 208 e reconhece a procedência dos fatos narrados na peça impugnatória, atestando que os lucros auferidos pela sucursal da Argentina foram tributados naquele país.
- Com relação à matéria de direito trazida aos autos pelo Sr. Chefe da DEAIN/SP, o dispositivo legal por ele mencionado (artigo 1º, §§ 4º e 5º, da Lei nº 9.532/97) é inaplicável à situação “sub judice”.

JK

Gal

Processo nº 16327.000619/2001-61
Acórdão nº 101-94.910

A 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo SP-1 julgou procedente o lançamento, conforme Acórdão 3.640, de 04 de julho de 2003, cuja ementa tem a seguinte dicção:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997

Ementa: LUCRO DE SUCURSAL NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO.

Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

INEXISTÊNCIA DE MEDIDA JUDICIAL. MULTA DE OFÍCIO.

Não havendo medida judicial favorável à impugnante, com o mesmo objeto da autuação, há que se manter o lançamento da multa de ofício.

Lançamento Procedente

Cientificada da decisão em 03.09.2003 (fl 299 v.), a empresa ingressou com o recurso em 03 de outubro seguinte, conforme carimbo apostado à fl.307.

Na peça recursal, a interessada invoca o primado dos tratados internacionais sobre a legislação interna, reportando-se ao art. 98 do CTN. Menciona que a composição plenária do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário 90.824/SP, em sessão realizada em 25 de junho de

1980, declarou a prevalência do tratado internacional. Traz a lume jurisprudência recente da 1ª e 2ª Turmas do STJ no mesmo sentido, bem como acórdãos deste Conselho (Acórdãos 104-18.587, de 24.1.2002, 106-10.519, de 10.11.98, 106-10.562 e 106-10.563, de 12/11/1998) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Ac. CSRF/01-01211, de 29/10/1991).

Aduz que a primazia dos tratados internacionais sobre a legislação interna é reconhecida pela própria administração tributária, mencionando que o art. 1º da IN 244, de 18.11.2002 determina expressamente que as alíquotas estabelecidas nas convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação da renda, firmadas pelo Brasil, aplicam-se em detrimento das fixadas pela legislação interna, aos rendimentos nela previstos. Também o PN CST 94/74, no seu item 4, declara expressamente que os textos de convenção internacional se sobrepõem, por força da autoridade do art. 98 do CTN, à legislação interna.

Quanto ao direito à compensação do imposto pago na Argentina, alega que se os lucros pudessem ser tributados nos dois países, os dispositivos da convenção de tributação concorrente deveriam ser respeitados pela fiscalização. Outrossim, a compensação dispensa o recurso à convenção, eis que é permitida pelo próprio art. 26 da Lei 9.249/95. Todavia, a decisão de primeira instância não reconheceu o direito à compensação, porque não teria sido atendida a condição do § 2º do art. 26 (reconhecimento consular do documento relativo ao recolhimento do imposto na Argentina.). Esse dispositivo, contudo, não constou do auto de infração nem no relatório conclusivo da diligência determinada pela autoridade julgadora (fl. 270). O acórdão recorrido reconheceu que o dispositivo legal adotado pela fiscalização para justificar a postura por ela adotada, o art. 1º, §§ 4º e 5º da Lei 9.532/97, não se aplica à hipótese.

Afirma que, ao negar a compensação do montante do imposto recolhido na Argentina com base no § 2º do art. 26 da Lei 9.249/95, a decisão

recorrida alterou a fundamentação do lançamento tributário. No entanto, não requer a nulidade do acórdão proferido, na medida em que há razões suficientes para que o mérito seja decidido em seu favor. Invoca o art. 16 da Lei 9.430/96, que alterou a forma de comprovação. Diz não haver controvérsia sobre a apreciação dos documentos juntados com a impugnação que, nos termos do art. 16 da Lei 9.430/96, comprovam haver incidência do *impuesto de las ganancias* sobre os lucros auferidos pela sucursal na Argentina e que, além deles, atendendo a intimação de 08/08/2001, a empresa apresentou à fiscalização a *Certificacio sobre la declaracion jurada del impuesto a las ganancias* firmada pela Price Waterhouse & Co.

Aduz que o Acórdão 102-45.158, no qual se discutia a forma de comprovação do pagamento do imposto pago na Argentina para fins de compensação no Brasil, foi dada relevância aos lançamentos contábeis e demais documentos trazidos pelo contribuinte. Esclarece que a autoridade fiscal indeferiu a compensação sob a alegação de que a documentação trazida não estava de acordo com a forma exigida na lei brasileira. Transcreve parte do voto condutor para demonstrar que o Conselho deu provimento ao recurso do contribuinte ao fundamento de que, embora os documentos juntados sejam simples cópias sem qualquer autenticação, o fato de as operações terem sido registradas na contabilidade e objeto de operações cambiais constitui prova suficiente.

Como terceiro fundamento de recurso diz que ficou demonstrado, no curso do processo, que a maior parte dos valores considerados pela fiscalização, formadores dos resultados da sucursal, referem-se a devoluções compulsórias cujo direito ao recebimento ocorreu antes de 31/12/1996, referindo-se a faturas emitidas até o período-base de 1995, tendo sido contabilizados em 1997 com base no regime de caixa. Traz à colação o art. 16 da Instrução Normativa SRF 38/96, segundo o qual os rendimentos e ganhos auferidos antes de 1º de janeiro



Processo nº 16327.000619/2001-61
Acórdão nº 101-94.910

de 1996, ainda que posteriormente disponibilizados, não se sujeitam à tributação no Brasil.

Finalmente, como último argumento, diz que na ação de mandado de segurança mencionada pelo AFRF, o contribuinte obteve sentença favorável, com trânsito em julgado, reconhecendo-lhe o direito líquido e certo de compensar integralmente os prejuízos fiscais relativos a períodos encerrados até de 31.12.94. Assim, se mantida a exigência, pleiteia seja o respectivo valor compensado com tais prejuízos, conforme jurisprudência do Conselho.

É o relatório.



V O T O

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos legais para seu seguimento. Dele conheço.

A empresa é acusada de não ter oferecido à tributação os lucros auferidos no exterior por sua sucursal sediada na Argentina, disponibilizados no Brasil em 1996 e 1997, tendo, por conseguinte, infringido o art. 25 da Lei nº 9.249/95.

Em sua defesa, invocou a Convenção destinada a evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda, firmada entre o Brasil e a Argentina, promulgada no Brasil através do Decreto nº 87.976/82, mencionando especialmente o artigo VII, parágrafo 1, que outorga a competência tributária para a Argentina e não para o Brasil.

A decisão de primeira instância considerou que a partir da Lei nº 9.249/95 o Brasil adotou o princípio da universalidade de tributação de rendas, de modo que, independentemente de seu local de produção, todos os lucros, rendimentos e ganhos de capital da pessoa jurídica passaram a ser tributados no Brasil. Aduziu que a Lei nº 9.249/95, que determina a tributação, no Brasil, do lucro auferido pelas filiais e sucursais da pessoa jurídica no exterior, é posterior ao Decreto nº 87.976/82, que promulgou a Convenção Brasil-Argentina, e que as normas internas continuam válidas e obrigatórias, não obstante eventuais divergências entre elas e a Convenção.

Como é cediço, a antinomia das normas se resolve pela aplicação dos critérios da hierarquia, da cronologia e da especialidade.

A questão, no presente caso, envolve matéria doutrinariamente discutida, relacionada à prevalência dos tratados internacionais sobre as normas

internas. Embora haja ainda muita divergência sobre existência ou não de hierarquia entre tratados e legislação interna, o Supremo Tribunal Federal, com o julgado RE 80.004/SE, decidiu no sentido da inexistência de hierarquia e da possibilidade de lei interna posterior incompatível com o tratado ser validamente aplicada. Não obstante a crítica que a decisão mereceu por parte dos internacionalistas, que defendem que quando o Brasil não tem mais interesse no tratado deve denunciá-lo e não unilateralmente aprovar uma lei modificando o conteúdo do tratado, essa tese prevalece na jurisprudência da Corte Suprema.

Embora o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, o fato é que não se discutiu, naquela Corte, o art. 98 do CTN, que tem status de lei complementar, portanto de hierarquia superior à lei ordinária (O julgado que consagrou o entendimento de inexistência de hierarquia - RE 80.004/SE tratava da Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias).

Assim, ainda que se considere não ter, o tratado internacional, primazia hierárquica sobre a lei interna, em se tratando de norma tributária, essa primazia decorreria do art. 98 do CTN. Esse é o entendimento predominante na doutrina. E para aqueles que consideram que o art. 98 do CTN não pode estabelecer essa hierarquia, a questão vai se resolver pelo critério da especialidade, posto que o tratado, geralmente, é especial em relação à lei interna.

Ricardo Lobo Torres ¹ ensina :

“É particularidade do Direito Tributário brasileiro reconhecer a prevalência do tratado internacional sobre a legislação nacional. Diz o art. 98 do CTN que ‘os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha’. Observe-se que não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado.

Essa característica do Direito Tributário brasileiro não se estende a outros ramos do Direito, nem mesmo ao Financeiro, pois o Supremo Tribunal Federal não generalizou a tese do primado do Direito Internacional; admitiu, pelo contrário, que a norma internacional sobre letras de câmbio e notas promissórias, incorporada à legislação interna, fosse revogada por lei ordinária posterior.”

¹ Curso de Direito Financeiro e Tributário, 9ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 2002, pg. 45



O tema é assim abordado por Heleno Torres²:

“ Como diz Tixier; Gest, uma convenção sobre a renda e o capital é um simples acordo entre dois sistemas fiscais, que não possui como objetivo a pretensão de substituir o Direito Tributário interno dos Estados contratantes, mas permitir um relacionamento harmonioso dos sistemas entre si, oferecendo um complemento comum aos mesmos para atingir as finalidades às quais se destina.

Deste caráter de subsidiariedade, as convenções de Direito Internacional Tributário, pelo tipo de relação com o direito interno, passam a ter a natureza de *lex specialis*, limitando-se a colocar em vigor um mecanismo para evitar o concurso de pretensões impositivas entre estados contratantes.

O termo “especial” pode ser usado sob duas perspectivas distintas. Pode designar, em primeiro lugar, a *preeminência* da norma convencional, de modo que o direito interno não possa derogar ulteriormente as suas disposições (prevalência de aplicabilidade); como o princípio *lex posterior generalis non derogat lex priori speciali* pode valer como *presunção de interpretação*, de modo que a interpretação das leis ulteriores não pode derogar o conteúdo das normas constantes do diploma convencional”.

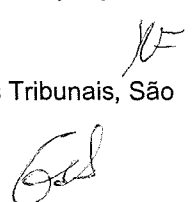
Sobre o artigo 98 do CTN, menciona, o mesmo autor³, que “...quanto às *convenções de Direito Internacional Tributário*, temos na *legislação infraconstitucional um dispositivo específico predisposto para definir a relação entre aquelas e o ordenamento interno*”. E identifica a natureza da mencionada regra como de “*declaração de recepção e incorporação, ao sistema tributário brasileiro, das disposições contidas nos textos dos tratados de matéria tributária*”. E demarca as duas funções do art. 98 do CTN, a saber:

“ *recepção* sistêmica das normas convencionais e, quando da *execução* destas, um comando comportamental – modalizado deonticamente como “proibido”- destinado ao legislador ordinário, de veto a qualquer pretensão de alteração *in fieri*, por via unilateral, do que fora pactuado, nos termos do princípio *pacta sunt servanda intra pars* – o que confirma o princípio da *prevalência de aplicabilidade* das normas internacionais sobre o direito interno”.

Explica o autor que a primeira parte da regra (*revogação e modificação da legislação interna*) não significa que o Estado abre mão de sua soberania fiscal, devendo ser compreendida nos seus angustos limites, no âmbito das respectivas relações concretas entre os Estados contratantes. Para os demais, os sistemas se mantêm em vigor nas mesmas condições anteriores à assinatura da convenção. A segunda parte (“*..e serão observadas pelas que lhes sobrevenham*”), que é a

² Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1997, pág. 393 e 394.

³ Mesma obra, páginas 399 e seguintes.



afirmação do princípio *pacta sunt servanda*, regula as relações entre as normas convencionais e as normas ulteriormente introduzidas no sistema do Direito Tributário interno. Esclarece o autor:

“...Esse dispositivo assegura o cumprimento das disposições pactuadas, mas, de modo algum, veda à atividade legislativa a possibilidade de inovação sistêmica, salvo a edição de normas dirigidas exclusivamente contra uma ou todas as disposições da convenção. É uma restrição ao sistema, quanto à produção normativa, posta para evitar possíveis hipóteses de desobediência ao conteúdo das convenções, isoladamente, coartando qualquer possibilidade de futura ab-rogação ou derrogação por parte da lei interna às convenções em espécie.

Ambas as normas são igualmente válidas e aplicáveis, com a prevalência aplicativa para a norma internacional, na composição semântica da norma individual e concreta, quanto aos fatos previstos no texto convencional, mantendo-se a disciplina deste, até que, pelo procedimento próprio (denúncia), lhe seja retirada a validade.

Em homenagem ao princípio do *pacta sunt servanda*, uma convenção internacional vincula os Estados que a tenham celebrado internacionalmente, no limite temporal fixado para sua vigência, ou *sine die*, caso não se decrete sua inaplicabilidade (denúncia);...”.

No caso concreto, o art. 25 da Lei 9.249/95 contraria a norma do Artigo VII, 1, da Convenção, que estabelece que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, caso em que os lucros atribuíveis a esse estabelecimento permanente são tributáveis no outro Estado.

Tendo em vista o princípio do *pacta sunt servanda*, a norma a prevalecer deveria ser a norma internacionalmente acordada, de tributação pelo país onde se situa o estabelecimento permanente. Ocorre que, no caso específico, a própria convenção internacional admite a possibilidade de modificação do tratamento aplicável às filiais de empresas brasileiras situadas no exterior por meio de alteração da legislação interna brasileira.

A Nota 3 do Protocolo que integra a Convenção, dispõe:

“3. Com referência ao Artigo VII, parágrafo 1:

Fica estabelecido que, no caso de alterações da legislação brasileira do imposto sobre a renda que impliquem na modificação do tratamento aplicável às filiais situadas no exterior de empresas brasileiras, vigente na data da assinatura do presente Protocolo, a Argentina poderá solicitar a revisão do Artigo VII, parágrafo 1, da Convenção.”

Assim, não obstante a norma internacional dever, em regra, prevalecer sobre a norma interna, no caso específico, prevalece o artigo 25 da Lei 9.249/95,

eis que admitida pela própria convenção a alteração, pela legislação interna brasileira, da tributação dos lucros na forma prevista na convenção.

Como segundo fundamento, sustenta a Recorrente que a exigência não pode prosperar, porque seu montante foi apurado de forma equivocada, eis que não compensado do imposto incidente sobre a renda cobrado na Argentina.

Inicialmente, registra a Recorrente que os julgadores, ao rejeitarem a compensação ao fundamento de descumprimento do § 2º do art. 26 da Lei 9.249/95, aperfeiçoaram o lançamento, o que não lhes é dado. Pondera que o dispositivo não foi mencionado no auto de infração, nem no relatório fiscal do executor da diligência determinada pelo órgão julgador. Todavia, postula pela não decretação da nulidade, eis que com o advento da Lei 9.430/96, os contribuintes foram dispensados do atendimento da obrigação a que se refere o art. 26, § 2º, da Lei 9.249/95.

Dispõe o § 2º do art. 16 da Lei 9.430/96:

“ Art. 16.

- § 2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:
- I. com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do *caput* deste artigo;
 - II. fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.”

A Lei 9.430/96, nos termos do seu artigo 87, produz efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 1997, e a compensação litigada corresponde ao período encerrado em 31/12/96. Trata-se, todavia, de norma procedimental, aplicável, pois, aos casos *sub judice*, mesmo que anteriores à sua edição. Até porque, conforme a Exposição de Motivos que encaminhou o projeto de lei, seu objetivo foi aperfeiçoar as normas de tributação em bases mundiais e simplificar a forma de comprovação do imposto compensável, não havendo nenhuma razoabilidade em deixar de aplicá-la.



Com a impugnação, a empresa apresentou os documentos de fls. 105 a 203.

O documento de fls. 105 a 124 constitui cópia de relatório de auditoria, efetuada pela Price Waterhouse, do balanço geral sucursal argentina em 31/12/1995 e 31/12/1996, que, como óbvio, traz as demonstrações financeiras auditadas.

O documento de fl. 125/127 é cópia da declaração do *Impuesto de las Ganacias* relativa ao ano de 1996, na qual está consignado que o imposto calculado foi de 632.893,62, que ocorreram retenções e antecipações totalizando 881.515,14, havendo um saldo a favor do contribuinte de 248.621,52.

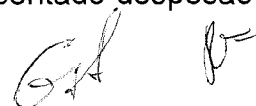
O documento de fl. 128 é cópia do recibo de entrega da declaração.

Os documentos de fls. 130 a 177 são cópias dos comprovantes de retenção do imposto e os documentos de fls. 178 a 203 são cópias dos comprovantes dos valores antecipados.

Portanto, nesse aspecto, assiste razão à Recorrente, devendo ser compensado o imposto pago na Argentina.

Como terceiro fundamento, sustenta a Recorrente que os valores contabilizados pela sucursal em 1996 e 1997 (abrangidos pela autuação) correspondem exclusivamente a "reintegros" (subsídios governamentais consistentes na restituição de impostos sobre determinadas atividades), cujo direito foi adquirido antes de 31.12.1995, e que foram reconhecidos contabilmente pelo regime de caixa, face às circunstâncias de incerteza quanto à sua realização. Nesse passo, não estariam abrangidos pela regra de tributação. Como elemento de prova, juntou parecer elaborado pela Price Waterhouse atestando o por ela afirmado.

Ocorre que o parecer juntado não é suficiente para se formar uma convicção no sentido de tratar-se de receitas de períodos anteriores. O fato de corresponderem a faturas emitidas até 1995 não lhes garante essa condição. Ao que parece, os ingressos de que se trata representam subsídios governamentais sob forma de devolução de tributos (e que devem ter representado despesas ou



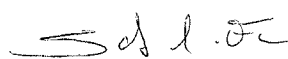
Processo nº 16327.000619/2001-61
Acórdão nº 101-94.910

custos nos respectivos períodos de competência), e assim sua correta contabilização é quando da efetivação da devolução.

Finalmente, como quarto argumento, aduz a Recorrente que na ação de mandado de segurança mencionada pelo AFRF obteve sentença favorável, com trânsito em julgado, reconhecendo-lhe o direito líquido e certo de compensar integralmente os prejuízos fiscais relativos a períodos encerrados até de 31.12.94, pleiteando que o valor exigido nestes autos seja compensado com tais prejuízos. Nesse aspecto, estando comprovado nos autos (doc, fl. 359) o trânsito em julgado da decisão favorável ao contribuinte, admitindo a compensação integral dos prejuízos referidos, deve ser atendido seu pleito, com a compensação integral de prejuízos acumulados apurados em períodos anteriores a 1995 eventualmente ainda não utilizados.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso para admitir a dedução do imposto relativo a 1996, pago no país de origem, bem como a compensação integral de prejuízos acumulados apurados em períodos anteriores a 1995 eventualmente ainda não utilizados.

Sala das Sessões, DF, em 13 de abril de 2005


SANDRA MARIA FARONI

