



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.001237/2001-54
Recurso nº 143.981 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-001.388 – 1ª Turma
Sessão de 17 de julho de 2012
Matéria IRPJ
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
SOFISA SERVIÇOS S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ANTERIORMENTE À TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. A tributação do lucro no exterior em bases universais apenas foi instituída com a Lei nº 9.249/95, não se podendo tributar os lucros auferidos anteriormente à vigência da lei, ainda que posteriormente disponibilizados.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Se a contrapartida da avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial continuava a não impactar o lucro real, por força do disposto no § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95, a receita de participação societária só poderia ser reconhecida pelo regime de caixa, no momento da sua disponibilização, logo, o art. 2º da IN SRF 38/96 estava de acordo com o figurino legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª TURMA DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS: 1) Por maioria de votos, em dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Karem Jureidini Dias e Valmir Sandri. Designado para redigir o acórdão o Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior. A Conselheira Susy Gomes Hoffmann apresentará declaração de voto. 2) Por maioria de votos, em dar provimento em parte ao recurso do contribuinte, para excluir os lucros auferidos até o ano de 1995 do montante lançado. Vencido o Conselheiro Valmir Sandri. Os Conselheiros Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alberto Pinto Souza Júnior, Valmir Sandri e Jorge Celso Freire da Silva, votaram pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias – Relatora

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Júnior – Redator Designado

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann – Declaração de Voto

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo, Susy Gomes Hoffmann, Karem Jureidini Dias, João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Alberto Ponto Souza Junior, Valmar Fonseca de Menezes, Jorge Celso Freire, Valmir Sandri e Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte, em face do Acórdão nº 101-95.497, da então Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O Auto de Infração exige IRPJ, em razão da falta de adição ao lucro líquido dos anos-calendário de 1996 e 1997, dos lucros auferidos no exterior por filiais, sucursais ou controladas.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, a atuada (Sofisa Serviços) recebeu lucros, dividendos e bonificações de sua controlada (Sofisa Investments Company), constituída na Comunidade de Bahamas e posteriormente transferida para a Ilha da Madeira (em 27/08/1996 – conforme Termo de Verificação Fiscal, fls. 15), quando passou a se denominar Bansof Gestão e Consultoria, tendo como única sócia a Sofisa Serviços (fls. 13 - Termo de Verificação Fiscal).

Importa esclarecer, ainda, que conforme Termo de Verificação Fiscal:

Os investimentos da empresa SOFISA SERVIÇOS na sua controlada BANSOF foram avaliados pelo método da equivalência patrimonial. Os lucros auferidos no exterior por intermédio da empresa BANSOF foram disponibilizados através do crédito do valor em conta bancária da empresa SOFISA SERVIÇOS S/A no Brasil, durante os anos-calendário de 1996 e

1997, conforme demonstrado pelo contribuinte em tabela às fls. 21”.

O razão da conta que registra investimento (2.1.1.20.20.01) identifica que nos anos-calendário de 1996 e 1997, as operações referentes a lucros e dividendos foram contabilizadas a crédito de investimentos e a débito da conta disponibilidade/depósitos bancários (1.1.2.80.02).

Os recebimentos ocorreram precisamente em dezembro de 1996 e fevereiro e março de 1997 conforme relata o Termo de Verificação Fiscal. O lançamento está fulcrado no artigo 25 da Lei nº 9.249/95 e na Instrução Normativa SRF nº 38/96 e no Ato Declaratório SRF nº 06, de 30/01/1997.

Impugnado o lançamento, sobreveio o acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que o julgou procedente.

Interposto Recurso Voluntário, o acórdão da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitou a preliminar suscitada de (incompetência da autoridade autuante) e, no mérito, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso, para afastar a exigência relativa ao ano-calendário de 1997. A decisão restou assim ementada:

LUCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS EM 1996 E 1997 — LEI 9.249/95 — ALTERAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PELA IN SRF 38/96 — IMPOSSIBILIDADE — Antes do advento da Lei 9.532/97, o regime de tributação dos lucros de filiais, controladas e coligadas no exterior observava o momento em que tais lucros eram auferidos, não havendo na Lei 9.249/95 qualquer elemento que considerasse a efetiva disponibilização como componente temporal da hipótese de incidência. Os lucros auferidos durante os anos-calendário de 1996 e 1997 deveriam ser adicionados em 31 de dezembro de cada ano, na proporção da participação societária, e não pelo montante efetivamente disponibilizado a posteriori. O lançamento de ofício deve, portanto, reportar-se a 31 de dezembro de cada ano como data do fato gerador.

JUROS DE MORA — SELIC — Não se pode negar vigência a lei regularmente editada. A variação dos juros de mora pela Selic está prevista na Lei 9.065/95. Recurso parcialmente provido.

A Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial contra o acórdão não unânime, na parte em que cancelou o lançamento relativo ao ano-calendário de 1997. Alega a d. Procuradoria que os lucros no exterior, ainda que apurados na data das demonstrações financeiras da sociedade no exterior, serão tributados quando disponibilizados (o aspecto temporal do fato gerador é a data da disponibilização dos recursos), conforme prevê o artigo 25 da Lei nº 9.249/95, *caput* e § 6º, com o qual está coerente a IN 38/96. Conclui, assim, que não houve equívoco quanto ao período base ou decurso do prazo decadencial para lançamento.

Em despacho de fls. 325/326, foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, tendo o contribuinte apresentado suas contrarrazões às fls. 375/384.

O contribuinte também apresentou Recurso Especial, no qual requer o cancelamento do lançamento relativo ao ano-calendário de 1996, uma vez que havia, tanto em 1996 quanto em 1997, Tratado Internacional que impedia a tributação dos lucros auferidos por controlada sediada em Portugal, distribuídos à empresa controladora com sede no Brasil. Aponta como paradigma os acórdãos n.ºs. 108-08.765 e 107-07.532. Aponta o artigo 98 do Código Tributário Nacional para sustentar a aplicabilidade do tratado em face da Lei nº 9.249/95 e IN 38/96. Por fim, afirma que o ato declaratório nº 06/97 estendeu ilegalmente a tributação do imposto de renda sobre os dividendos distribuídos por controladas sediadas em Portugal, além de ter pretendido ilicitamente retroagir ao ano-calendário de 1996.

O despacho de fls. 454/455 deu seguimento ao Recurso Especial do contribuinte, tendo a Fazenda Nacional apresentado suas contrarrazões às fls. 458/468.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora.

Delimitando a lide, o Recurso Especial da Fazenda Nacional é interposto em face de decisão não unânime e foi admitido em despacho de admissibilidade. O voto vencedor reproduz entendimento sobre a ilegalidade da IN SRF nº 38/96 para, ao final, divergir apenas quanto à exigência do ano-calendário de 1997, porquanto haveria erro no período base do lançamento, já que não seria possível à instrução normativa deslocar o aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto de renda para a disponibilização dos lucros e, nessa medida, o lançamento de ofício deveria se reportar a data de 31 de dezembro como data do fato gerador. É deste ponto que recorre à d. Fazenda Nacional.

Início, contudo, pela análise do Recurso Especial do contribuinte. O Recurso Especial do contribuinte pugna pela aplicação do Tratado Brasil-Portugal para evitar a dupla tributação, requerendo a reforma do acórdão recorrido na parte em que manteve o lançamento do ano-calendário de 1996. O contribuinte já obteve provimento para o ano-calendário de 1997, mas esta matéria também ao referido ano se aplicaria. Por isso, alega o contribuinte que, tanto em 1996 quanto em 1997, havia Tratado Internacional que impedia a tributação dos lucros auferidos por controlada sediada em Portugal na empresa controladora com sede no Brasil, tendo em vista o disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional.

No acórdão recorrido, o voto vencido, mas nesta parte vencedor, manteve o lançamento, sob o fundamento de que o artigo X da Convenção Brasil-Portugal, promulgado pelo Decreto nº 69.393/71, trata quaisquer participações nos lucros como dividendos, exceto os créditos, não se lhe aplicando a alegação de ausência de tributação sobre os dividendos. Asseverou que a sistemática prevista na legislação interna, de exclusão do lucro líquido da receita de equivalência patrimonial e não contabilização dos dividendos como receita não tem aplicação se os lucros distribuídos pela investida ainda não foram tributados pelo Brasil. No tocante aos lucros distribuídos em 31/12/1996 o lançamento foi mantido, nesta parte, no fundamento exarado no voto do relator original. Referido voto, inclusive, assevera que a Convenção entre Brasil e Portugal dispõe sobre a possibilidade de tributação dos dividendos

atribuídos pela sociedade residente na Ilha da Madeira a sua controladora no Brasil, sendo que o Ato Declaratório nº 06/97, nessa medida, seria meramente interpretativo, e não retroativo.

Para efeito de demonstração da divergência como pressuposto recursal, dentre os paradigmas apontados, o contribuinte cita o acórdão nº 108-08.765, de minha original relatoria, e no qual abordei a matéria. Assim como naquele processo, o presente caso também envolve a inovação legislativa trazida pela Lei nº 9.249/1995 e, no que tange aos anos de 1996 e 1997, naquele processo decidiu-se que não se poderia tributar o lucro da controlada, em face do disposto na cláusula VII do Tratado entre Brasil e Portugal. Neste passo, já por esse paradigma, de se conhecer do Recurso interposto.

Da mesma forma, o outro julgado citado por paradigma (Acórdão nº 107-07.532), está fundamentado no fato de a Lei nº 9.249/95, ao prover a tributação em bases mundiais, não ter cuidado da tributação com base em dividendos, porquanto pretendeu tributar em momento anterior, considerando o lucro. A tributação dos dividendos somente passou a ser validamente considerada a partir da Lei nº 9.532/97. Do exposto, de se concluir pelo conhecimento do Recurso Especial do contribuinte pela análise da matéria em face também deste paradigma.

Com efeito, até a vigência da Lei nº 9.249, editada em 26 de dezembro de 1995, vigorava no Brasil o princípio da territorialidade, segundo o qual, apenas os rendimentos que mantivessem elemento de conexão com o território detentor da pretensão tributária poderiam ser submetidos à tributação. Isto implicava, no campo pragmático, na impossibilidade de incidência de qualquer espécie tributária sobre rendimentos não produzidos no Brasil.

A partir de dezembro de 1995, contudo, o cenário legislativo foi substancialmente alterado pela introdução da referida lei. Da vigência dessa lei em diante, passou-se a tolerar a tributação sobre rendimentos não produzidos no Brasil, adotando-se, pois, o princípio da universalidade da tributação. Veja-se, a propósito, a redação conferida ao artigo 25 da Lei nº 9.249/1995:

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

Ato contínuo à promulgação da Lei nº 9.249/1995, a Secretaria da Receita Federal publicou a Instrução Normativa nº 38/1996, que, para dar cumprimento às novas regras trazidas na referida Lei, acabou por inovar em alguns aspectos, especialmente no que se refere ao momento para reconhecimento do lucro auferido no exterior. De fato, aludida Instrução Normativa criou verdadeiro diferimento da tributação dos lucros das sociedades estrangeiras, determinando sua tributação não mais no fechamento do balanço de cada ano, conforme previsto pela Lei nº 9.249/1995, mas quando efetivamente disponibilizados à empresa controladora.

Ainda que se entenda, como apontado no ilustre voto vencido do acórdão recorrido, que a IN 38/96 não padece de qualquer ilegalidade, porquanto trata de norma de integração, que veio disciplinar a lei, numa interpretação conforme a constituição, diz esta

relatora, que tributando o lucro a medida de sua disponibilidade, indubitável que sob a égide da Lei nº 9.249/95 não se podia tributar lucro antes dela auferido, ainda que posteriormente disponibilizado.

Ora, se apenas com a vigência da Lei nº 9.249/95 o ordenamento jurídico pátrio possibilitou a tributação em bases universais, vigorando esta a partir do ano-calendário de 1996, não é possível à tributação alcançar o lucro auferido em anos-calendário anteriores.

Sobre este aspecto, verifico às fls. 22 do processo que foram anexados aos autos a demonstração da movimentação dos lucros acumulados da SOFISA INVESTMENT COMPANY LIMITED. Pois bem, na demonstração, o resultado do exercício de 1995 foi da ordem de US\$ 8.867.945,05. Considerando adiantamentos disponibilizados no próprio ano, o resultado de 1995 transportado para o ano-calendário de 1996 e neste disponibilizado foi de US\$ 670.884,66. Nessa medida, as disponibilizações efetuadas no ano-calendário de 1996 até o montante do lucro auferido do ano-calendário de 1995 por esta razão devem ser excluídas do lançamento, o que desde logo enseja provimento parcial ao recurso do contribuinte, para excluir referido montante da base de cálculo do ano-calendário de 1996.

Considerando que o lançamento toma por base um montante superior, em face da remessa, em dezembro de 1996, do valor R\$ 3.379.968,00, a diferença entre esta base e a parcela que voto por exonerar, relativa ao lucro de ano-calendário anterior, enseja a continuidade da análise das razões recursais.

A Instrução Normativa nº 38/96, a meu ver, efetivamente diferiu a tributação para o momento da disponibilização do lucro. O que a d. fiscalização lançou foi o dividendo – lucro disponibilizado – na medida em que não tomou por base todo o montante do lucro auferido em 31/12/1996, mas apenas aquele que foi remetido, disponibilizado à recorrente. Tal fato me parece determinante para a análise da aplicação do Tratado Internacional no presente caso.

Neste passo, peço vênia para esclarecer, em primeiro lugar, o meu posicionamento acerca da questão, e diferenciar a análise da aplicação do tratado à luz do lançamento efetuado, daquela que tanto se discute sob a vigência da MP nº 2.158-35/01.

De longa data se discute sobre o vínculo relacional entre as Convenções Internacionais, mais especificamente os Tratados Internacionais e as normas de tributação brasileira, divergindo as posições sobre a natureza de tal vínculo relacional, se de coordenação (horizontal) ou se de subordinação (vertical). Entendo que as normas internacionais aplicam-se para efeito de interpretação do fato jurídico tributário, inclusive como garantia ao contribuinte, desde que referendadas pelo Congresso Nacional e introduzidas no ordenamento jurídico interno por veículo hábil.

Uma vez firmado um tratado internacional, temos comando ao Poder Executivo para que, na edição de normas interpretativas ou de execução, bem como na constituição do fato jurídico pelo lançamento de ofício, não extrapole sua competência, interpretando lei interna de forma a ferir disposição de Direito Público Internacional, devidamente internalizado no ordenamento jurídico pátrio, com a mesma força de Lei.

A soberania do Estado impõe relação de coordenação do Direito Público Interno com as Convenções Internacionais. A partir do referendo do Congresso Nacional, relativo ao ato do Poder Executivo, atribui-se eficácia plena ao comando prescrito no tratado. Em razão da competência do Congresso Nacional, conjugada com as normas específicas do Direito Tributário e do Direito Administrativo, as disposições do tratado tornam-se também Direito Positivo e garantia do contribuinte.

Sobre a necessidade de se observar o tratado internacional na constituição do fato jurídico tributário, o artigo 27 da Convenção de Viena impõe a seguinte regra de Direito Internacional Público: uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno como justificativa para o inadimplemento de um tratado. Também em nosso ordenamento, a norma insculpida no artigo 98, do Código Tributário Nacional, prescreve a necessidade de interpretação da legislação tributária interna, em conformidade com os tratados e convenções internacionais:

“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Uma norma jurídica não perde a sua validade quando, apenas em determinados casos, é aplicada com restrição ou interpretada em conformidade com outra norma, no caso aquela decorrente de tratado internacionalmente firmado, desde que não haja incompatibilidade total em todos os critérios que conformam a incidência tributária. Trata-se meramente de eficácia de legislação tributária interna que sofre restrição, nos casos em que sobre determinado fato jurídico incidem, por relação de coordenação, as disposições de tratado internacional, devidamente referendadas pelo Direito Público interno.

Desde que introduzido no Brasil o sistema de tributação em bases universais, porquanto se adotam elementos de conexão distintos entre os Estados, não raro afigura-se a dupla tributação internacional. Tributa-se pelo Estado de fonte – donde se obtém a renda ou o rendimento – e tributa-se pelo Estado de residência do beneficiário – onde reside o titular que aufera a renda ou o rendimento do capital investido no exterior. A extensão do poder de dupla tributação encontra limites nas convenções e nos tratados internacionais, firmados pelos respectivos Estados Contratantes.

Sempre que houver competência tributária cumulativa, aliada a uma convenção internacional, estabelece-se a prioridade de competência tributária. O Tratado Internacional firmado entre Brasil e Portugal foi referendado com a publicação do Decreto nº 69.393/71 e reza em seu artigo VII, o qual trata de lucros, que:

“1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.”

A única exceção a tributação do lucro exclusivamente pelo Estado de fonte é a hipótese de não se tratar de mero estabelecimento estável. Tem-se argumentado que o artigo

VII da Convenção Modelo não trataria daquele “rendimento” adicionado ao lucro líquido pela pessoa jurídica sediada no Brasil, defendendo, outrossim, que o artigo VII não se aplicaria para proteger a “dupla tributação meramente econômica”. Daí a constante discussão da escolha do artigo VII ou X da Convenção Modelo. O artigo X trataria justamente do dividendo, lucro disponibilizado. Tal discussão acirrou-se efetivamente apenas com a vigência da MP 2.158/01 que retornou à sistemática da tributação do lucro, criando a figura do dividendo presumido ou ficto.

É bem verdade que a OCDE admite a legislação que antecipa a tributação dos dividendos – presumidos ou fictos, com base nas regras CFC’s (*Controlled Foreign Corporations*). Entretanto, a aplicação das regras CFC’s são voltadas a operações abusivas, localizadas em países de baixa pressão fiscal ou sem transparência tributária. A título elucidativo, ou bem não se tem legislação CFC, ou bem as regras de CFC são aplicadas por um Estado quando a empresa desse determinado Estado detém controle ou significativa participação na empresa situada no exterior e referida entidade estrangeira gera simplesmente renda passiva e/ou é localizada em país de baixa pressão fiscal, a exemplo das regras de CFC da França, da Alemanha e da Itália.

Uma coisa é a aplicação das regras CFC’s, outra coisa, totalmente diversa, é uma norma geral de tributação dos lucros, que não se volta a uma situação específica antielusiva. Norma esta que, no que tange à MP nº 2.158/01, optou por tributar lucro e não dividendo. Sobre os comentários da OCDE à Convenção Modelo, especificamente no que tange à legislação CFC, válido citar trecho do acórdão de lavra da Conselheira Sandra Faroni (Acórdão nº 101-97.070):

João Francisco Bianco produziu aprofundado estudo sobre o tema da transparência fiscal internacional, no qual aborda a questão dos tratados internacionais.

O autor conceitua como transparência fiscal internacional (também conhecido pela sigla CFCs “Controlled Foreign Companies”) o regime “em que os lucros auferidos por determinadas pessoas jurídicas, sediadas em um país, passam a ser tributados diretamente na pessoa de seus sócios, residentes em outro país, como se esses últimos os tivessem auferido diretamente. É nesse sentido que a pessoa jurídica sediada no exterior, do ponto de vista fiscal do país de residência dos sócios, é chamada de transparente”.

As considerações de Bianco a respeito da inconstitucionalidade da legislação brasileira de transparência fiscal internacional e sua brilhante abordagem quanto a formas alternativas de adoção do regime pelo Direito Brasileiro não podem ser levadas em conta neste julgamento administrativo. Ao analisar a compatibilidade das legislações internas sobre transparência fiscal internacional com tratados internacionais, o autor analisa os três artigos da Convenção Modelo da OCDE potencialmente aplicáveis, o art. 7º, o art. 10 e o art. 21.

Formula as seguintes conclusões:

a) Se a hipótese fática em exame seja de investimento feito em empresa no exterior sem qualquer tipo de intuito abusivo, sediada em um país que não pratica a concorrência fiscal danosa, a legislação brasileira prevendo a tributação dos lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior é incompatível com o art. 7º do Tratado e não deve ser aplicada.

b) Se a hipótese fática em exame seja de investimento feito em empresa no exterior que usufrua algum tipo de benefício fiscal, mas seja considerada sujeita à tributação no país de sua sede, nos termos da respectiva legislação interna, a mesma conclusão se impõe, uma vez que os tratados firmados pelo Brasil não dispõem de dispositivo específico coibindo medidas de contribuintes visando à obtenção de benefícios fiscais através de mecanismos de planejamento tributário, nem é possível inferir do texto do Tratado a existência de uma cláusula não escrita nesse sentido.

c) Se a hipótese fática em exame seja de investimento feito em empresa no exterior que usufrua algum tipo de benefício fiscal, e que não seja considerada residente no país de sua sede social, de acordo com a respectiva legislação interna, os dispositivos do Tratado são inaplicáveis ao caso concreto, e nesse caso, a lei brasileira de transparência fiscal e aplicável normalmente. Essas são apenas algumas das considerações que influenciaram minha reflexão sobre o tema.

(...)

6.2 Peculiaridades negativas do sistema adotado no Brasil e sugestão de mudanças

O problema é que a legislação de transparência fiscal internacional foi adotada no Brasil de forma irrefletida e canhestra. Por força do art.25 da Lei 9.249/95 e agora do art.74 da Medida Provisória 2.158/2001 (regulamentado pela Instrução Normativa 213/02), todos os investimentos em coligadas e controladas estrangeiras avaliados pelo método de equivalência patrimonial devem submeter-se ao regime da transparência fiscal internacional¹⁴.

Ora, o regime da transparência fiscal internacional foi concebido e implementado ao longo das últimas décadas¹⁵ para atingir situações específicas de planejamento tributário internacional, em que pelo menos três fatores estão presentes.

Em primeiro lugar, supõe-se um controle inequívoco da empresa estrangeira pela empresa nacional submetida ao regime de transparência; em segundo lugar, o regime só é aplicado a determinados tipos de rendimentos, os chamados rendimentos passivos, aqueles que não decorrem de uma genuína atividade empresarial e são produzidos por ativos transferidos

previamente pela matriz; finalmente, o regime somente é aplicado quando a entidade controlada ou coligada se localiza numa jurisdição fiscal favorecida (paraíso fiscal), ou desfruta de um regime fiscal privilegiado.

(...)

Em suma: o legislador brasileiro teve em mente coibir uma prática de desvio de rendimentos de empresas residentes no Brasil para entidades criadas artificialmente em paraísos fiscais ou que gozam de um regime fiscal privilegiado. Tais desvios gerariam uma postergação indefinida do pagamento do imposto de renda brasileiro, por isso o legislador determinou que a renda das entidades controladas ou coligadas no exterior fosse tributada em sede da pessoas jurídica controladora, mesmo antes de sua disponibilização. Contudo, tal objetivo de política fiscal internacional não foi adequadamente implementado pela legislação pátria, que estabeleceu um regime indiscriminado de atribuição dos rendimentos das entidades controladas às entidades controladoras, sem perquirir sobre o controle inequívoco das segundas sobre as primeiras, e sem cogitar da necessária presença das primeiras em jurisdições de baixa pressão fiscal.

A aplicação generalizada do regime de transparência fiscal apresenta graves inconvenientes. Por um lado, prejudica desnecessariamente a competitividade das sociedades brasileiras que efetuam no exterior investimentos diretos em atividades genuinamente empresariais. Nestes casos, não há nada que justifique, de um ponto de vista de política fiscal, a exigência do imposto à medida que os lucros das controladas e coligadas são auferidos no exterior. Em segundo lugar, a adoção generalizada da transparência fiscal internacional para todo e qualquer investimento estrangeiro é apontada pela própria OCDE como contrária às normas dos tratados internacionais celebrados para evitar a dupla tributação da renda¹⁶.

Sendo assim, urge que o Congresso Nacional, quando delibere definitivamente sobre a Medida Provisória 2.158/2001, promova as necessárias reformas ao regime da transparência fiscal internacional instaurado irrefletidamente pelo art. 74 da referida Medida Provisória. Essas reformas devem contemplar, no mínimo, os seguintes aspectos: (a) o regime deve aplicar-se somente a situações em que a sociedade residente no Brasil, direta ou indiretamente, isoladamente ou em conjunto com outras sociedades do mesmo grupo, possua mais de 50% do capital votante da sociedade estrangeira; (b) o regime deve aplicar-se somente a determinados tipos de rendimentos passivos (juros, royalties, dividendos, rendas imobiliárias) ou então, em se determinando a inclusão no regime de todos os rendimentos da sociedade, devem ser criadas exceções para, por exemplo, os casos em que os rendimentos provêm de atividades comerciais ou industriais genuinamente exercidas no país em que se localiza

a entidade estrangeira e (c) o regime deve aplicar-se somente quando a entidade estrangeira esteja localizada em um paraíso fiscal ou desfrute de um regime fiscal privilegiado.”

A soberania dos Estados Contratantes, na aceção de poder e direito de firmar compromissos, implica em submissão ao quanto estabelecido nos acordos internacionais. A interpretação da Convenção Internacional, por sua vez, considera os pronunciamentos internacionais de qualquer ordem, sendo ou não o Estado Contratante, membro da organização, a exemplo dos pronunciamentos normativos da OCDE.

Interpretando a Convenção à época existente, conforme orientação dos órgãos normatizadores, temos que, também a Lei nº 9.249/95 não se equipara a uma legislação CFC e a Convenção assinada pelo Brasil não tem previsão antiabuso, tampouco excepcionava a localidade em que sediada a controlada da Recorrente.

Foi nessa toada que no acórdão nº 108-08.765, utilizado como paradigma, no qual fui relatora original e nesta parte vencedora, a Câmara deu provimento ao Recurso do contribuinte para aplicar o Tratado Internacional, conforme o artigo VII da Convenção Modelo, determinando que estava impedida no Brasil a tributação do lucro auferido no exterior.

Em tese, reitero aquele posicionamento, porém, as discussões naquela época embrionárias no âmbito deste Tribunal Administrativo, hoje são por esta relatora repensadas, mormente em face da situação do caso concreto, o que em nada arranha a minha convicção sobre a existência de, no mínimo, uma grave problemática sobre a aplicação de norma que determina indiscriminadamente a tributação do lucro independentemente de sua disponibilização, quando há necessária observância de tratado internacional

Muito bem, no caso concreto, para o ano de 1996, a fiscalização, submetida que é às disposições da Instrução Normativa, apenas tributou o lucro efetivamente disponibilizado, ou seja, o dividendo. Acrescento a esse fato que também não houve inobservância da tributação prevista na Lei nº 9.249/95, porquanto o lucro disponibilizado no ano de 1996, é também o lucro auferido neste ano, salvo a parcela que votei por exonerar.

Se assim é, porque observado, no caso concreto, que o lucro auferido e também disponibilizado no ano de 1996, ou seja, o dividendo é o que foi tributado, então não me parece caso de discussão sobre a aplicação do artigo VII da Convenção Modelo. Uma vez que o dividendo não é protegido pela convenção, entendo que nesta parte não merece reparos o acórdão recorrido.

Pelo exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Especial do contribuinte, para excluir da base de cálculo do ano-calendário de 1996, o montante do lucro correspondente ao ano de 1995, apontado as fls. 22, nos termos do voto.

Passo, então, a análise do Recurso Especial da d. Procuradoria.

Na esteira do quanto já tratado, também não se aplicaria a discussão acerca da isenção sobre a tributação do lucro em face do Tratado Brasil e Portugal, porquanto os valores tributados em 1997 foram, de fato, aqueles montantes efetivamente disponibilizados à recorrente e, nessa medida, se tratam de dividendos. Conforme se verifica também às fls. 22 do

processo, em fevereiro de 1997 foram distribuídos US\$ 4.900.000,00 e, em março de 1997, foram disponibilizados US\$ 472.186,35.

Ocorre que também se verifica que os valores disponibilizados em 1997 correspondem ao lucro auferido em 31/12/1996 e a questão, então, é justamente aquela abordada no acórdão recorrido, no qual o contribuinte, nesta parte, sagrou-se vencedor. Como dito, no acórdão recorrido, o contribuinte obteve provimento a seu recurso justamente porque entendeu a Câmara *a quo* que, nos termos da Lei nº 9.249/95, este montante deveria ser tributado no ano-calendário de 1996, e não em 1997, porquanto a Instrução Normativa nº 38/96 não teria o condão de alterar o período de apuração estipulado em Lei.

Sobre este aspecto, a Procuradoria da Fazenda Nacional defende que a disposição da IN nº 38/96 não diverge daquilo que estipula a Lei nº 9.249/95. A meu ver, desde a inovação da Lei nº 9.249/95 até a alteração introduzida pela Lei nº 9.532/97 e posteriormente à edição da MP 2.158-95/2001, o que se tributa é o lucro (no montante da participação do contribuinte no capital) e não o dividendo, tenha ou não a IN nº 38/96 postergado o momento de seu reconhecimento. O ordenamento jurídico só previu efetivamente a tributação do dividendo, por lei, na vigência da Lei nº 9.532/97.

A diferença é que antes da alteração promovida pela Lei Complementar nº 104/2001, a qual, dentre outras inovações, inseriu o § 2º ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, encorajando o Poder Executivo a editar a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que em tese cria situação de tributação de dividendo ficto, na vigência da Lei nº 9.249/95, cuja redação do dispositivo legal é praticamente idêntica, o Poder Executivo editou a Instrução Normativa nº 38/96 que buscou legalizar a tributação para o efetivo momento da disponibilidade do rendimento.

Sobre este aspecto, é importante mencionar que, na égide da Lei nº 9.249/95 e posteriormente à edição da MP nº 2.158-95/2001, o legislador só previu no ordenamento jurídico pátrio a sistemática da tributação do lucro, quer ou não atos infralegais tenham, ainda que em prol do contribuinte e da legalidade, de outra forma disposto e até amarrado, por vinculação, a fiscalização.

Não só a redação da MP nº 2.158-95/2001 é equiparável à redação da Lei nº 9.249/95. A Lei nº 9.249/95 harmonicamente determinou, de um lado, a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, compatibilizando esta sistemática (tributação do lucro e não do dividendo) ao seu reconhecimento no balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano (artigo 25), e, de outro lado, asseverou que os dividendos não seriam tributados pelo beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliada no país ou no exterior, nem ficariam sujeitos ao imposto de renda na fonte (artigo 10).

Na sistemática de tributação pela Lei nº 9.249/95, os dividendos não eram passíveis de tributação, porquanto já o eram os lucros, razão pela qual a mesma lei determinou que, para efeito do cálculo do lucro passível de tributação, tais lucros deveriam ser convertidos, pela taxa de câmbio para a venda, do dia das demonstrações financeiras em que apurados na filial, sucursal, controlada ou coligada (§ 4º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95). A sistemática só foi alterada durante a vigência da Lei nº 9.532/97 que, de um lado, não tributava o lucro, razão pela qual não tinha por fato gerador a data do encerramento do balanço, e, por outro lado, tributava o dividendo.

Para finalizar o histórico comparativo, não posso deixar de mencionar que de fato existe diferença entre a situação do contribuinte sob a égide da Lei nº 9.249/95 e aquela atualmente vigente desde a MP nº 2.158-95/2001. Tendo em vista as disposições da IN nº 38/96, a fiscalização, por vinculação ao ato do executivo, aguardava o momento da disponibilização do lucro para tributar, o que realmente não ocorre a partir da vigência da referida Medida Provisória até o presente.

Sobre a atual ordem jurídica a situação é mais complexa, já que ao não existir qualquer diferimento para a tributação do lucro, nos casos de tratado internacional fica impossível até a aplicação correta do artigo X da Convenção Modelo. Isto porque, ao tratar como dividendo ficto, o que não ocorria na égide da Lei nº 9.249/95 (que claramente determinava a tributação do lucro), referida “antecipação” não permite que seja verificada a ocorrência de tributo pago e, pior, não computa o tributo pago sobre lucro ainda não disponibilizado ou que jamais será disponibilizado. Este problema sem dúvida não era enfrentado pelos contribuintes na vigência da Lei nº 9.249/95.

Nada obstante a diferença tratada, que só deve ser considerada e resolvida quando dos julgamentos da tributação dos lucros sob a égide da MP 2.158-95/2001 e apesar das disposições da IN 38/96, vigente à época da Lei nº 9.249/95, entendo que devo me ater, pelo princípio da legalidade, à sistemática prevista na lei à época dos fatos. Em outras palavras, ainda que a IN seja de fato muito mais conforme com o ordenamento jurídico do que a Lei nº 9.249/95, como já mencionei em voto anterior, “se às competências jurisdicionais típicas e atípicas é possível afastar os excessos interpretativos, tal sempre ocorre para desonerar”. “Na tarefa de efetuar o lançamento de ofício a Administração Pública só tem abertura cognitiva quanto ao reconhecimento do fato, não lhe sendo possível afastar o texto da norma imediatamente vinculante, *in casu*, a Instrução Normativa” (Acórdão CSRF/9101-001.166, sessão de 12/09/2011), mas o julgador, ao fazer prevalecer a lei pode, de uma forma ou de outra, acabar declarando insubsistente o lançamento.

Partindo dessa premissa, e do entendimento de que a Lei nº 9.249/95 tributava o lucro (no montante da participação do contribuinte), ao passo que a Instrução Normativa determinava a tributação dos dividendos, peço vênica para transcrever trecho do voto do Conselheiro Carlos Pelá (Acórdão nº 1402-00.391, sessão de 27/01/2011), que bem descreve a evidente distinção entre lucro e dividendo:

“(...) De fato, a legislação brasileira adotou duas formas diferentes para tributar o lucro obtido no exterior através de investimentos lá feitos. Pela lei brasileira (9.249, art. 25), são tributados no exterior os “rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior” (par. 1º) e os “lucros auferidos no exterior por coligadas” (par. 2º). O lucro é o “resultado da venda de cada mercadoria ou produto cujo comércio ou produção constitua objeto da empresa” (Bulhões). Já, rendimento é o ganho obtido diretamente pela pessoa jurídica brasileira, através de aplicações de seu capital no exterior, através de atividades desenvolvidas diretamente por ela. Ganhos de capital são resultantes de ganhos com a alienação de aplicações feitas com capital fixo da empresa. (...)”

Desta forma, considerando que desde a inovação da Lei nº 9.249/95 até a alteração introduzida pela Lei nº 9.532/97 e posteriormente à edição da MP 2.158-95/2001, o que a lei pretende tributar é o lucro (no montante da participação do contribuinte no capital) e não o dividendo, tenha ou não a IN 38/96 postergado o momento de seu reconhecimento; considerando que os valores disponibilizados em 1997 correspondem ao lucro auferido em 31/12/1996; considerando que, nos termos da Lei nº 9.249/95, o período de apuração é o ano-calendário de 1996, e não em 1997, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, mantendo o quanto já decidido pelo acórdão recorrido

Por todo o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte para excluir da base de cálculo do ano-calendário de 1996 o saldo do lucro no ano-calendário de 1995, bem como voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Sala das sessões, em 17 de julho de 2012

(assinado digitalmente)

Karem Jureidini Dias – Relatora.

Voto Vencedor

Conselheiro Alberto Pinto S. Jr., Redator designado.

Com a devida vênia, ousou divergir da ilustre relatora, pelas razões a seguir expostas.

Inicialmente, esclareço que, embora diverja da Relatora em relação ao voto proferido no julgamento do recurso da Fazenda Nacional, faz necessário que aborde questões relativas ao recurso especial da contribuinte, pois que, nesse ponto, acompanhei o ilustre voto da Relatora apenas pelas conclusões e, além disso, as conexões entre as matérias recorridas tornam relevante que se enfrentem alguns pontos abordados pela contribuinte.

Primeiramente, quando a lei tributária brasileira fala em tributação dos lucros no exterior, há que se entender, sob a técnica jurídico-contábil que a norma está tratando da tributação da participação da investida no lucro da filial, sucursal, coligada ou controlada domiciliada no exterior, o que para a investidora aqui no Brasil é receita – receita de participação societária. Tanto é assim, que só será tributada no Brasil a receita no montante proporcional à participação da investidora nos lucros da investida no exterior.

Assim, vê-se que a contribuinte está confundindo institutos diferentes, quando traz, na sua defesa, a alegação de que: *“de acordo com o citado artigo VII, compete exclusivamente a Portugal a tributação dos lucros auferidos pelas empresas sediadas neste Estado”*.

Ora, disso ninguém dúvida, ocorre que, no presente caso, não estamos tratando de lucros auferidos pela empresa sediada em Portugal, mas da receita de participação da investidora brasileira em tais lucros. Se dúvidas como essa podiam ser, ainda que

indevidamente, suscitadas após a entrada em vigor do art. 74 da MP 2.158-35 – quando os lucros passaram a ser aqui tributados antes de distribuídos, na época sub examine é totalmente descabida, pois estamos falando de valores efetivamente pagos pela investida na Ilha da Madeira à investidora brasileira a título de participação nos lucros – dividendos no conceito amplo adotado pela convenção modelo.

Além disso, temos que entender que o art. VII, mencionado pelo recorrente, trata de lucro auferido diretamente por uma pessoa jurídica em outro país signatário do tratado. A simples leitura dos comentários à convenção modelo da OCDE já deixa claro o alcance do art. VII, quando ressalta que este artigo é em muitos aspectos uma continuação do art. 5º, ou seja, uma continuação do artigo que trata sobre a definição de Estabelecimento Permanente.

A função deste dispositivo é apenas uma: dizer que os lucros auferidos por uma empresa domiciliada em um país signatário do *Double Taxation Agreement (DTA)* não será tributada no outro país signatário, salvo se lá ela tiver um estabelecimento permanente. Ou nas palavras de Alberto Xavier, “*o Estado fonte é excepcionalmente autorizado a tributar os resultados das atividades que se exercem no seu território com certa intensidade, corporizada na instalação de um estabelecimento estável*”.

Trata-se assim de dizer que, se uma empresa domiciliada em Portugal auferir lucros no Brasil, esses lucros só poderão ser tributados aqui se esta empresa tiver no mínimo um estabelecimento permanente. Ou então, que os lucros auferidos por uma empresa domiciliada no Brasil só serão tributados em Portugal se lá esta empresa tiver, no mínimo, um estabelecimento permanente.

Ora, no caso em tela estamos falando de uma empresa domiciliada no Brasil e de suas receitas de participação nos lucros de uma controlada em Portugal. Ou seja, totalmente inaplicável o art. 7º, pois não se trata *in casu* de lucro auferido diretamente pela investidora brasileira em Portugal, mas sim de receita de participação da investidora brasileira nos lucros da sua controlada na Ilha da Madeira.

Assim, aplicável, na espécie, o art. X do DTA Brasil/Portugal, internalizado pelo Decreto nº 69.393/71, o qual vem expressamente confirmar tal entendimento, especialmente os parágrafos 3 e 4, se não vejamos como dispõem:

“Artigo X Dividendos

1. Os dividendos atribuídos ou pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não excederá 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites

3. O termo 'dividendos', usado neste artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, parte de fundador ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais assimilados aos rendimentos das ações pela legislação fiscal do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. O termo inclui também os rendimentos auferidos pelo sócio oculto, em regime de conta em participação.

4. Serão também considerados dividendos os lucros remetidos ou pagos ou creditados por um estabelecimento estável situado num Estado Contratante à empresa do outro Estado Contratante a que este pertence, sendo aplicável o disposto no nº 2.

Aos lucros do estabelecimento estável situado no Brasil, de empresa de Portugal, que forem reinvestidos no primeiro Estado, será aplicável o tratamento tributário dispensado aos lucros de empresas do Brasil incorporados ao capital, sem que, todavia, a tributação de tais lucros possa vir a exceder o limite estabelecido no nº 2.

5. O disposto nos nºs 2 e 4 não afetará a tributação da sociedade ou do estabelecimento estável no tocante aos lucros que deram origem aos rendimentos aí mencionados.

6. O disposto nos nºs. 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo VII.”.

Outro rotundo equívoco cometido pela contribuinte recorrente reside na interpretação dada ao parágrafo 6º do artigo V da convenção, o qual assim versa:

6. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.

É verdade que tal parágrafo pode dar a entender que um coligada ou controlada possa ser um estabelecimento permanente, todavia, o próprio comentário à convenção modelo da OCDE a tal dispositivo deixa claro a sua razão de ser, quando assim se pronuncia: “É geralmente admitido que a existência de uma empresa filial, por si só, não a constitui um estabelecimento permanente da sua empresa-mãe. Isso decorre do princípio de que, para efeitos de tributação, a empresa subsidiária constitui uma entidade legal independente.” Da mesma forma, Alberto Xavier, ao explicar tal dispositivo, diz : “Refira-se ainda que as sociedades subsidiárias não são considerada, em princípio, estabelecimento

permanentes das sociedades-mãe, à semelhança, aliás, como sucede no direito interno. É que as subsidiárias, ao contrário do que sucede com as simples filiais, constituem entidades juridicamente independentes.” (Direito Tributário Internacional do Brasil, pág. 553).

Ou seja, uma subsidiária com personalidade jurídica e atividade própria já não será considerada um estabelecimento permanente ou estável. Agora, mais ainda se estamos falando de coligada ou controlada. Desta forma, quando falamos de coligada ou controlada, estamos falando de outra pessoa jurídica que auferir lucros e distribuir dividendos, razão pela qual, controladora ou coligada no outro país contratante recebe receita de participação nos lucros da investida, ou se quiserem remuneração do capital investido, ou se quiserem dividendos. Razão pela qual no caso presente, deve-se aplicar o art. 10.

Assim, à receita recebida pela participação da contribuinte nos lucros da investida domiciliada em Portugal se aplica o disposto no item 1 do art. 10 da Convenção, o qual admite a tributação aqui no Brasil dos dividendos pagos por investida sediada em Portugal.

Por outro lado, o conjunto probatório, mormente o doc. a fls. 22 e segs. aponta que havia um estoque de lucros no LPA da investida no montante de R\$ 670.884,66. É verdade que, além de tal ponto não ter sido questionado na peça recursal, há dúvida se nos dividendos recebidos tais valores estavam realmente inseridos. Todavia, acompanho a relatora neste ponto, em homenagem ao princípio do *in dubio pro contribuinte*.

Por outro lado, com a devida vênia da Conselheira Relatora, ousou divergir do seu notável voto, no tocante ao recurso especial da Fazenda Nacional, pelas razões que se seguem.

Primeiramente, se a Relatora entendeu que a receita de participação nos lucros da investida no exterior, à época, deveria ser reconhecida pelo regime de caixa, tanto que alega que: *“o dividendo é o que foi tributado, então não me parece caso de discussão sobre a aplicação do artigo VII da Convenção Modelo”*, por outro, ao julgar o recurso da Fazenda Nacional, sustenta que tais receitas deveriam ser reconhecidas pelo regime de competência, o que se constitui, *data maxima venia*, em contradição, se não vejamos o que se segue.

Em 2003, publiquei na Revista Fórum de Direito Tributário nº 02, artigo doutrinário, no qual, já enfrentava uma das questões aqui posta em julgamento, razão pela qual, com a devida vênia, transcrevo os seguintes excertos da referida publicação:

5.1. Ora, conforme a seguir demonstrado, só se pode falar de disponibilidade econômica e acréscimo patrimonial, em virtude de lucro apurado no balanço da investida, mas ainda não pago ao investidor, se este estiver obrigado a avaliar o investimento pelo MEP, pois, em caso de avaliação pelo custo de aquisição, não há dúvida, de que só se poderia considerar ocorrida a disponibilidade econômica após o efetivo recebimento dos dividendos pela investidora.

14. Verificado quando se deve aplicar o MEP, cabe agora analisarmos a mais importante consequência da sua aplicação, qual seja, o reconhecimento pela investidora dos lucros da investida ao mesmo tempo em que são produzidos, independentemente de terem sido distribuídos. Com isso, antes mesmo de serem recebidos, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP já representam um acréscimo patrimonial na investidora, pois, como bem ensina Modesto Carvalhosa (in Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, vol. 4 – tomo II, ed. Saraiva, pág. 50):

“Há assim um registro concomitante do resultado na ‘sociedade-filha’ e na ‘sociedade-mãe’. Daí dizer que a investidora apropria, com a equivalência patrimonial, o resultado derivado de seus investimentos nas sociedades investidas por regime de competência, e não por caixa, quando distribuído”. [grifo nosso]

17. Como se vê, ao fim da primeira parte deste arrazoado, não é a legislação tributária que determinou o regime de competência para o reconhecimento dos lucros das investidas avaliadas pelo MEP, mas, sim, a legislação comercial.

18. Até o momento, não se fez necessário nos recorrermos de nenhuma lei tributária para sustentarmos que os lucros ainda não distribuídos das investidas avaliadas pelo MEP significam um acréscimo patrimonial na investidora por representarem uma disponibilidade econômica, passível, inclusive, de distribuição aos sócios da investidora.

35. Não obstante, desde a introdução do MEP (Lei nº 6.404/76), os lucros das investidas avaliadas pelo MEP no exterior pudessem ser tributados no Brasil antes do efetivo recebimento, já que compunham o resultado contábil da investidora, não era isso que ocorria, pois o art. 63 da Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964, adotava o princípio da territorialidade – pelo qual só se tributava os resultados oriundos de atividades exercidas no país. Assim sendo, os lucros dos investimentos no exterior avaliados pelo MEP não eram tributados no Brasil, não porque não se configurassem em um acréscimo patrimonial, mas porque o país adotava, como aspecto espacial da hipótese de incidência do IRPJ, o princípio da territorialidade.

36. Com o advento da Lei nº 9.249, de 1995, o Brasil passou a adotar a sistemática de tributação em bases universais, pelo qual a tributação compete ao país onde a empresa tem a sede, independentemente do lugar onde os rendimentos foram produzidos, se não vejamos como dispõe o art. 25:

.....
.....

37. Houve, assim, uma mudança no aspecto espacial da hipótese de incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas com a adoção do princípio da universalidade da renda, o que em nada ofende ao conceito de renda estampado no caput art. 43 do CTN, mesmo porque compete à lei ordinária definir os aspectos da hipótese de incidência dos tributos, pois é isso que se chama “instituir o tributo”.

43. Destarte, com a Lei nº 9.249, de 1995, passamos a adotar a tributação do imposto de renda em bases universais, não obstante a legislação tributária continuasse a autorizar as investidoras a reconhecer os lucros das investidas no exterior, apenas quando pagos ou creditados. Isso mesmo, apesar de a legislação comercial (art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976), desde meados da década de setenta, já determinar que as investidoras reconhecessem o resultado da equivalência pelo regime de competência, ou seja, fazendo o registro contábil do resultado da equivalência patrimonial concomitantemente com a apuração do resultado pela investida, a interpretação dada pela Secretaria da Receita Federal - SRF ao art. 25 da Lei nº 9.249/95 continuou a considerar que os lucros de investida no exterior avaliada pelo MEP fossem tributados apenas quando pagos ou creditados, se não vejamos como dispunha o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 38, de 27 de junho de 1996 (posteriormente, revogada pela Instrução Normativa nº 213, de 2002):

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais sucursais, controladoras ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

§ 1º Consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.

[...]

44. Ora, decerto que não havia mais nenhum motivo para deixar de tributar no Brasil os lucros das investidas no exterior avaliadas pelo MEP, pois já tínhamos abandonado o princípio da territorialidade (único obstáculo à tributação de tais lucros) e adotado a tributação em bases universais, logo, sendo tais investimentos sediados no exterior, a entidade econômica ainda não tinha sido tributada por tais lucros no Brasil, razão pela qual tais lucros haviam de ser computados no cálculo do lucro real da investidora.

45. Entretanto, conforme já frisamos, a SRF, ao interpretar o art. 25 da Lei nº 9.249/95, em especial o § 6º, entendeu que ali

estava contemplada uma exceção ao reconhecimento pelo regime de competência, ou seja, exceção ao reconhecimento da receita da investidora no Brasil concomitantemente com a apuração do lucro pela investida no exterior (avaliada pelo MEP), de tal sorte que os lucros da investida no exterior só passavam a ser receitas tributáveis da investidora no Brasil quando efetivamente pagos ou creditados.

46. Vejam que essa era uma exceção para quem apura o imposto sobre a renda pelo lucro real, já que a regra é a do reconhecimento das receitas pelo regime de competência. Aliás, sobre o regime de competência, o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, de Sergio de Iudícibus e outros, ed. Atlas, 5ª edição, p. 28, traz a seguinte definição, para depois observar o que se segue:

“As receitas e despesas são apropriadas ao período em função de sua incorrência e da vinculação da despesa à receita, independentemente de seus reflexos no caixa.

A Lei das Sociedades por Ações não admite exceções. Algumas praticadas hoje decorrem de legislações normalmente fiscais, ainda divergente da lei societária.” [grifo nosso]

O que dizia o § 6º do art. 25 da Lei 9.249/95? Justamente que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuavam a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º do mesmo art. 25. Ora, que tratamento era esse? O tratamento dado pelo art. 23 do DL 1598/77, com as alterações introduzidas pelo DL 1648/78, qual seja:

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não ser computada na determinação do lucro real.

Ora, se a contrapartida do MEP continuava a não impactar o lucro real, por força de consequência, a receita de participação societária não podia ser reconhecida pelo regime de competência, razão pela qual não havia outra interpretação a ser dada, senão que a participação nos lucros das investidas no exterior deviam ser reconhecidos pelo regime de caixa, ou seja, no momento da distribuição ou do creditamento, fossem esses investimentos avaliados pelo MEP ou pelo custo de aquisição. Logo, entendo que a interpretação da Receita Federal para o § 6º do art. 25 da Lei 9.249/95 não poderia levar a outra conclusão senão aquela disposta na IN 38.

Logo, se aplicável o regime de caixa, as receitas de participação societárias deveriam ser reconhecidas, para fins de tributação na Investidora, no momento em que houve a sua realização financeira, ou seja, nos momentos em que disponibilizados: 16/12/1996, 06/02/1997 e 19/03/1997.

Vale ainda ressaltar que a exceção criada pelo § 6º em tela – regime de caixa - terminou findando para as filiais e sucursais no exterior com o advento da Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e, para todas as investidas avaliadas pelo MEP, somente com o art. 74 da

MP 2.158-35, de 2001. Ora, se a interpretação dada pela Conselheira Relatora estivesse correta, restariam estas normas baldadas, pois se estaria repetindo o que já estaria dito antes.

Assim, repito, acompanho a relatora apenas naquela parte em que exclui da base tributável o valor da receita de participação nos lucros da investida gerados em anos anteriores a vigência da Lei nº 9.249/96, no montante de R\$ 670.884,66.

Por essas razões, acompanho a ilustre Relatora no sentido de dar provimento parcial ao recurso da contribuinte, para excluir da base tributável o valor de R\$ 670.884,66, e dirijo no tocante ao recurso especial da Fazenda Nacional, pois, a ele, dou provimento, para restabelecer os lançamentos cancelados pelo acórdão recorrido.

Sala das sessões, em 17 de julho de 2012

(assinado digitalmente)

Alberto Pinto S. Jr. – Redator designado.

Declaração de Voto

Conselheira Susy Gomes Hoffmann

Preliminarmente rendo as minhas homenagens à ilustre Conselheira Relatora – Karem Jureidini Dias e ao Conselheiro designado para redigir o voto vencedor – Conselheiro Alberto Pinto Junior, esclarecendo que optei por fazer esta declaração de voto para registrar os temas amplamente debatidos no julgamento neste caso.

Primeiramente, analiso o recurso especial interposto pelo contribuinte, e deixo desde já registrado que, neste ponto, concordo com o voto proferido pela Ilustre Conselheira Karen Jureidini Dias.

Com efeito, deve-se ter por presente que o princípio da universalidade da tributação somente passou a vigorar, no ordenamento jurídico brasileiro, no lugar do princípio da territorialidade, a partir da vigência da Lei nº 9249, de 26 de dezembro de 1995. Somente a partir dessa lei, passou-se a admitir a tributação incidente sobre rendimentos produzidos fora do território brasileiro.

Posteriormente, no ano de 1996, a Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 38/96, estabelecendo a tributação dos lucros advindos de sociedades estrangeiras quando da sua efetiva disponibilização à empresa controladora, situada no Brasil.

Isto acabou por ocasionar um lapso temporal entre a efetiva obtenção do lucro e a sua disponibilização à controladora. Diante desse lapso é que se deve ter que, não

obstante a eventual disponibilização do lucro posterior ao advento da Lei nº 9.249/95, se esse lucro fora auferido antes do advento de tal lei, ele não pode ser tributado.

Isto porque, ressalte-se, quando da produção de tal lucro, vigorava o princípio da territorialidade, e não da universalidade da tributação.

Desta forma, aquelas disponibilizações de lucros, obtidos pela SOFISA INVESTMENT COMPANY LIMITED, ocorridas no ano-calendário de 1996, relativo ao lucro efetivamente auferido no ano-calendário de 1995, pelas razões acima expostas, devem ser afastadas das bases do lançamento, concernente à base de cálculo do ano-calendário de 1996.

Quanto aos lucros auferidos posteriormente, e, conseqüentemente, posteriormente disponibilizados, devida a tributação, já que em consonância com a legislação à época vigente.

Deve-se ressaltar, neste ponto, que tal tributação sucedeu sobre os dividendos, lucro efetivamente distribuído, não abarcado, destarte, pelo Tratado firmado entre Brasil e Portugal.

Pelo que, dou parcial provimento ao recurso especial do contribuinte, para excluir da tributação aqueles valores referentes aos lucros obtidos no ano de 1995.

No que se refere ao recurso especial da Fazenda Nacional, adianto desde já que meu voto é por seguir as conclusões do voto do eminente Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior, para dar-lhe provimento.

Entendo que, conforme alegado pela recorrente, não há ilegalidade na disciplina perpetrada pela Instrução Normativa nº 38/96, ao dispor que:

"Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

§ 1º Consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:

I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior;

II - pago o lucro, quando ocorrer:

a) o crédito do valor em conta bancária em favor da matriz, controladora ou coligada, domiciliada no Brasil;

*b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para
qualquer outra praça;
d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer
praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal,
controlada ou coligada, domiciliada no exterior.*

O que este dispositivo veio fazer, parece-me claro, foi efetivar uma legítima interpretação conforme do artigo 25 Lei nº 9.429/95.

A Instrução Normativa em questão tem a natureza de uma norma, essencialmente, de integração, estabelecendo uma interpretação em conformidade com a Constituição Federal do dispositivo acima citado (artigo 25 da Lei nº 9429/95). Interpretação conforme, ressalte-se, porque, no meu entender, não perpetrou uma inovação, propriamente dita, no ordenamento jurídico.

E, ainda que se admitisse que a Instrução Normativa modificou a lei, há que se entender que tal alteração se deu dentro do campo de incidência trazido pela lei, neste sentido, ela diminui o campo da incidência, ao determinar que o fato jurídico tributário disciplinado pelo referido artigo 25 somente ocorreria com a disponibilização efetiva dos lucros auferidos pela empresa do exterior.

Neste sentido, o fato gerador, à época, ocorria com o pagamento ou o crédito, concreto, dos lucros auferidos pelas controladas no exterior, conforme disciplinado pela Instrução Normativa nº 38/96. Mas, para tanto, por decorrência lógica era necessário ocorrer o fato jurídico da existência do lucro. Portanto, consoante o meu entendimento, a citada Instrução Normativa traz uma interpretação conforme à Lei 9249/95.

No caso, destarte, não se pode afastar a tributação concernente ao ano-calendário de 1997, pois que fora neste ano que, efetivamente, se deu a disponibilização dos lucros (ou dividendos), revelando-se indiferente se foram auferidos no ano de 1996.

Diante do exposto, dou parcial provimento ao recurso especial do contribuinte, para excluir da tributação aqueles valores referentes aos lucros obtidos no ano de 1995. Dou provimento, por outro lado, ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a tributação concernente ao ano-calendário de 1997.

Sala das sessões, em 17 de julho de 2012.

(assinado digitalmente)

Susy Gomes Hoffmann