



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

Processo nº 16327.001409/2006-02
Recurso nº 166.281 Voluntário
Acórdão nº 1101-00.365 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2010
Matéria IRPJ - Lucros no Exterior
Recorrente CAMARGO CORREA S A
Recorrida 4ª Turma da DRJ/Fortaleza

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

RESULTADOS APURADOS A PARTIR DE 1996. IRPJ. Os lucros auferidos por meio de coligadas ou controladas no exterior, a partir do ano-calendário 1996, sujeitam-se à tributação no momento em que disponibilizados. Ausente prova da distribuição efetiva ou presumida dos lucros, o saldo de lucros acumulados até 2001 é considerado disponibilizado em 31/12/2002. Os lucros auferidos a partir de 2002 são considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados. RESULTADOS APURADOS A PARTIR DE 1999. CSLL. Somente os lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999 sujeitam-se à incidência da CSLL no momento de sua disponibilização.

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-PORTUGAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. PREMISSAS PARA ANÁLISE DO CONFLITO NORMATIVO. O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 estabelece tributação sobre dividendos percebidos por beneficiários situados no país mediante ficção de disponibilização dos resultados auferidos por intermédio de coligadas ou controladas no exterior. COMPATIBILIDADE COM O TRATADO INTERNACIONAL. O acordo firmado entre Brasil e Portugal autoriza a tributação de dividendos no Estado onde se situa o beneficiário dos rendimentos e somente proíbe o país onde se situa a fonte pagadora de tributar lucros não distribuídos. CRÉDITO INDIRETO. INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO EXIGÍVEL OU PAGO. Sendo vedada a tributação de lucros não distribuídos no país de origem, não há porque se cogitar de dedução de

GP 1 YH

imposto de renda pago no exterior em face de tributos devidos no Brasil por disponibilização ficta de lucros. **TRIBUTAÇÃO SOBRE O RESULTADO ANTES DE DESCONTADOS OS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O LUCRO. IMPROCEDÊNCIA.** Se a incidência se dá sobre os lucros fictamente disponibilizados, a base de cálculo está limitada ao montante passível de distribuição, já líquido dos tributos incidentes sobre o lucro no país de origem.

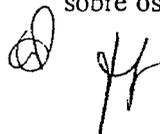
CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. SEDE ANTERIOR NAS ILHAS CAYMAN. Os resultados apurados e considerados disponibilizados enquanto a empresa mantinha sede nas Ilhas Cayman não são afetados por acordo internacional firmado entre Brasil e Luxemburgo. **RESULTADOS APURADOS E CONSIDERADOS DISPONIBILIZADOS EM LUXEMBURGO. HOLDING.** A Convenção Brasil-Luxemburgo não se aplica às sociedades "holdings" residentes em Luxemburgo. **ARGUMENTAÇÃO SUBSIDIÁRIA PARA INAPLICABILIDADE DA CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO. PREMISSAS PARA ANÁLISE DO CONFLITO NORMATIVO.** O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 estabelece tributação sobre dividendos percebidos por beneficiários situados no país mediante ficção de disponibilização dos resultados auferidos por intermédio de coligadas ou controladas no exterior. **COMPATIBILIDADE COM O TRATADO INTERNACIONAL.** O acordo firmado entre Brasil e Luxemburgo autoriza a tributação de dividendos no Estado onde se situa o beneficiário dos rendimentos e somente proíbe o país onde se situa a fonte pagadora de tributar lucros não distribuídos. **CRÉDITO INDIRETO. INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO EXIGÍVEL OU PAGO.** Sendo vedada a tributação de lucros não distribuídos no país de origem, não há porque se cogitar de dedução de imposto de renda pago no exterior em face de tributos devidos no Brasil por disponibilização ficta de lucros.

CONVERSÃO PARA REAIS - Os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os correspondentes lucros pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas.

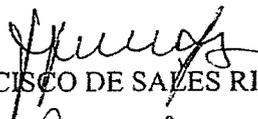
PREJUÍZOS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE. Restabelecidos parcialmente o prejuízo e a base de cálculo negativa declarados, admite-se a compensação legitimada pelos novos valores apurados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, mas com as seguintes ressalvas em relação ao relatório e voto que integram o presente julgado: 1) Por maioria de votos, admitir a prevalência de tratados sobre a legislação interna, no que divergiu o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro; 2) Por maioria de votos, rejeitar a arguição de nulidade do lançamento por ausência de referência aos tratados internacionais, no que divergiram os Conselheiros Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Marcos Vinicius Barros Ottoni, e votaram pelas conclusões os Conselheiros José Ricardo da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho; 3) Por voto de qualidade, admitir a tributação sobre os lucros disponibilizados e apurados em Portugal e Luxemburgo porque equivalentes a



distribuição de dividendos, divergindo os Conselheiros Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, José Ricardo da Silva e Marcos Vinícius Barros Ottoni, que consideraram a tributação incidente sobre lucros, e votando pelas conclusões o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho; 4) Por unanimidade de votos, admitir a tributação sobre os lucros apurados até 31/12/2002 pela IEHL, quando situada nas Ilhas Cayman. Votou pelas conclusões o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro; 5) Por unanimidade de votos manter a incidência da CSLL apenas sobre os lucros apurados nos balanços encerrados a partir de 01/10/1999; 6) Por voto de qualidade, cancelar as exigências sobre a base de cálculo R\$ 11.491,08, no ano-calendário 2002, divergindo os Conselheiros Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, José Ricardo da Silva e Marcos Vinícius Barros Ottoni, que entenderam a tributação incidente sobre lucros e não sobre dividendos; 7) Por maioria de votos, estabelecer a conversão dos lucros e prejuízos na data do balanço em que apurados, no que divergiram os Conselheiros José Ricardo da Silva e Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro. Fará declaração de voto o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro. Fizeram sustentação oral o advogado da recorrente, Dr. Antonio Airton Ferreira (OAB/SP no 156.464) e, representando a Procuradoria da Fazenda Nacional, o Procurador Dr. Moisés de Souza Carvalho Pereira.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ - Presidente.


EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

EDITADO EM: 17 DEZ 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva e Marcos Vinícius Barros Ottoni (suplente convocado).

Relatório

CAMARGO CORREA S A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza/CE que, por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTE o lançamento formalizado em 18/09/2006, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 86.009.572,94.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

A empresa qualificada em epígrafe foi autuada em virtude de falta de recolhimento de IRPJ e CSLL nos anos-calendário 2002 e 2003, decorrente da ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, de lucros auferidos no exterior e disponibilizados por suas filiais, sucursais, coligadas ou controladas, tudo conforme Termo de Verificação Fiscal às fls. 378/383.

Da descrição dos fatos às fls. 366/367 e 374/375 e demonstrativos de fls. 359/364 e 368/372, constata-se que o autuante constituiu o crédito tributário no valor de R\$ 86.009.572,94, sendo R\$ 64.598.519,68 de IRPJ e R\$ 21.411.053,26 de CSLL.

A base legal do lançamento encontra-se descrita nas fls. 366/367 e 374/375

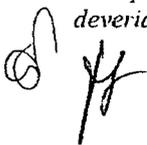
Devidamente cientificada em 18/09/2006, conforme declaração firmada no próprio corpo dos autos de infração de fls. 365/367 e 373/375, a interessada apresentou em 17/10/2006 a impugnação de fls. 418/468, na qual alegou, em síntese, o seguinte:

Preliminarmente, aduz que parte do auto de infração não deve prosperar, pois engloba períodos em que já se operou a decadência. Isso porque a fiscalização admitiu que as diferenças apuradas em cada ano (1996 a 2000) teriam que ser adicionadas em 31/12/2002, data da disponibilização compulsória de que trata o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001, e não em cada período de apuração do IRPJ e da CSLL, como feito pela impugnante. Assim, se adotasse o regime de competência, a autoridade fiscal não mais poderia efetuar o lançamento referente aos anos-calendário de 1996 a 2000, haja vista a ocorrência da decadência, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN. Em socorro à sua tese, colaciona jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Prossegue, alegando que o caput e o parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001, que serviu de base para o lançamento, é ilegal, pois cria, por meio de lei ordinária, um fato gerador abstrato, "em verdade inexistente e completamente desvinculado da exigência formulada na lei complementar (caput do art. 43 do CTN)" e, como é sabido, a definição de fato gerador do tributo é de competência exclusiva de lei complementar. Diz, ainda, que mesmo que venha a prevalecer o fato gerador previsto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001, "o mesmo é inaplicável à tributação pela CSLL, por ausência de autorização expressa de lei complementar." Continua, afirmando que o referido dispositivo legal desrespeita os princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade das leis, ao prever a sua aplicação a períodos anteriores à data de início da sua vigência.

Ainda em sede de preliminar, aduz que parte dos créditos lançados estão com a sua exigibilidade suspensa, em virtude de medida liminar concedida nos autos do mandado de segurança nº 2003.61.00.2630-1

No mérito, afirma que a fiscalização equivocou-se ao aplicar a regra insculpida no art. 143 do CTN para a adoção da taxa de câmbio a ser utilizada na conversão de US\$ para Reais, em vez da sistemática estabelecida na Lei nº 9.249/95. Assim, deveria ter utilizado as taxas de câmbio vigentes no final de cada período de



apuração dos tributos e não aquela vigente em 31/12/2002, data da disponibilização compulsória dos lucros.

Em relação à tributação das variações cambiais sobre investimentos em sociedades sediadas no exterior, aduz que a exigência fiscal foi efetuada sem amparo em qualquer disposição legal, já que os diplomas legais ou mesmo os dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda referidos no Auto de Infração não contemplam, em momento algum, qualquer determinação no sentido de que o valor da variação cambial de investimentos no exterior seja adicionado ao lucro líquido para efeito de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Pelo contrário, a prova inequívoca de que a legislação do imposto de renda e da CSLL em vigor em 2002 não previa tal tributação reside no fato de que o Projeto de Lei de Conversão nº30/2003, originário da MP nº 135/03 que deu origem à Lei nº 10 833/2003, teve seu art. 46 vetado pelo Pres. da República em 29 de dezembro de 2003, cujo dispositivo tinha por objetivo, justamente, instituir a tributação da variação cambial do investimento no exterior avaliado pela equivalência patrimonial como receita ou despesa financeira; que tal veto deu-se por receio do Ministério da Fazenda, tendo em vista que os contribuintes poderiam pretender aplicar a norma já em 2003, o que não seria conveniente haja vista que naquele ano a variação cambial foi negativa na ordem de 15%, que, se não bastasse isso, por ocasião da edição da Medida Provisória nº 232 (art 90) novamente o Poder Executivo pretendeu introduzir a tributação da variação cambial de investimentos no exterior, mas o citado dispositivo acabou sendo revogado pela MP 243: que efetivamente não existia no ano 2002 qualquer previsão legal no sentido de que fosse tributada a variação cambial de investimentos no exterior, sendo o Auto de Infração lavrado quanto a esta suposta infração manifestamente improcedente. Tal pretensão da fiscalização também discrepa totalmente do entendimento esposado em soluções de consulta da SRRF/9ª Região Fiscal (n.º 54 e 55, de 07/04/2003) e SRRF/2ª Região Fiscal (nº 46, de 10/11/2003) e em acórdãos do Conselho de Contribuintes

Especificamente em relação aos itens da atuação, prossegue sua exposição alegando o seguinte:

1º) O Item 001 do AI de IRPJ tem relação direta com o item 003 e, portanto, deverá ser cancelado se esta instância julgadora vier a cancelar o lançamento objeto daquele item.

2º) No Item 002 do AI foram tributados dois valores, um com fato gerador alegadamente ocorrido em 31/12/2002 e o outro em 31/12/2003. Em relação ao primeiro, afirma que o § 7º do art. 1º da IN SRF 213/02, que fundamentou o referido lançamento, é completamente ilegal, pois além de não estar consagrado na MP 2.158/2001, colide com os demais diplomas legais que regem a matéria. Em relação ao segundo fato gerador, ocorrido em 31/12/2003, alega que a atuação não podia ter sido feita porque a IEHL se situava no Grão-Ducado de Luxemburgo, país com o qual o Brasil mantém tratado para evitar dupla tributação. O tratado foi ratificado por meio do Decreto nº85.051, de 18/08/1980 e seu artigo 7º previa que os lucros de uma empresa de um estado contratante só podem ser tributados nesse estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. A IEHL é empresa estabelecida em Luxemburgo e não desempenha nenhuma atividade no Brasil, razão pela qual seu rendimento não poderia ter sido tributado. O artigo 10 do tratado reforça ainda mais a tese, ao estabelecer que apenas os dividendos pagos por uma sociedade de um estado contratante a um residente do outro estado contratante podem ser tributados nesse outro estado. E como não ocorreu pagamento de dividendos à impugnante, não há o que ser tributado. Em socorro à sua tese, traz excertos doutrinários e jurisprudência do STJ e do Conselho de Contribuintes. Ao final, alega ainda que a base tributável utilizada pela fiscalização está errada, tendo em

ES
JF

vista que deixou de ser deduzido de ofício o prejuízo da IEHL, no período de 1996 a 2001, no montante de R\$ 6.937.288,41, conforme será demonstrado a seguir.

3º) Em relação ao Item 003 do AI do IRPJ, afirma, primeiramente, que a fiscalização deixou de levar em consideração a Convenção Internacional existente entre Brasil e Portugal, assinada em 16/05/2000 e aprovada pelo Decreto nº 4.012, de 13/11/2001. Tal convenção prevê, em seu artigo 7, que os lucros de uma empresa com sede em Portugal só podem ser tributados nesse estado. A Camargo Corrêa Portugal SGPS S/A é empresa estabelecida em Portugal e não desempenha nenhuma atividade no Brasil, razão pela qual seu rendimento não poderia ter sido tributado. O parágrafo 10 do artigo 10 da referida convenção reforça ainda mais a tese, ao estabelecer que apenas os dividendos pagos por uma sociedade de um estado contratante a um residente do outro estado contratante podem ser tributados nesse outro estado. E como não ocorreu pagamento de dividendos à impugnante, não há o que ser tributado. Além das razões já expostas anteriormente em sua peça de defesa (taxa de câmbio aplicável, ilegalidade do art. 74 da MP 2.158/01 e tributação das variações cambiais sobre investimentos em sociedades sediadas no exterior), aduz, ainda, que a autoridade fiscal "cometeu sério erro ao realizar de ofício as compensações dos valores dos resultados no exterior, expressos em dólares americanos, ou seja, antes de convertê-los em Reais pela taxa que vigorou nas datas em que foram apurados no exterior e contabilizados no Brasil, procedimento este que resultou em lucro em Dólares Americanos de US\$ 1.655.302,85", quando o correto seria ter feito a compensação em moeda nacional, procedendo à conversão cambial de acordo com a legislação de regência (§4º, art. 25 da Lei 9.249/95), tudo conforme estabelecido no §1º do Art. 5º da IN SRF nº 38/96 e efetuado pela fiscalizada. Se assim o tivesse feito, em vez de um lucro de R\$ 5.848.681,56 teria apurado um prejuízo de R\$ 6.937.288,41, não havendo o que ser tributado.

Requer, ao final, seja declarada a nulidade dos autos de infração ou a total improcedência do lançamento.

Convém esclarecer que a competência para julgamento do presente processo foi transferida para a DRJ/Fortaleza, conforme Portaria SRF nº 75, de 17 de janeiro de 2007, publicada no Diário Oficial da União de 18/01/2007.

É o relatório

A Turma Julgadora recorrida afastou tais alegações argumentando que:

- Embora o diferimento da tributação dos lucros no exterior não estivesse expressamente previsto na Lei nº 9.249/95, a Receita Federal o admitiu por meio da Instrução Normativa SRF nº 38/96, concedendo *justo benefício ao contribuinte, sem lhe agravar ônus*. Assim, relativamente aos anos-calendário 1996 e 1997 não haveria por que se cogitar de decadência, se não houve a ocorrência do fato gerador.
- Relativamente aos anos-calendário 1998 a 2001, a Lei nº 9.532/97 firmou a tributação dos lucros apenas quando disponibilizados, e a Instrução Normativa SRF nº 38/96 com ela se mostrou compatível. Por sua vez, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001 firmou a disponibilização dos lucros apurados até 31/12/2001 em 31/12/2002, *salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação anterior*. Não sendo este o caso, afastou-se a alegação de decadência por não ter se verificado o fato gerador do IRPJ ou da CSLL relativamente aos lucros de 1998 a 2001.

- Quanto à medida liminar concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 2003.61.00.2630-1, *a autoridade fiscal já cuidou de constituir com autos de infração distintos os créditos tributários a ele vinculados (processo administrativo nº 16327.001410/2006-29) e assim com exigibilidade suspensa, diversamente do crédito tributário tratado nestes autos.*
- A taxa de câmbio a ser adotada é aquela verificada na data de ocorrência do fato gerador, a teor do art. 143 do CTN, e dada a ausência de disposição de lei em contrário. Portanto, a conversão se dá na data de disponibilização dos lucros, e não na *data das demonstrações financeiras da controlada no exterior em que foram apurados os lucros.*
- Não procede a alegação de que as variações cambiais de investimentos no exterior avaliados pela equivalência patrimonial não são tributáveis, pois nos termos do art. 394, §2º do RIR/99, *os lucros, rendimentos, e ganhos de capital auferidos no exterior devem ser adicionados ao lucro real, o mesmo se verificando relativamente à sua variação cambial.* Demais disto, as Soluções de Consulta apontadas aplicam-se apenas aos contribuintes que as formularam.
- Em relação ao Tratado Brasil-Portugal, firma este *que os lucros de uma empresa pertencente a um dos estados contratantes só podem ser tributados neste estado, a não ser que parte dos lucros tenha sido obtido no outro estado contratante por meio dum estabelecimento estável.* Contudo, a exigência somente exige tributo da *sociedade brasileira e na proporção do quinhão que lhe cabe por deter participação no capital de sua congênere portuguesa.* O tratado veda a tributação do lucro na origem, mas não impede a tributação quando forem distribuídos ou postos à disposição dos sócios ou acionistas, ainda que estes sejam residentes do outro estado contratante. Menciona, ainda, o item 6 do artigo VI de referido tratado, e sua interpretação trazida pelo Ato Declaratório SRF nº 6/97.
- *A mesma interpretação, até mesmo porque os termos dos tratados são similares, deve ser dada à Convenção Brasil-Luxemburgo, não havendo qualquer óbice para ao lançamento efetuado.*
- A compensação de prejuízos apurados pela controlada é efetuada em US\$, considerados os períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996. O lucro disponibilizado em 31/12/2002 é dado pela diferença daí resultante, convertido pela taxa de câmbio desta data, consoante orienta a Instrução Normativa SRF nº 38/96.
- Não compete à autoridade julgadora de 1ª instância administrativa apreciar as arguições de inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e do § 7º do art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

- Mantém-se a glosa de prejuízos compensados indevidamente, porque decorrente da ausência de adição ao lucro líquido de lucros auferidos no exterior, as quais foram mantidas.
- A incidência da CSLL é regular porque se deu quando já vigente a Medida Provisória nº 1.858-6/1999. Quanto aos eventos que a ensejaram, seguiu-se o que decidido no lançamento principal de IRPJ.
- O protesto pela produção de novas provas foi indeferido, posto, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, *os elementos presentes nos autos são suficientes para firmar o convencimento do julgador, tornando prescindível produção de novas provas.*

Cientificada da decisão de primeira instância em 13/12/2007 (fl. 527), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 11/01/2008 (fls. 528/574), no qual assim estrutura sua defesa:

II – DAS PRELIMINARES

II.a) Da Irretroatividade da Lei Tributária: reproduz o art. 105 do CTN e cita o princípio da irretroatividade, decorrente do *princípio geral de que a lei não prejudicará o direito adquirido*, vedação não observada por se estar a exigir tributo sobre lucros apurados por suas controladas no exterior de 1996 a 2000, *quando não eram considerados como fatos geradores pela lei vigente naqueles períodos fiscais*. Ainda, não sendo o caso das hipóteses previstas no art. 106 do CTN, *é óbvio que o novo fato gerador criado pela MP 2158-35, de 2001, somente pode ser aplicado aos lucros apurados por subsidiárias no exterior a partir da vigência da mesma.*

II.b) Da Inobservância do Princípio da Anterioridade: a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não poderia fundamentar a tributação de fatos geradores ocorridos no próprio ano-calendário de 2001.

III – DO MÉRITO

III.a) Da Prevalência dos Acordos, Convenções e Tratados Internacionais sobre a Legislação Tributária Interna: reproduz ementas de julgados dos Conselhos de Contribuintes e do Superior Tribunal de Justiça que firmam a prevalência de acordos internacionais sobre legislação interna, a teor do art. 98 do CTN.

III.b) A Taxa de Câmbio Aplicável é a do Dia das Demonstrações Financeiras: a ressalva do art. 143 do CTN impõe a aplicação do art. 25, §4º da Lei nº 9.249/95, que determina a conversão dos lucros pela taxa de câmbio do dia de sua apuração nas demonstrações financeiras da controlada ou coligada. *A remansosa jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes confirma este entendimento.*

III.c) Da Intributabilidade das Variações Cambiais sobre Investimentos no Exterior: não há lei que determine a tributação de *variações cambiais ativas calculadas sobre os valores que integram as contas classificadas como investimentos no exterior* e este valor faz parte do resultado da avaliação pelo Método da Equivalência Patrimonial, excluído do campo de incidência tributária pelo art. 389 do RIR/99. Cita, também neste sentido, o art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 38/96, as Soluções de Consultas números 54 e 55, proferidas em 07/04/2003 pela 9ª Região Fiscal, a Solução de Consulta nº 46, proferida em 10/11/2003 pela 2ª Região Fiscal, a mensagem de veto do art. 46 do projeto de conversão da Medida Provisória

nº 135/2003, a revogação do art. 9º da Medida Provisória nº 232/2004 pela Medida Provisória nº 243/2005 e ementas de acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes.

III.d) Item 001 do Auto de Infração IRPJ – Fato Gerador em 31/12/2003: a glosa de compensação de prejuízo fiscal no valor de R\$ 251.209,13 decorre da infração computada no item 001 do Auto de Infração, e ambas devem ser afastadas pelos motivos já apresentados;

III.e) Item 002 do A.I. IRPJ – Fato Gerador em 31/12/2002: a diferença de R\$ 11.941,08 foi apurada entre o lucro da coligada Camargo Corrêa Portugal já reconhecido pela contribuinte (R\$ 23.330,36) e o valor apurado pela Fiscalização (R\$ 34.821,44), tendo por referência o resultado antes dos impostos, na forma do art. 1º, §7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, que em seu entendimento criou incidência tributária de IRPJ e CSLL sobre tributos estrangeiros que recaem sobre os lucros auferidos por pessoas jurídicas não domiciliadas no Brasil, tendo por referência valores que nunca poderiam ser disponibilizados para a Recorrente, pois são de exclusiva titularidade do Fisco estrangeiro. Firma que esta instrução normativa não tem fundamento na Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e afronta o art. 114 do CTN, os arts. 150 e 37 da Constituição Federal, além dos princípios da legalidade e da tipicidade cerrada. E consigna ao final que:

67. Relativamente aos lucros auferidos pela "Camargo Corrêa Portugal", em 31/12/2002, oferecidos à tributação pela ora Recorrente naquela mesma data, ver-se-á adiante que, em verdade, a tributação dos mesmos estava submetida à Convenção entre Brasil e Portugal, motivo pelo qual os valores dos respectivos tributos recolhidos pela Recorrente constituem-se em indébitos tributários, ou, na melhor das hipóteses, em antecipações voluntárias.

III.f) Item 002 do AI IRPJ – Fato Gerador em 31/12/2003: a Fiscalização, após considerar prejuízo de US\$ 10.206.187,60 apurado pela Internacional Engineering Holding Ltda em 2002, identificou resultado líquido de US\$ 39.557.766,00 disponibilizado em 2003, equivalente a R\$ 114.290.297,70, deixando de observar a Convenção entre Brasil e Luxemburgo promulgada pelo Decreto Presidencial nº 85.051/80, que somente prevê a tributação dos dividendos pagos por sociedade residente de um estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante, bem como o art. 98 do CTN. Houve, ainda, erro de cálculo em razão da aplicação da taxa de câmbio de 31/12/2003, pois se observado o art. 25, §4º da Lei nº 9.249/95, o lucro apurado seria de R\$ 107.716.492,26, sendo a diferença de R\$ 6.573.805,44 correspondente à variação cambial do prejuízo apurado pela coligada em 2002, a qual não é tributável, como antes já expresso.

III.g) Item 003 do Auto de Infração IRPJ – Fato Gerador em 31/12/2002: os lucros existentes na Camargo Corrêa Portugal em 2000 e 2001 foram convertidos de escudos para real e depois em euros, para determinação do valor tributável em 31/12/2002, bem como os resultados líquidos da Internacional Engineering Holding Ltd. - IEHL, após dedução, em US\$, dos prejuízos de 1996, 1999 e 2001, foram convertidos em reais para tributação em 31/12/2002. Tais exigências, porém, deixam de observar, além da Convenção entre Brasil e Luxemburgo, a Convenção entre Brasil e Portugal, de termos semelhantes aos daquela, mas aprovada pelo Decreto Legislativo nº 188/2001 e promulgada pelo Decreto Presidencial nº 4.012, de 13/11/2001, este último após a edição da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27/07/2001, reeditada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001. Além disso, cometendo os mesmos erros de cálculo antes já mencionados, a autoridade lançadora apurou valores superiores àqueles apurados em conformidade com o art. 25, § 4º da Lei nº 9.249/95,

G, Y

que montariam em R\$ 846.884,57 relativamente à Camargo Corrêa Portugal – sendo a diferença de R\$ 852.092,40 correspondente à variação cambial dos lucros de 2000 – e, com referência à IEHL resultariam em prejuízo líquido de R\$ 6.930.379,47, por conta da variação cambial de R\$ 12.779.061,03 dos resultados positivos e negativos de 1996 a 2001.

III.h) CSLL – Da Tributação Reflexa: determinado o cancelamento dos lançamentos relativos ao IRPJ, também deve ser determinado o cancelamento da exigência relativa à CSLL.

Finaliza seu recurso voluntário nos seguintes termos:

Diante de todo o exposto e tendo, inexoravelmente, restado demonstrada, nas razões preliminares e de mérito, a total improcedência da r. Decisão a quo, e, por conseguinte, das autuações procedidas pela d. Fiscalização, requer a Recorrente a Vossas Senhorias que, com fundamento nos princípios de direito e de justiça que sempre nortearam vossas doughtas decisões, reformem a r. Decisão de primeira instância e declarem a nulidade dos lançamentos de ofício ora guerreados, por terem os mesmos se processado ao arrepio da legislação de regência e por se constituir tal medida da mais íntegra, lídima e salutar Justiça!!!

É o relatório.

OP

ff

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Em resumo, o lançamento em análise, com fundamento no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, constitui créditos tributários relativos a IRPJ e CSLL incidentes sobre lucros auferidos no exterior por intermédio das seguintes empresas:

a) Camargo Corrêa Portugal SGPS S/A (participação de 99,99%), constituída em 29/02/2000 e sediada em Portugal:

- Lucro disponibilizado no ano-calendário 2002, oferecido à tributação em valor reduzido pelos tributos incidentes no país de origem;

- Saldo de lucros existentes em 2001, relativos aos anos-calendário 2000 e 2001, considerados disponibilizados em 2002.

b) International Engineering Holding LTD — IEHL (participação de 100%) constituída em 21/04/1987 e sediada nas Ilhas Cayman:

- Saldo de lucros existentes em 2001, relativos aos anos-calendário 1996 a 2001, com o desconto dos prejuízos apurados em 1996, 1999 e 2001, considerados disponibilizados em 2002;

- Lucro disponibilizado no ano-calendário 2003 não oferecido à tributação, mas reduzido pelo prejuízo apurado em 2002.

Os valores tributáveis foram determinados mediante conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador.

Inicialmente a recorrente invoca os princípios da irretroatividade e da anterioridade, para afastar a aplicação da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 sobre os lucros apurados por suas controladas no exterior de 1996 a 2001.

Relevante notar que o argumento agora apresentado distingue-se daquele expresso em sua impugnação, na qual argüia a decadência do direito de o Fisco exigir tributos sobre fatos geradores verificados de 1996 a 2000, na medida em que os resultados pertinentes àqueles períodos haviam sido computados nos anos-calendário correspondentes, a título de resultado de equivalência patrimonial.

A tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior foi instituída pela Lei nº 9.249/95 nos seguintes termos:

Art. 25 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.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

11

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira,

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º 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

OP
JF

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais

Na sequência, o Secretário da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF nº 38/96, esclarecendo que a tributação somente se verificaria quando os lucros fossem disponibilizados:

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.

§ 3º Os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior serão computados nos resultados da pessoa jurídica, correspondentes ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos.

§ 4º No caso de encerramento do processo de liquidação da empresa no Brasil, por extinção da empresa, os recursos correspondentes aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento, devendo, nessa mesma data, serem adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 5º No caso de encerramento de atividades no exterior da filial, sucursal, controlada ou coligada, os lucros, auferidos por seu intermédio, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados, devendo serem adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário ou da data do encerramento das atividades da empresa no Brasil.

§ 6º Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior, cujo patrimônio for absorvido por empresa sediada no Brasil, em virtude de incorporação fusão ou cisão, serão adicionados ao lucro líquido desta, para determinação do lucro real

on 13

correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento, observado o disposto nos §§ 1º e 2º.

§ 7º No caso de cisão, total ou parcial, a responsabilidade da cindida e de cada sucessora será proporcional aos valores do patrimônio líquido remanescente e absorvidos.

§ 8º Ocorrendo a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, apurados até a data da transferência do referido patrimônio, serão considerados disponibilizados, devendo ser adicionados ao lucro líquido da beneficiária no Brasil, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento.

§ 9º Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil.

[...]

Art. 11. A contrapartida do ajuste de investimento no exterior, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, não será computada na determinação do lucro real.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, os resultados positivos decorrentes do referido ajuste, computados no lucro líquido da empresa no Brasil, poderão ser dele excluídos, enquanto que os resultados negativos deverão ser a ele adicionados, quando da determinação do lucro real.

[...]

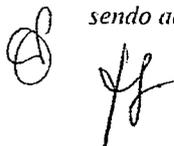
Art. 16 As disposições dessa Instrução Normativa não se aplicam em relação aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos antes de 1º de janeiro de 1996, ainda que posteriormente disponibilizados.

Acerca dos efeitos da Instrução Normativa SRF nº 38/96, convém reproduzir o entendimento firmado pelo I. Conselheiro Antonio Bezerra Neto no Acórdão nº 103-23.423, de 16 de abril de 2008, o qual faz referência a conclusões semelhantes exaradas pela I. Conselheira Sandra Maria Faroni, no Acórdão nº 101-95.476:

Legalidade da IN nº38/96

Retomando o mesmo ponto do tópico anterior agora sob a ótica da IN nº 38/96. Havia asseverado que a Lei nº 9.249/95 foi bastante específica em relação à definição do critério material da regra matriz de incidência do imposto, mas bastante vaga em relação ao critério temporal. Dessa forma, abriu-se a oportunidade para que a IN nº38/96 em um primeiro momento e o art. 1º da Lei 9.532/97, logo a seguir, introduzissem regras uniformes quanto ao momento em que os lucros no exterior se consideram auferidos pela empresa brasileira. Ora, ao diferir o momento em que os lucros passaram a ser considerados auferidos, isso no caso das controladoras, ou seja, o que seria considerado "efetiva disponibilização", dando uma interpretação conforme a Constituição e o CTN, não pode referido ato ser acoimado de ilegal ou inconstitucional. Se a interpretação que se empresta a um conceito é conforme a Constituição, que importância tem o fato desse conteúdo estar sendo expresso através de Lei Complementar, ordinária ou mesmo de um ato infralegal, que veio apenas aclarar o que já constava de texto legal (IN nº 38-96)

Como já foi exposto, mas não custa sublinhar, o que se reserva à Constituição é sua competência para definir o critério material (auferimento do lucro), que a depender de sua natureza o critério temporal viria a reboque (aspecto temporal genérico), sendo acessório ao critério material (momento que se considera auferido o lucro)



Essa, inclusive, embora por caminhos diferentes é a conclusão a que chegou a ilustre Conselheira Sandra Faroni no Acórdão 101- 95.476, enfrentando o tema da Decadência

Embora tenha sido vencida nesse tema, de qualquer sorte, peço licença para transcrever e adotar suas razões de decidir:

(.) Entendo que a IN 38/96 não padece de inconstitucionalidade nem pode ser tida como "ilegal". Trata-se de norma de integração, que veio disciplinar a lei, numa interpretação "conforme" a Constituição.

O art. 1º e § 1º da Lei nº 9.532/97 reza que os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, considerando-se os lucros disponibilizados para a empresa no Brasil, no caso de coligadas ou controladas, pelo pagamento ou crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, conforme definido no art. 2º.

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

Adotando este entendimento, admite-se aqui a validade dos contornos do fato gerador dados pela Instrução Normativa SRF nº 38/96, e assim afasta-se a interpretação de que os lucros auferidos pelas controladas em 1996 e 1997 deveriam ter sido oferecidos à tributação naqueles anos-calendário, até porque o seu registro a título de resultado da equivalência patrimonial não foi erigido como hipótese de disponibilização dos lucros – o que somente ocorreu a partir da vigência da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, consoante interpretação expressa no art. 7º, §1º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 –, mantendo-se a possibilidade de sua exclusão do lucro real, se positivo, na forma do Decreto nº 3.000/99 e do já citado art. 25, §6º da Lei nº 9.249/95:

Art. 387. Em cada balanço, o contribuinte deverá avaliar o investimento pelo valor de patrimônio líquido da coligada ou controlada, de acordo com o disposto no art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976, e as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso III):

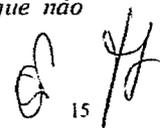
[...]

Art. 388. O valor do investimento na data do balanço (art. 387, I), deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com o disposto no artigo anterior, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 22).

[...]

Art. 389. A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§ 1º Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não


15

funcionem no País (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art 23, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art 1º, inciso IV).

§ 2º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto nesta Subseção, sem prejuízo do disposto no art. 394 (Lei nº 9.249, de 1995, art 25, 6º)

[...]

Art 394. 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art 25)

[...]

§ 9º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 5º e 6º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 6º).

[...]

Quanto aos lucros auferidos a partir do ano-calendário 1998, a forma de tributação não se alterou, mas o momento do fato gerador passou a estar expresso literalmente na Lei nº 9.532/97:

Art 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;*
- b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior*

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

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

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1 o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2 a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3 a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça,

4 o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil

§ 4º 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.

§ 5º 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.

Assim, ausente prova de que a disponibilização tenha ocorrido nos próprios anos-calendário de apuração dos lucros, as referidas Leis não se prestam a localizar naqueles períodos a incidência tributária. Em conseqüência, não há porque se cogitar de decadência para exigência do crédito tributário correspondente.

Importante frisar: o lançamento em debate não constitui crédito tributário decorrente de fatos geradores ocorridos de 1996 a 2001, mas sim em 2002 e 2003, quando se verificou a disponibilização dos lucros na forma da legislação vigente. E, neste contexto, a exigência não alcança o resultado da equivalência patrimonial eventualmente contabilizado naqueles períodos, para os quais, como afirma a própria contribuinte em sua impugnação, havia a previsão legal de exclusão dos resultados do lucro real, quando positivos (art. 25, §6º da Lei nº 9.249/95 c/c art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 38/96).

E, também por estas razões, não há que se falar em violação aos princípios da retroatividade ou da anterioridade, pois a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não determinou a incidência de tributo sobre fatos geradores ocorridos antes de sua vigência, ou no próprio ano de sua edição. Como visto, a disponibilização dos lucros ainda não havia ocorrido, na forma na legislação até então vigente, e por esta razão não havia se completado a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL.

A nova lei, com efeitos no ano-calendário posterior à sua edição, apenas antecipou o critério temporal da hipótese de incidência relativamente aos lucros ainda pendentes de disponibilização na forma da legislação anterior:

Art 74 Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

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

Destaque-se que tal se fez depois de promovida as necessárias alterações no Código Tributário Nacional:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

E não se olvide, também, que o mesmo diploma legal permite que a nova lei estabeleça incidência tributária sobre fatos geradores pendentes, nos seguintes termos:

Art. 105 A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

[...]

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos.

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Regular, portanto, a incidência, em 2002, do IRPJ sobre os lucros auferidos por controladas de 1996 a 2001, e ainda não disponibilizados até aquele momento.

Demais disto, acolher os argumentos da recorrente significaria reconhecer a inconstitucionalidade da norma que fundamentou a exigência, o que foge à competência do CARF, como já sumulado:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

Não obstante, quanto à validade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, esclareça-se que ele está sendo questionado no Supremo Tribunal Federal – STF, pois a Confederação Nacional da Indústria – CNI ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADIn nº 2.588, cujos autos encontram-se em vistas para o Ministro Carlos Ayres Britto desde 25/10/2007.

Já votou a Ministra Ellen Gracie, relatora, que afastou a ofensa ao art. 62 da Constituição Federal e, ainda, rejeitou a alegada ausência de pertinência temática da autora para a propositura da ação, por entender que os objetivos institucionais da entidade são suficientes para legitimar o controle abstrato de constitucionalidade relativo ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

① ff

Fazendo a distinção entre empresas controladas e empresas coligadas, entendeu a Ministra Ellen Gracie, que não se poderia falar em disponibilidade jurídica, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros, ou, pelo menos, antes da deliberação dos órgãos diretores sobre a destinação dos lucros do exercício. Em consequência, proferiu voto no sentido de julgar procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade apenas da expressão "ou coligada", duplamente contida no caput do art. 74 da Medida Provisória, por ofensa ao disposto no art. 146, III, a, da CF, que reserva à lei complementar a definição de fato gerador.

Na seqüência, o Ministro Nelson Jobim julgou improcedente a ADIn, para dar interpretação conforme à Constituição Federal, no que foi posteriormente acompanhado pelo Ministro Eros Grau. Já o Ministro Marco Aurélio, após voto-vista, julgou procedente a ação, no que foi acompanhado pelos Ministros Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski, dando interpretação conforme ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, de forma a excluir do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de incidência do imposto, e declarando a inconstitucionalidade do artigo 74, seu parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158.

Registre-se que, à semelhança de pedidos anteriores, em 07/04/2010 foi juntada aos autos petição da CNI, requerendo a renovação do julgamento, tendo em vista a nova composição da Corte.

Portanto, enquanto o STF não concluir o julgamento, estão em pleno vigor as alterações trazidas pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Apenas há que se fazer uma ressalva relativamente à incidência da CSLL sobre os lucros apurados antes de 1999. Isto porque a previsão legal para tanto somente foi estabelecida com a Medida Provisória nº 1.858-6/99, consoante já abordado com precisão em voto do I. Conselheiro Antonio Bezerra Neto, antes citado, contido no Acórdão nº 103-23.423:

Quanto à CSLL, por falta de previsão legal o lançamento não pode prosperar em relação aos lucros auferidos no exterior até setembro de 1999 (inclusive), seja para controlada ou para coligada.

Até a edição da MP nº 1.858-6, de 29/06/1999, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior não integravam a base de cálculo da CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/88, esse sendo, inclusive, o teor do art 15 da IN SRF nº 38/96. A tributação universal prevista para o IRPJ ainda não tinha sido consagrada para a CSLL.

Aqueles que aplicam indistintamente o conceito de "fato gerador" sem se aperceber que nele estão contidos 3(três) critérios distintos (material, espacial e temporal) que disparariam a "regra-matriz de incidência" identificam "fato gerador" ao critério temporal, quiçá premido pelo fato de o critério material no mais das vezes acompanhar o critério temporal. Dessa forma, como a Lei 9.532/97, introduziu regras uniformes quanto ao critério temporal — o momento de sua disponibilização (crédito ou pagamento), não divisam qualquer tipo de agressão ao princípio da irretroatividade da lei quando o "fato gerador" acontece, como foi o caso, a partir de 01/10/99, independentemente de estar colhendo fatos relacionados à geração do lucro anteriores à vigência da referida MP

Discordo veementemente de tal raciocínio. Nesse caso, a distinção fornecida pela regra-matriz de incidência, tão brilhantemente estudada pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, traz luzes à essa questão.

OP JF

É necessário, primeiro, separar o critério material (auferir lucros no exterior) do critério temporal (momento que se considera creditado ou pago). Depois perceber que o critério quantitativo (apuração da base de cálculo e aplicação de alíquota) que está no conseqüente da regra matriz de incidência, nada mais faz do que reafirmar o critério material (auferir renda)

Dessa forma, quando o critério material, o mais importante de todos, é acionado no momento que se forma a relação jurídico-tributária (critério pessoal e critério quantitativo), em nome da segurança jurídica e de se fazer valer em sua plenitude o princípio da irretroatividade da lei, é necessário que a nova lei colha, para a formação de sua base de cálculo, apenas fatos ocorridos após 90 dias à sua edição. Isso significa respeitar não somente o critério temporal, mas também o critério material quando o mesmo é acionado no momento da formação jurídico tributário, que acontece, diga-se de passagem, após a instalação da nova Lei.

Esse entendimento, inclusive, foi respeitado para o IRPJ quando da inauguração do regime de tributação universal (Lei nº 9.249/95), na forma de ato infralegal (IN nº 38/96) que regulamentou a referida Lei, senão vejamos:

Art. 16 As disposições dessa Instrução Normativa não se aplicam em relação aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos antes de 1º de janeiro de 1996, ainda que posteriormente disponibilizados.

Dessa forma, em relação à CSLL, dou provimento para não considerar na base de cálculo da mesma os lucros auferidos no exterior até setembro de 1999 (inclusive), mesmo que eles tenham sido disponibilizados após essa data.

Por oportuno transcreve-se, também, o conteúdo das disposições normativas citadas acima e ainda não contidas no presente voto:

Instrução Normativa SRF nº 38/96:

Art. 15. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, não integram a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999 (reeditada sucessivas vezes e incorporada por outras Medidas Provisórias até sua manutenção atual, com a mesma redação, no art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001)

Art. 19. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Recorde-se que, como exposto neste voto, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não desrespeitou os princípios da anterioridade e da irretroatividade porque surtiu efeitos, apenas, sobre fatos geradores pendentes da implementação do critério temporal, mas cujo critério material da hipótese de incidência havia se verificado segundo a legislação anterior. Assim, para manter a coerência com esta interpretação, é imperioso que a incidência da CSLL somente se verifique em razão da disponibilização de lucros antes auferidos sob a vigência da Medida Provisória nº 1.858-6.

A exigência aqui presente, como já mencionado, recaiu, relativamente à controlada International Engineering Holding LTD — IEHL, sobre o saldo de lucros existentes em 2001, pertinentes aos anos-calendário 1996 a 2001, com o desconto dos prejuízos apurados

em 1996, 1999 e 2001. Assim, devem ser desconsiderados os resultados apurados em 1996, 1997 e 1998 (demonstrados às fls. 297/311), admitindo-se a incidência da CSLL apenas sobre os lucros apurados em balanços levantados a partir de 01/10/1999 (fls. 312/325), considerados disponibilizados no ano-calendário 2002, por força do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Os cálculos da Fiscalização, em razão destas conclusões, são assim refeitos:

		Lançamento	Julgamento
Balanço em US\$	31/12/1996	(14.596.446,66)	-
	31/12/1997	3.633.168,37	-
	31/12/1998	19.532.935,48	-
	31/12/1999	(20.261.089,88)	(20.261.089,88)
	31/12/2000	38.759.004,24	38.759.004,24
	31/12/2001	(25.412.268,70)	(25.412.268,70)
Total Líquido em US\$		1.655.302,85	(6.914.354,34)
Total Líquido em R\$		5.848.681,56	(24.430.488,19)

A finalização desta análise, porém, ainda depende da apreciação dos questionamentos dirigidos à taxa de câmbio aplicável na conversão destes resultados, o que será feito mais adiante.

Demais disto, considerando que para a mesma controlada houve, também, exigência de CSLL no ano-calendário 2003, relativa aos lucros disponibilizados naquele período e não oferecidos à tributação, já deduzidos do prejuízo apurado em 2002, necessário se faz alterar a base de cálculo ali apurada, para reduzi-la no valor dos resultados negativos acumulados até 2001.

É o que se demonstra a seguir:

		Lançamento	Julgamento
Balanço em US\$	31/12/1999	-	(20.261.089,88)
	31/12/2000	-	38.759.004,24
	31/12/2001	-	(25.412.268,70)
	31/12/2002	(10.206.187,60)	(10.206.187,60)
	31/12/2003	49.763.953,66	49.763.953,66
Total Líquido em US\$		39.557.766,06	32.643.411,72
Total Líquido em R\$		114.290.297,70	94.313.345,14

Prosseguindo, a recorrente invoca a *prevalência dos Acordos, Convenções e Tratados Internacionais sobre a Legislação Tributária Interna*, e em sustentação oral bem como em memoriais que devem ser juntados aos autos, argúi vício material na formatação da acusação, ante a ausência de qualquer manifestação, por parte da autoridade lançadora, acerca da eficácia dos tratados, o que teria prejudicado sua defesa.

Todavia, como visto do relatório, a defesa da empresa se produziu regularmente, apontando os dispositivos das Convenções firmadas entre Brasil e Portugal, e entre Brasil e Luxemburgo, cuja aplicação pretende para ver afastadas as exigências. Demais disto, tais convenções se prestaram a evitar dupla tributação, e não a garantir isenção de

21

imposto, razão pela qual é lícito admitir que sua oposição seja feita apenas por quem lhe interessa, cabendo ao contencioso administrativo definir acerca de sua aplicabilidade.

A autoridade lançadora fundamentou a exigência em dispositivo legal vigente, e se há conflito entre este e os tratados internacionais, ou se a interpretação daquele deve ser adequada a estes, é admissível que isto se resolva, mediante apreciação da defesa, nas instâncias administrativas de julgamento, ou mesmo perante o Poder Judiciário, caso o acolhimento da alegação implique a declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma que fundamenta a exigência.

Acrescente-se, ainda, que no curso do procedimento fiscal a interessada foi intimada à prestar os seguintes esclarecimentos (fl. 05):

10) Cópias dos registros contábeis e dos documentos relativos a operações financeiras praticadas diretamente pelo Contribuinte no exterior,

11) Comprovação da inclusão nos cálculos do Imposto de Renda no Brasil dos rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior diretamente pelo Contribuinte. Caso não haja aplicações financeiras realizadas diretamente no exterior apresentar declaração assinada pelo representante legal do contribuinte,

12) Comprovação da inclusão nos cálculos do Imposto de Renda no Brasil, dos lucros obtidos com as entidades no exterior,

13) Cópias de documentos comprobatórios do pagamento de imposto de renda no exterior utilizado para deduzir o valor do tributo devido no Brasil, ou que tenham ficado pendentes para futuro aproveitamento e suas respectivas contabilizações;

E, em resposta, a fiscalizada apresentou quatro declarações com os seguintes conteúdos (fls. 99/102):

Declaramos não haver, contratos de mútuo entre a Camargo Corrêa S/A com essas empresas no exterior, nos anos de 2001, 2002 e 2003.

Não há, documentos comprobatórios do pagamento de imposto de renda no exterior utilizado para deduzir o valor do tributo devido no Brasil, ou que tenham ficado pendentes para futuro aproveitamento

A empresa Camargo Corrêa S/A, não praticou operações financeiras no exterior nos anos de 2001, 2002 e 2003.

Declaramos não haver, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pela Camargo Corrêa S/A, nos anos de 2001, 2002 e 2003.

Nesta ocasião, portanto, poderia ter evidenciado seu entendimento acerca da aplicação dos Tratados Internacionais, e assim suscitado uma contra argumentação específica da Fiscalização. Como assim somente o fez na impugnação, não há qualquer irregularidade no fato de a discussão em torno da aplicação dos Tratados Internacionais somente ter se iniciado na fase contenciosa do lançamento.

Rejeita-se, assim, a arguição de nulidade do lançamento subliminarmente trazida em sustentação oral.

Quanto ao mérito da *prevalência dos Acordos, Convenções e Tratados Internacionais sobre a Legislação Tributária Interna*, é relevante aqui colacionar as razões de decidir expressas no voto da I. Conselheira Sandra Maria Faroni, exarado no Acórdão nº 101-95.476, em sessão de 26 de abril de 2006:

① H

A Recorrente invoca a norma prevista no Tratado Internacional, que se opõe à regra segundo a qual os lucros auferidos no exterior são tributáveis no Brasil. Há, assim, um conflito em torno da norma a ser aplicável. Por um lado, entende a decisão de primeira instância ser inaplicável o Tratado, devendo prevalecer a norma interna. Por outro lado, pugna a Recorrente pela supremacia da norma internacional sobre a interna.

Como é sabido, 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. Não obstante 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 [Curso de Direito Financeiro e Tributário, 9ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 2002, p. 45] 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 "

O tema é assim abordado por Heleno Torres [Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1997, pág. 393 e 394]

"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 autor [Mesma obra, páginas 399 e seguintes], 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 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 decreta sua inaplicabilidade (denúncia)."

Significa dizer que as leis ordinárias ou medidas provisórias editadas após os tratados destinados a evitar dupla tributação, dos quais o Brasil é signatário, não são hábeis a alterá-los, permanecendo aplicáveis suas disposições, em razão da prevalência da norma especial sobre a geral.

Aqui, a contribuinte, embora indicando os tratados apenas na impugnação, argumenta existir contradição:

a) em relação à Convenção entre Brasil e Portugal, que foi assinada em 16/5/2000, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 188, de 08/06/2001, e promulgada pelo

Decreto Presidencial nº 4012, em 13/11/2001, na medida em que a *controlada "Camargo Corrêa Portugal SGPS S/A" está sediada em Portugal desde a sua constituição em 29/02/2000*. Cita o Artigo 7 relativo à tributação dos lucros, bem como o Parágrafo 1º do Artigo 10, inserido no capítulo "Dividendos".

b) em relação à Convenção entre o Brasil e o Grão Ducado de Luxemburgo para evitar a dupla tributação (Decreto Presidencial nº 85.051, de 18 de agosto de 1980 e Decreto Legislativo nº 78, de 5 de dezembro de 1979), na medida em que a *"International Engineering Holding Ltd." está sediada em Luxemburgo desde 18/11/2003*. Cita o Parágrafo Primeiro do Artigo 7, inserido no capítulo "Lucros das Empresas", bem como o Parágrafo 1º do Artigo 10, inserido no capítulo "Dividendos".

Quanto aos lucros auferidos pela controlada sediada em Portugal – Avenida Fontes Pereira de Melo, nº 3, 11º andar, freguesia de São Sebastião da Pedreira, Lisboa, conforme fl. 158 –, recorde-se que o lançamento tem por base de cálculo os lucros auferidos de 2000 a 2002 (aspecto material), cuja disponibilização se verificou em 2002 (aspecto temporal), na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Observe-se, inicialmente, que embora a convenção tenha sido promulgada em 2001, o Ministro da Fazenda, ao estabelecer os métodos para sua aplicação, assim fixou na Portaria MF nº 28, de 31 de janeiro de 2002:

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto na Convenção destinada Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre o Rendimento, assinada pela Republica Federativa do Brasil com a República Portuguesa, promulgada pelo Decreto nº 4 012, de 13 de novembro de 2001, resolve.

[...]

X - O tratamento tributário estabelecido nesta Portaria se aplica a partir de 1º de janeiro de 2000.

Nestes termos, tem-se aqui a exigência de tributos sobre lucros auferidos já na vigência da convenção assinada entre Brasil e Portugal, considerados disponibilizados em razão de disposição legal interna posteriormente editada.

E, no que aqui interessa, a referida Convenção dispõe:

[...]

Artigo 2º

Impostos Visados

1. Os impostos atuais aos quais se aplica esta Convenção são:

a) no caso do Brasil

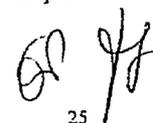
- o Imposto Federal sobre a Renda, (doravante denominado "imposto brasileiro"),

b) no caso de Portugal

[...]

2. A presente Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los.

[...]



Artigo 3º

Definições Gerais

[...]

2. No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontre definido terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante desta legislação fiscal, na definição dos respectivos efeitos tributários, sobre a que decorra de outra legislação deste Estado.

[...]

Artigo 5º

Estabelecimento Estável ou Estabelecimento Permanente

1. Para efeitos desta Convenção, a expressão "estabelecimento estável" ou "estabelecimento permanente" significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade.

[...]

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerça 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.

[...]

Artigo 7º

Lucros das Empresas

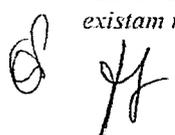
1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados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

2. Com ressalva do disposto no nº 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável.

3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas devidamente comprovadas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direção e as despesas gerais de administração igualmente comprovadas e efetuadas com o fim referido.

4. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento estável pelo fato da simples compra de mercadorias, por esse estabelecimento estável, para a empresa.

5. Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.



6 Quando os lucros compreendam elementos do rendimento especialmente tratados noutros Artigos desta Convenção, as respectivas disposições não serão afetadas pelas deste Artigo.

[...]

Artigo 10º

Dividendos

1 Os dividendos 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 se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá:

a) 10% (dez por cento) do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, durante um período ininterrupto de 2 (dois) anos antes do pagamento dos dividendos;

b) 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

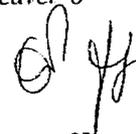
As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites

3. O termo "dividendos", usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. Considera-se ainda que o termo "dividendos" inclui os rendimentos derivados de conta ou de associação em participação.

4. 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 7º.

5. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, este outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento estável situado nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

6. 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, alínea a)



7. O disposto nos n.ºs 2 e 6 não afetará a tributação da sociedade ou do estabelecimento estável no tocante aos lucros que deram origem aos rendimentos aí mencionados.

[...]

Capítulo IV

Disposições para Eliminar as Duplas Tributações

Artigo 23.º

Método

1. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados no outro Estado Contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado.

A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre os rendimentos, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados nesse outro Estado.

[...]

3. No caso do Brasil, quando uma sociedade residente do Brasil receber dividendos de uma sociedade residente de Portugal sujeita ao imposto português conforme definido na alínea b) do n.º 1 do Artigo 2.º desta Convenção e não abrangida por qualquer isenção, a dedução prevista no n.º 1 acima levará em conta o imposto exigível da sociedade relativo aos rendimentos de que se originaram os dividendos pagos (crédito indireto), observadas as disposições da legislação brasileira.

[...]

Artigo 24.º

Não Discriminação

[...]

5. Não obstante o disposto no Artigo 2.º, as disposições do presente Artigo aplicar-se-ão aos impostos de qualquer natureza ou denominação.

Artigo 28.º

Entrada em Vigor

1. A presente Convenção será ratificada pelos Estados Contratantes em conformidade com as respectivas exigências constitucionais e os instrumentos de ratificação serão trocados em Lisboa o mais cedo possível.

2. A Convenção entrará em vigor um mês após a troca dos instrumentos de ratificação e as suas disposições serão aplicáveis, pela primeira vez:

a) em Portugal;

[...]

b) no Brasil:

i) no que concerne aos impostos retidos na fonte, às importâncias pagas, remetidas ou creditadas no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano 2000;

ii) no que concerne aos outros impostos de que trata a presente Convenção, relativamente aos rendimentos produzidos no ano fiscal que comece no ou depois do primeiro dia de janeiro do ano 2000.

[...]

No momento da assinatura da presente Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a Evitar a Dupla Tributação e a

Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, os abaixo-assinados, devidamente autorizados para o efeito, acordaram nas seguintes disposições adicionais que constituem parte integrante da Convenção:

1. Com referência ao Artigo 2º, nº 1, alínea a)

Fica entendido que, nos impostos visados no Artigo 2º, nº 1, alínea a), está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei n° 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

[...]

8. Com referência ao Artigo 24º a) Fica entendido que as disposições do nº 6 do Artigo 10º não conflituam com o disposto no nº 2 do Artigo 24º.

[...]

9. Com referência às Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria e de Manaus, à SUDAM e à SUDENE Fica entendido que os benefícios desta Convenção não serão atribuídos a qualquer pessoa que tenha direito a benefícios fiscais relativos ao imposto sobre o rendimento de acordo com os dispositivos da legislação e de outras medidas relacionadas com as Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria, de Manaus, a SUDAM e a SUDENE ou a benefícios similares àqueles concedidos, disponíveis ou tornados disponíveis segundo qualquer legislação ou outra medida adotada por qualquer Estado Contratante. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão sobre qualquer legislação ou medida similar e consultar-se-ão sobre a similaridade, ou não, de tais benefícios.

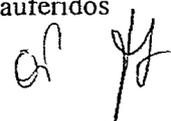
[...]

Admite-se, aqui, a aplicabilidade da referida Convenção, na medida em que nenhum elemento dos autos permite descaracterizar a manutenção, pela Camargo Corrêa Portugal SGPS S/A, de um estabelecimento estável naquele país, bem como nada aqui indica a sua localização nas Zonas Francas da Ilha da Madeira ou da Ilha de Santa Maria, ou em região sujeita a benefícios similares. Da mesma forma, não há qualquer evidência de que a Camargo Corrêa S/A seja titular de benefício fiscal que impeça a aplicação da referida Convenção.

Ainda, a teor do disposto à fl. 159, nota-se que o objeto social da controlada em Portugal é a *gestão de participações sociais noutras sociedades, como forma indirecta de exercício de actividades económicas*. Contudo, nada apontou a Fiscalização no sentido de que esta sociedade estaria se prestando como veículo para reconhecimento de lucros auferidos em outros países com os quais o Brasil não mantém acordo para evitar dupla tributação, ou que estes lucros estariam fora do alcance da legislação tributária portuguesa, no momento de sua apuração ou de sua distribuição a título de dividendos.

Ao contrário, vê-se que a exigência tem como referência inicial lucros da controlada submetidos à tributação em Portugal, como consta das demonstrações financeiras às fls. 284/286, as quais apontam *imposto sobre o rendimento do exercício* de ESC 31.940.616 em 2000 e ESC 459.309 em 2001. Já em 2002, recorde-se, a infração constatada foi, justamente, a dedução, da base tributável, dos tributos que incidiram sobre os resultados apurados no exterior.

Logo, não há indícios de que os resultados em debate tenham sido auferidos fora do âmbito albergado pela Convenção Brasil-Portugal.



Por sua vez, em razão de seu Artigo 7º, os lucros da Camargo Corrêa Portugal SGPS S/A somente poderiam ser tributados em Portugal. De outro lado, na forma do Artigo 10º, os dividendos pagos à Camargo Correa SA, no Brasil, poderiam ser aqui tributados, além de sofrer incidência de tributos também em Portugal, mas com certas restrições (alíquotas limitadas a 10% ou 15%, conforme a natureza da participação societária).

Para neutralizar os efeitos da dupla tributação admitida sobre os dividendos, o Artigo 23º permite a dedução do imposto pago no outro Estado Contratante, até o limite da fração do imposto exigido sobre os rendimentos. O parágrafo 3º deste artigo reafirma esta dedução no cálculo do imposto exigível no Brasil, desde que o rendimento em Portugal não esteja abrangido por qualquer isenção.

Neste sentido é, também, a interpretação veiculada na Portaria MF nº 28/2002: *VII - Quando uma sociedade residente ou domiciliada no Brasil receber dividendos de uma sociedade residente ou domiciliada em Portugal sujeita ao imposto português conforme definido na alínea b) do parágrafo 1º do artigo 2º da Convenção e não abrangida por qualquer isenção, a dedução prevista no item VI acima levará em conta o imposto exigível da sociedade relativo aos rendimentos de que se originaram os dividendos pagos (crédito indireto), observadas as disposições da legislação brasileira*

Diante deste contexto normativo, necessário se faz definir se os resultados imputados à Camargo Correa S/A consistem em lucros da Camargo Corrêa Portugal SGPS S/A ou dividendos decorrentes da participação daquela, nesta.

E, por todos os fundamentos apresentados, já restou aqui firmado o entendimento de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não criou uma nova incidência tributária, mas apenas alterou o critério temporal da hipótese de incidência estabelecida desde a Lei nº 9.249/95, relativamente à distribuição de lucros auferidos no exterior, ao determinar que ela se completaria *na data do balanço no qual tiverem sido apurados* aqueles lucros.

A norma em questão não alterou os contornos gerais da incidência: lucros auferidos no exterior e disponibilizados à controladora ou coligada. Mas estabeleceu uma ficção quanto ao momento de distribuição dos lucros, em substituição às disposições legais anteriores que fixavam, a partir de determinados indícios, a presunção desta distribuição, ainda que não houvesse efetivo pagamento de dividendos.

Em conseqüência, o que se tem, neste caso, é uma tributação incidente sobre disponibilização de lucros, e tal se dá por meio de dividendos. Embora o legislador não tenha adotado terminologia técnica para tanto, não é possível, diante dos argumentos antes expressos, negar a repercussão do termo “disponibilização” e afirmar a incidência diretamente sobre os lucros apurados no exterior.

Ressalte-se, ainda, que ao tratar da disponibilização dos *lucros auferidos por controladora ou coligada no Brasil*, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 o fez para fim de *determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*, o qual, como visto, trata dos resultados auferidos *por intermédio* de coligadas e controladas, e não de resultados *apurados por* estes estabelecimentos no exterior.

Assim, embora estabelecendo, por ficção, uma identidade temporal entre a apuração e a disponibilização dos lucros, este último conceito subsiste expresso no art. 74 da

al
JH

Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o que afasta a aplicação do Artigo 7º da Convenção firmada entre Brasil e Portugal.

Todavia, justamente por se basear em uma ficção, tal argumentação não é suficiente para impor a aplicação do Artigo 10º da Convenção, e correlatos. É preciso, antes, enfrentar as definições gerais de seu Artigo 3º, dentre as quais consta a seguinte disposição:

2. No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontre definido terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante desta legislação fiscal, na definição dos respectivos efeitos tributários, sobre a que decorra de outra legislação deste Estado

Ou seja, se a definição de dividendos trazida na Convenção conflita com o significado estabelecido pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, aquela norma, por ser especial, prevalece em relação a esta. Já se os termos ou expressões não estão definidos na Convenção, prevalecerá o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica.

Assim, não obstante o CARF não seja competente para apreciar a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, cabe a este órgão definir sobre compatibilidade da inovação por ele trazida e eventuais restrições específicas firmadas naquela Convenção, cuja prevalência em razão do critério da especialidade já foi estabelecida neste voto.

O Artigo 10º da Convenção em tela define dividendos como *rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. Considera-se ainda que o termo "dividendos" inclui os rendimentos derivados de conta ou de associação em participação.*

Mais à frente, no item 5, a Convenção trata de lucros não distribuídos, mas apenas para vedar a tributação destes no Estado Contratante no qual os lucros foram apurados.

5. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, este outro Estado não poderá [...] sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

Significa dizer que a legislação do Estado Contratante no qual se situa a sociedade que apurou lucros (*in casu*, Portugal), não pode, por ficção, sujeitar estes valores à tributação como se distribuídos fossem. Ou seja, a Convenção não proibiu o Estado Contratante no qual se situa o sócio de empresa que apurou lucros (*in casu*, Brasil) de, por ficção, sujeitar os lucros à tributação como se distribuídos fossem.

Importante consignar que esta matéria já foi analisada no âmbito do CARF, em especial pela I. Conselheira Sandra Maria Faroni, que abordou com a propriedade sempre

presente em seus votos. Assim o fez ao examinar o texto de Convenção semelhante, firmada entre Brasil e Espanha, e valendo-se dos Comentários aos Artigos da Convenção Modelo da OCDE, em especial:

a) as Observações Preliminares ao Artigo 10, que para distinguir lucros de dividendos, estabelecem que os lucros são da sociedade e não podem ser atribuídos ao sócio enquanto não distribuídos, de onde inferiu que os lucros das sociedades de capital somente se sujeitariam ao Artigo 10 quando distribuídos sob a forma de dividendos;

b) as mesmas Observações Preliminares que dão sentido amplo à expressão "pagos", mas apenas para alcançar formas de disponibilização dos lucros *de acordo com os termos previstos por contrato ou na prática usual*, a excluir os lucros disponibilizados na forma da Medida Provisória nº 2.158-35/2001;

c) os Comentários ao Número 2 do Artigo 3º, que afasta a legislação vigente no momento da incidência se *o contexto exigir interpretação diferente*, como seria o caso, tendo em conta a *intenção das partes quando da assinatura da Convenção, e bem assim, pelo significado atribuído ao termo em questão na legislação do outro Estado contratante (numa referência implícita ao princípio da reciprocidade)*.

Seguindo estes direcionamentos, e destacando ainda a incidência tributária sobre os lucros apurados em balanço antes de qualquer dedução, a I. Conselheira Sandra Maria Faroni firmou que *a ficção estabelecida pela MP implicaria esvaziamento da convenção mediante alteração posterior de "definição"*, e concluiu que *a tributação com fulcro no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 incide sobre o lucro das empresas, e não sobre os dividendos*.

Para maior clareza, transcreve-se excertos de seu voto proferido no Acórdão nº 101-97.070:

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

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

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

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

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

Na nova situação, ao determinar que os lucros são computados pelos seus valores integrais, sem o desconto do tributo pago no país de origem, fica claro que o a

tributação não recai sobre dividendos, pois não se distribuem dividendos em valor superior ao lucro disponível para distribuição.

Não cabendo a órgão integrante do Poder Executivo questionar a lei, cumpre analisar se o artigo 7º da IN SRF 213/2002 extrapolou-a

Em se tratando de investimentos relevantes e influentes, obrigatoriamente avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com o que dispõe a Lei nº 6.404/76, nos incisos II e III do artigo 248, sobre o valor do investimento, após a correção para manter a expressão do valor monetário, deve ser aplicado o percentual de participação da investidora na coligada ou controlada.

A diferença positiva entre o valor assim obtido e o custo de aquisição atualizado poderá ser decorrente de lucros obtidos pela coligada ou controlada ou de reavaliação de bens efetuada pela coligada ou controlada. Se decorrente de lucros apurados pela coligada ou controlada, deve ser computada como receita no resultado do exercício.

Essa a norma contábil. Portanto, o resultado de equivalência patrimonial apenas atesta a apuração de lucros por meio de controladas ou coligadas.

A norma fiscal (art. 23 do DL 1.598/77) determinava que esse resultado não seria computado na apuração do lucro real. Uma vez que contabilmente já havia influenciado o lucro líquido do exercício, seria excluído para apuração do lucro real.

Aqui é importante abrir parênteses, para analisar o alcance do § 6º o art. 25 da lei que instituiu a tributação universal (Lei nº 9.249/95).

O § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, ao dispor que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, ressaltou que isso seria sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º do mesmo artigo. A sistemática prevista na legislação vigente (DL 1.598/77) é exclusão do lucro líquido, para fins de lucro real, do resultado positivo da equivalência patrimonial. Se a investida é empresa situada no Brasil, os lucros não são tributados na investidora por ocasião de sua distribuição, porque já o foram na empresa investida. Entretanto, se a investida não é empresa domiciliada no Brasil, essa tributação deverá se dar na disponibilização dos lucros. Ou seja, o que o § 6º explicitou foi que, quando decorrentes de investimento no exterior, os resultados positivos da equivalência patrimonial que afetam o lucro contábil, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, ou seja, continuarão a ser excluídos para fins de apuração do lucro real, "sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º, ou seja, sem prejuízo da tributação quando da disponibilização.

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

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

GP H

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

No caso, restou caracterizada a hipótese prevista no art. 74 da MP 2.158-35/2002.

Como já dito, não cabe a este colegiado, integrante do Poder Executivo, deixar de aplicar lei legitimamente inserida no ordenamento pátrio. Por conseguinte, caso não houvesse outras circunstâncias específicas, seria legítima a exigência.

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

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

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

Destaco que, nesses dois anos que se seguiram até o atendimento da diligência, continuei refletindo sobre o tema (definição do artigo do tratado que deve reger a tributação a partir da MP 2.158-35). Faço, a seguir, uma síntese de como o tema, até o momento, foi tratado por este Conselho, e aduzo alguns comentários

A Oitava Câmara enfrentou a matéria em 23 de março de 2006, e entendeu que os lucros auferidos a partir da vigência da MP 2.158-35, de 2001, seriam regidos pelo art. 10 do Tratado. O julgado foi objeto do Acórdão nº 108-08.765, cujo voto vencedor foi redigido pelo Conselheiro José Henrique Longo, e tem a seguinte ementa:

IRPJ- CONTROLADA NA ESPANHA - LUCROS A PARTIR DE 2001 - MP 2158-34/2001 - TRATADO INTERNACIONAL - O art. 74 da MP 2158-34 estabeleceu a presunção absoluta (ficção) de que o lucro auferido por controlada no exterior deve ser considerado distribuído à controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano. O Tratado entre Brasil e Espanha não afasta a incidência de tributação por empresa sediada no Brasil relativamente ao lucro de empresa espanhola considerado distribuído.

Ao analisar o recurso nº 148.709, esta Primeira Câmara, em processo de minha relatoria, entendeu, conforme Acórdão 101-95.808, de 19 de outubro de 2006:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA A CONTROLADORA AQUINO BRASIL (MP nº 2.158-34/2001, ART. 74, § ÚNICO) - A partir da vigência do art. 74 da MP 2.158-35/2001, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR- Na Lei 9.532/97 o fato gerador era

Handwritten initials and signature.

representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido no art. I. da Lei 9.532/97), e o que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que fictos), deixando, pois, de ter como base os dividendos.

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA - Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil. Não são também tributados no Brasil os dividendos recebidos por um residente do Brasil e que, de acordo com as disposições da Convenção, são tributáveis na Espanha.

No decorrer das discussões, o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior posicionou-se no sentido de que, mesmo na vigência da MP 2.158-35/2001, o que se tributavam eram dividendos antecipados (tal como havia entendido a Oitava Câmara) Por isso, no voto condutor analisei as duas linhas de interpretação, concluindo que, por qualquer da duas linhas, não haveria tributação.

Repito a parte do voto em que, na ocasião, analisei o tema

De acordo com o artigo 7º, os lucros de sociedade residente na Espanha, e não atribuíveis a atividades exercidas por intermédio de estabelecimento permanente no Brasil, só são tributáveis na Espanha. A tributação no Brasil poderá ocorrer por ocasião do pagamento sob forma de dividendos.

De acordo com o artigo 10, os dividendos pagos por uma sociedade residente na Espanha a um residente no Brasil são tributados no Brasil, podendo ser também tributados na Espanha de acordo com a lei desse país, mas a tributação não pode exceder 15% do montante bruto dos dividendos.

O artigo 23 só tem aplicação naqueles casos em que o próprio acordo internacional admite a tributação pelos dois Estados celebrantes. Seus parágrafos 3 e 4 tratam, exatamente, da hipótese de pagamento de dividendos, em que a convenção admite a tributação pelos dois Estados.

(...) os rendimentos objeto da exação sob exame correspondem aos seus lucros contabilizados até 31/12/2001 e não disponibilizados até 31/12/2002.

Se definido que tais rendimentos não podem ser particularizados como dividendos, enquadrando-se apenas no conceito mais amplo de lucros, a tributação fica de imediato afastada. Caso contrário, os rendimentos se sujeitam às regras do artigo 10 e do artigo 23.

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

Consta da publicação do referido Modelo [Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio- Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (172)- Centro de Estudos Fiscais- Direção-Geral das Contribuições e Impostos- Ministério das Finanças- Lisboa-1995] que, "muito embora os Comentários não se destinem a ser anexados de uma forma ou de outra às convenções a celebrar pelos países Membros, que constituem os únicos instrumentos jurídicos internacionais de caráter vinculatório, podem, no entanto, revelar-se extremamente úteis na aplicação e na

interpretação das convenções e, designadamente, na resolução de eventuais litígios" [Publicação referida, pág. 20, nº 36] (negritos acrescentados)

Os Comentários ao Artigo 10º, relativo à tributação dos dividendos contém as seguintes Observações preliminares [Idem, pág. 129 e 130]:

1. De um modo geral, por "dividendos" entende-se as distribuições de lucros feitas aos accionistas ou sócios pelas sociedades anónimas, pelas sociedades em comandita por acções, pelas sociedades de responsabilidade limitada ou por outras sociedades de capitais. (...)

2. Os lucros de sociedades de pessoas são os lucros dos sócios provenientes de sua própria actividade; relativamente a estes, trata-se de lucros industriais ou comerciais. Assim, o sócio é normalmente tributado individualmente pela participação respectiva no capital e no lucro da sociedade de pessoas.

3. O mesmo não acontece em relação ao accionista. Este não é um empresário e os lucros da sociedade não são os seus lucros próprios. Assim, estes lucros não lhe podem ser atribuídos. Só podem ser objeto de tributação nas mãos do accionista (com excepção das disposições de determinadas legislações relativas à tributação dos lucros não distribuídos, em casos particulares) os lucros distribuídos pela sociedade. Do ponto de vista do accionista, os dividendos constituem rendimento do capital que colocaram à disposição da sociedade."

Essas disposições preliminares conduzem ao entendimento de que, para fins de aplicação da Convenção, os lucros das sociedades de capital se regem pelo artigo 7º, apenas se aplicando o artigo 10 quando distribuídos sob forma de dividendos.

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

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

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

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

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

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

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

Nessa linha de raciocínio, conclui-se que a tributação com fulcro no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 incide sobre o lucro das empresas, e não sobre os dividendos. Nessa circunstância, tendo em vista o art. 7º da Convenção, não pode haver tributação no Brasil dos lucros auferidos por intermédio da controlada, enquanto não disponibilizados.

Sobre a mesma questão, uma segunda linha de raciocínio é possível, e consiste em entender que o Artigo 10 se destina apenas a regular a tributação na fonte por parte do Estado de que a sociedade que paga é residente. Com isso se pode entender que o Estado de residência do beneficiário é livre para tributar de imediato os lucros auferidos por intermédio da coligada no exterior, criando uma ficção jurídica de disponibilização que permita conceituar os lucros apurados como dividendos. Ao argumento de que a tributação dos lucros antes da dedução do tributo pago no país de residência da sociedade descaracterizaria o conceito de dividendo (vez que não se distribui mais do que existe para distribuir), os seguidores dessa linha de raciocínio opõem o argumento de que, no caso, trata-se apenas de técnica de tributação, que consiste em tributar o bruto e deduzir, do imposto apurado, o imposto pago no país de residência.

Nessa linha de raciocínio, o artigo da Convenção a reger a tributação desses rendimentos seria o artigo 10, e o Brasil, em princípio, é livre para tributá-los segundo suas regras próprias. Ao mesmo tempo, a Espanha pode também tributá-los, de acordo com a lei desse país, porém observando o limite máximo de 15% do dividendo.

Esse parece ter sido o entendimento que conduziu o Acórdão nº 108-008 765, da Oitava Câmara deste Conselho

Ocorre que, dentro dessa segunda linha de raciocínio, teria que ser observado, também, o Artigo 23 da Convenção, que tem aplicação naqueles casos em que o próprio acordo internacional admite a tributação pelos dois Estados celebrantes. Seus parágrafos 3 e 4 tratam, exatamente, da hipótese de pagamento de dividendos,

em que a convenção admite a tributação pelos dois Estados. Determina o parágrafo 4º que "quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos".

Essas as razões desenvolvidas no voto condutor do Acórdão nº 101-95 808, de 1996, também de interesse da Eagle

Contudo, em razão da linha de raciocínio adotada no presente voto, mantém-se o entendimento de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não incide sobre lucros, mas sim sobre dividendos, ainda que disponibilizados fictamente. E, em favor deste entendimento, veja-se que os Comentários ao Artigo 10, mencionados nos excertos antes transcritos, contemplam, no item 3 como exceção, *disposições de determinadas legislações relativas à tributação dos lucros não distribuídos, em casos particulares.*

Quanto ao fato de a incidência ter por referência o valor apurado em balanço antes de qualquer dedução, mais à frente se fará a pertinente análise, haja vista tratar-se de infração específica presente nestes autos.

Registre-se, por fim, que a eminente Conselheira Sandra Maria Faroni aborda, mais à frente em seu voto, outros argumentos para reafirmar sua posição no sentido de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 tributa os lucros de controladas e coligadas, e não dividendos distribuídos, inclusive abordando o mencionado item 5 do Artigo 10 da Convenção firmada entre Brasil e Espanha, de mesmo teor daquele estabelecido na Convenção entre Brasil e Portugal.

Inicialmente citou a mudança de entendimento expressada pelo I. Conselheiro José Henrique Longo, que no voto condutor do Acórdão nº 108-08.765 deu maior amplitude ao termo "dividendos pagos" para alcançar outras formas de disponibilização, como aquela prevista no dispositivo legal em debate. Para maior clareza reproduz-se, primeiramente, o voto proferido pelo I. Conselheiro:

A situação da controlada Mama Participações Sociedade Limitada ("Iliama Espanha"), com resultado de parte de 2001 e ano de 2002, é semelhante à da Iliama Portugal a partir da MP 2158.

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

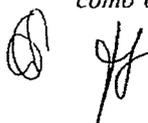
Convém observar que não há espaço para o julgador administrativo tecer considerações acerca da inconstitucionalidade de lei nem para afastar sua aplicação, de maneira que há de ser respeitada neste âmbito a ficção mencionada com os seus reflexos de caráter tributário

É de notar também que, diversamente do que dispunha a Lei 9249, a tributação pelo IRPJ e da CSL não incidem sobre o lucro da Iliama Espanha, mas sim sobre os dividendos disponibilizados à Refratec (art 1º da Lei 9532 e art 74 e § ún da MP 2158-34). Por isso, não há que se cogitar da proteção da cláusula VII do Tratado Brasil e Espanha (Decreto 76975/1976), cuja redação é a mesma que a do Tratado com Portugal e que acima se transcreveu.

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

[...]

Entendo que deva ser considerado como "dividendo pago" (item 1 do Artigo 10) como o dividendo que o sócio tiver direito, que tiver sido disponibilizado ao sócio.



Caso contrário, qualquer emprego do dividendo que não fosse a transferência para uma conta de titularidade do sócio estaria à margem da incidência do tributo, e, à evidência, não é esse o conteúdo dessa norma jurídica.

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

Frente a esta possibilidade de interpretação, e para registrar outras referências contidas na doutrina, a I. Conselheira Sandra Maria Faroni consignou o que segue:

O Relator do voto condutor do Acórdão 108-08765, em palestra apresentada no IV Congresso Nacional de Estudos Tributários, realizado em São Paulo nos dias 12, 13 e 14 de dezembro de 2007, debruçou-se novamente sobre o tema e parece ter reconsiderado sua posição anterior. Os trabalhos apresentados no Congresso foram publicados em dezembro de 2007 pela Editora Noeses, e o tema apresentado por Longo encontra-se às fls. 291 a 314. Nele está registrado (fls. 307/308):

"Então, formula-se a pergunta: o artigo 74 prevê a incidência do IRPJ e da CSLL sobre (a) o lucro de outra pessoa jurídica, ou (b) o dividendo que não foi efetivamente disponibilizado à empresa sediada no Brasil (...)

Quer me parecer que se está tributando o lucro propriamente dito da coligada ou controlada no exterior. De fato, os lucros da pessoa jurídica contêm, se assim é possível dizer, verbas que contemplam outra destinação, tais como imposto sobre a renda, reserva legal, reserva para contingências, etc; ou seja, os lucros apurados sofrem diversas destinações, e apenas uma delas corresponde aos dividendos em favor dos sócios, sob pena inclusive de a pessoa jurídica inadimplir suas obrigações."

E conclui, às fls. 314:

"Diante do que se apresentou, parece que as decisões nos Acórdãos 108-08765 e 101-95802 não levaram em consideração todos os aspectos que envolvem a questão que lhes foi submetida, e que é imprescindível uma profunda reflexão para novo enfrentamento da questão após retorno das diligências."

João Francisco Bianco [Bianco, João Francisco- Transparência Fiscal Internacional – São Paulo: Dialética, 2007] 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" [Obra mencionada, p. 20/21].

As considerações de Bianco a respeito da inconstitucionalidade da legislação brasileira de transparência fiscal internacional [Obra mencionada, item 3.3.3, p. 76 e seguintes] e sua brilhante abordagem quanto a formas alternativas de adoção do regime pelo Direito Brasileiro [Obra citada, capítulo 5, p. 117 e seguintes] não podem ser levadas em conta neste julgamento administrativo.

Ao analisar a compatibilidade das legislações internas sobre transparência fiscal internacional com tratados internacionais [Mesma obra, item 6 6, p.148 e seguintes], o autor analisa os três artigos da Convenção Modelo da OCDE potencialmente aplicáveis, o art. 7º, o art. 10 e o art. 21.

Tendo em conta o disposto no parágrafo 1º do art. 7º, conclui que "uma legislação das CFCs que institua a tributação dos lucros da sociedade investida desconsiderando a sua personalidade jurídica ou considerando-a transparente para esse fim específico - , é claramente contrária ao art. 7º, parágrafo 1º, da Convenção Modelo, por extrapolar a competência tributária que lhe foi conferida pelo tratado."

Em seguida, lembra que a OCDE, nos Comentários à Convenção Modelo, vem mudando seu entendimento, e que "a nova versão estabelece expressamente que a legislação das CFCs está em perfeita sintonia com os tratados, pois a única restrição à tributação dos lucros das empresas no exterior, prevista na Convenção-Modelo, é aquela do art. 7º. E como a legislação das CFCs não se submete ao disposto no artigo 7º, nenhuma restrição poderia ser estabelecida pelo intérprete em decorrência do Tratado"

Comenta o autor que, de acordo com a argumentação que embasa esse entendimento, "não seriam os lucros da sociedade investida que estariam sendo tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, ainda que na apuração do montante tributável seja utilizado o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado". E registra que "essa conclusão está fundamentada no fato de os tratados para evitar a dupla tributação terem como escopo a prevenção da elisão e da evasão fiscal".

Em seguida, faz referência às críticas que o raciocínio da OCDE tem recebido, fazendo referência a autores que sustentam que para o deslinde da questão seria necessário identificar no texto da Convenção Modelo um princípio não escrito antiabuso, que permitisse ao intérprete concluir pelo escopo do Tratado efetivamente prevenir a elisão fiscal, e que não identificam tal princípio. E conclui que "a legislação das CFCs que considere transparente para fins fiscais a sociedade investida no exterior, e exija a tributação dos lucros antes da efetiva distribuição, é incompatível com o disposto no artigo 7º, parágrafo 1º, da Convenção Modelo. E as conseqüências dessa incompatibilidade deverão ser examinadas à luz de cada ordenamento jurídico, para determinar qual das duas normas deverá prevalecer: se a norma convencional ou se a regra da lei interna".

Analisando o artigo 10 da Convenção Modelo, pondera o autor que "o dispositivo convencional assegura a competência tributária concorrente tão somente aos dividendos pagos. A norma não se refere aos dividendos fictos ou as dividendos considerados distribuídos." E conclui que o artigo não se aplica aos casos de distribuição meramente ficta.

O terceiro dispositivo relacionado com a legislação das CFCs por ele referido como potencialmente aplicável é parágrafo 1º do art. 21, cuja dicção é a seguinte

Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante, de onde quer que provenham, não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção, serão tributáveis apenas nesse Estado.

Comenta Bianco que esse artigo é inaplicável, no caso, porque o regime de tributação das CFCs é tratado nos artigos 7º e 10 da Convenção Modelo, e a aplicação do artigo 21 é restrita exclusivamente às hipóteses de rendimentos que não foram regulados pelos demais dispositivos do tratado, mencionando, como exemplo, os rendimentos provenientes de instrumentos financeiros híbridos, que não se enquadram nem na categoria de juros, nem na categoria de dividendos. E conclui:

"Pode-se discordar do regime de repartição das competências tributárias proposto na Convenção Modelo, no caso de lucros auferidos por empresas investidas no exterior. Pode-se achá-lo inadequado. Pode-se achá-lo injusto. Mas o que não pode

SP
JF

negar é a sua previsão no corpo da Convenção-Modelo. E sendo previsto o regime de tributação dos lucros auferidos pelas CFCs, é inaplicável o artigo 21, que regula exclusivamente a hipótese de rendimentos não tratados nos demais artigos da Convenção-Modelo "

Conclui, afinal, o autor, que o único artigo que deve ser considerado para se determinar a compatibilidade da legislação interna reguladora das CFCs com o tratado é o art. 7º.

Quando analisa especificamente a compatibilidade com a legislação interna brasileira [Mesma obra, item 6.7, p 1.5.5 e seguintes], aponta, inicialmente, que as pessoas jurídicas investidas no exterior que são alcançadas pelos tratados para evitar, dupla tributação são as empresas sujeitas à tributação de acordo com a lei desse Estado, por força da sua residência, sede da administração ou qualquer outro critério semelhante. E aduz que "como a legislação interna do país de residência é que vai determinar se ela é ou não sujeita à tributação, cada caso concreto deve ser analisado nas suas especificidades, sendo impossível formular uma conclusão geral aplicável a todas as situações."

Passando à análise do art. 74 da MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, diz o ilustre estudioso que se trata claramente de uma disponibilização ficta de lucros, e que o objeto da incidência são os lucros das empresas investidas. Argumenta que o legislador brasileiro utilizou-se do critério de tributação dos dividendos fictos apenas como um mecanismo para conseguir o objetivo de tributar os lucros auferidos por empresa investida no exterior. Acrescenta que os próprios Comentários da OCDE reconhecem que a legislação das CFCs não deve ser aplicada quando não caracterizado qualquer tipo de objetivo abusivo do contribuinte

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.

Segundo deixei claro nas diversas ocasiões em que o tema foi submetido a debate no Colegiado, minha posição é de que o artigo 74 da MP trata da tributação de lucros, e não de dividendos, e só admiti a possibilidade de tratá-los como dividendos frente ao Tratado, diante do seguinte impasse, que emergiu da situação concreta: (i) os lucros não teriam sido produzidos na Espanha, mas não haveria

como atribuí-los à Eagle se não por intermédio da empresa espanhola; (ii) como a legislação da Espanha não determina o registro da equivalência patrimonial, a única maneira de compatibilizar sua tributação no Brasil com as disposições da Convenção seria tratando-os como dividendos antecipados.

Alguns aspectos devem ser ressaltados, quanto a essa abordagem.

Ao tomar como dividendos os lucros disponibilizados na forma do art 74 da MP (disponibilização ficta, e não presumida, como era o caso da Lei 9.532), estende-se a aplicação do artigo 10, que trata de dividendos pagos, e deixa-se de observar o disposto no parágrafo 2º do art. 3º da Convenção. Como já me manifestei no voto condutor do Acórdão nº 101-95.808, de 2006, o conceito de "pagamento" definido no item 7 do número 1 dos Comentários ao artigo permite submeter às regras do artigo 10 os lucros disponibilizados na forma da legislação anterior à MP 2.158-35, mas delas exclui os lucros disponibilizados na forma da MP 2.158-35.

Conforme já dito neste voto, a alteração do significado do termo "dividendo" pode implicar esvaziamento da convenção por alteração da legislação interna.

Poder-se-ia aventar que extensão do significado do termo "dividendo" se ancoraria na busca de estabelecer um equilíbrio satisfatório entre, a necessidade de garantir a permanência dos compromissos assumidos por ocasião da assinatura da convenção e as exigências de uma aplicação cômoda e prática da Convenção ao longo do tempo, conforme referido na conclusão do Comentário ao Número 2 do Artigo 3º.

Veja-se que, tendo em conta as profundas alterações tecnológicas e na condução das transações transfronteiriças, os aperfeiçoamentos dos estratagemas de evasão e de fraudes fiscais, o Comitê Fiscal da OCDE introduziu alterações à Convenção Modelo e respectivos Comentários. E no nº 33 da Introdução apontou que "(...) as convenções existentes deveriam, na medida do possível, ser interpretadas dentro do espírito dos Comentários revistos, mesmo que as disposições das convenções existentes não comportassem ainda as precisões introduzidas pela Convenção Modelo de 1977."

Em relação ao artigo 10, a inovação trazida ao Modelo foi o nº 5, com a seguinte redação:

5. Quando uma sociedade residente de um Estado contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado contratante, este outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento estável ou a uma instalação fixa situados nesse outro estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

Nos Comentários ao nº 5 está esclarecido (no item 33) que o artigo 10 trata unicamente de dividendos pagos, e no item 37 refuta o argumento de que são contrárias ao disposto no nº 5 as disposições legais da legislação do país de residência para tributar lucros não distribuídos, utilizadas para prevenir a evasão fiscal [Nesse caso, como já comentado neste voto, é que se aventa com a possibilidade de o país de residência considerar o rendimento como dividendo presumido] Pondera o comentário (no item 37) que o nº 5 visa apenas a tributação no local da fonte dos rendimentos, e diz respeito à tributação da sociedade, e não à do acionista.

Assim, a questão teria que ser vista sob o prisma da legislação de transparência fiscal internacional, que implica considerar que o lucro foi auferido diretamente pela empresa brasileira, e não pela empresa espanhola, o que o retiraria da submissão ao Tratado. O deslinde do litígio passa a se situar na verificação da compatibilidade da lei brasileira de transparência fiscal com o Tratado.

Conforme anotou Bianco na obra já referida, a nova versão dos Comentários à Convenção Modelo, estabelece expressamente que a legislação das CFCs está em perfeita sintonia com os tratados, pois a única restrição à tributação dos lucros das empresas no exterior, prevista na Convenção-Modelo, é aquela do art. 7º. E como a legislação das CFCs não se submete ao disposto no artigo 7º, nenhuma restrição poderia ser estabelecida pelo intérprete em decorrência do Tratado".

Todavia, como também assinalou Bianco, "os próprios Comentários da OCDE reconhecem que a legislação das CFCs não deve ser aplicada quando não está caracterizado qualquer tipo de objetivo abusivo do contribuinte."

Tratando da transparência fiscal, em artigo denominado "Imputação dos lucros de sociedade não residente no Direito Fiscal Brasileiro", o professor Marciano Seabra Godói escreveu, na Revista Fiscalidade, editada em Portugal

"Conclui-se, pois, que são louváveis e plenamente justificados os propósitos que informam a medida legislativa brasileira: impedir que a liberdade de movimento de capitais seja utilizada de forma abusiva pelas pessoas jurídicas residentes no Brasil, que de outra forma poderiam criar empresas controladas em regimes fiscais privilegiados somente para transferir-lhes ativos que gerariam rendas não passíveis de tributação pelo fisco brasileiro enquanto não disponibilizadas por um ato formal de distribuição de dividendos.

Nada mais consentâneo aos princípios que informam os contemporâneos Estados fiscais que adotar uma postura de combate ao desvio de rendas para países com tributação favorecida, daí a generalizada adoção atual de alguma forma de imputação de lucros de sociedades não residentes. O Estudo sobre a transparência fiscal internacional publicado em 2000 pelo Tesouro dos Estados Unidos da América [DEPARTMENT OF THE TREASURY, *The Deferral of Income Earned Through US Controlled Foreign Corporations - A Policy Study, 2000*] demonstra que esse sistema está em sintonia com os princípios da igualdade, da neutralidade fiscal e da eficiência econômica, e além disso evita a situação de injustiça que seria provocada se a tributação reduzida estivesse disponível somente para os contribuintes com alta capacidade econômica capazes de constituir sociedades em paraísos fiscais.

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 internacional [Identificando tal utilização desvirtuada do regime de transparência fiscal internacional pela Lei 9.249/95, cfr. OKUMA, Alessandra. "Da Tributação das Empresas Controladas e Coligadas", In TORRES, Heleno Taveira Direito Tributário Internacional Aplicado, Volume II, São Paulo. Quartier Latin, 2004, pp 504-517, XAVIER, Alberto, op cit, pp 349-353, SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. "Normas Tributárias para la Prevención de la Elusión Internacional", II Colóquio Internacional de Derecho Tributário - VolIII, Buenos Aires: CEUUniversidad Austral, 2000, pp 633-647; TORRES, Heleno Direito Tributário Internacional, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, pp 131-132 e PANDOLFO, Rafael "Invalidade das alterações promovidas pelo art 74 da Medida Provisória nº 2.158-34", Repertório de Jurisprudência IOB - I, abril de 2002, pp.249-240]

Ora, o regime da transparência fiscal internacional foi concebido e implementado ao longo das últimas décadas [Para uma comparação entre as técnicas de

imposição utilizadas pelos sistemas de imputação dos diversos países, cf. AULT, Hugh J (Org) Comparative Income Taxation - A structural Analysis, Londres. Kluwer Law International, 1997, pp 413-422] 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 pessoa 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 renda [Cfr. o item 26 dos Comentários ao Art. 1,º do Modelo de Convenção (versão de 2003) - OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, OCDE: Paris, 2003, p. 64. Na edição de 2004 de seu Direito Tributário Internacional do Brasil (pp.446-452), Alberto Xavier afirma que a imputação de lucros de sociedades não residentes, mesmo que restrita a rendas passivas oriundas de regimes fiscais favorecidos, não poderia ser aplicada /, quanto a sociedades domiciliadas em país que tenha celebrado tratado de dupla tributação com o Brasil. O autor reporta-se ao Relatório de 1987 sobre as Conduit Companies e aos Comentários da OCDE na versão de 1992, afirmando haver uma divergência de orientações dos Estados membros quanto à aplicabilidade de normas antiabuso na ausência de disposições específicas do tratado. Os comentários atuais da OCDE afirmam com muito mais ênfase que nem o artigo 7.1 nem o artigo 10.5 do Modelo de Convenção mostram-se contrários à adoção das normas de CFC pelos países contratantes, e por conseqüência não é necessário confirmar- expressamente no texto do tratado a aplicação das normas de imputação Cfr. OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, OCDE: Paris, 2003, pp. 64 (item 23), 114 (item 10.1) e 151 (item 37). Somente a Bélgica, a Irlanda e o Luxemburgo manifestaram reservas específicas quanto a esses comentários.]

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

81



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. "

Fechando os parêntesis e retornando ao caso concreto

Após todas essas reflexões confirmo minha conclusão anterior de que, de fato, a tributação dos lucros disponibilizados fictamente na forma do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, se rege pelo artigo 7º da Convenção. Ainda, e na mesma linha de Bianco, entendo que referida norma de transparência fiscal internacional não é incompatível com os acordos internacionais que seguem o modelo da OCDE, nas situações fáticas de investimento feito em empresa no exterior com intuito abusivo, ou sediada em um país que pratica a concorrência fiscal danosa.

Contudo, mesmo frente a estes argumentos, por tudo antes exposto, conclui-se neste voto que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, ainda que mediante ficção, trata de distribuição de lucros, de forma que os efeitos da Convenção firmada entre Brasil e Portugal devem ser analisados sob a ótica da tributação de dividendos, e neste sentido, pelas razões antes apresentadas, apenas o Estado Contratante onde se situa a sociedade que apurou lucros está proibido de se valer de fórmulas legais que ensejem a tributação de lucros ainda não distribuídos.

Logo, tendo a legislação pátria previsto a tributação dos lucros considerados disponibilizados independentemente de sua efetiva distribuição, e inexistindo óbice para tanto, mesmo no item 5 do Artigo 10º da Convenção firmada entre Brasil e Portugal, conclui-se que nada impede a adição, ao resultado tributável da auçada, dos lucros que, auferidos pela controlada sediada em Portugal, foram considerados, por lei, disponibilizados em 2002.

Relevante, ainda, verificar se a sistemática adotada pelos Estados Contratantes para neutralizar os efeitos da dupla tributação gera repercussões na presente exigência.

Para maior clareza, os dispositivos aplicáveis são novamente reproduzidos:

Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento

Artigo 10º

Dividendos

1. Os dividendos 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 se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá:

a) 10% (dez por cento) do montante bruto dos dividendos, se o seu beneficiário efetivo for uma sociedade que detenha, diretamente, pelo menos 25% do capital da sociedade que paga os dividendos, durante um período ininterrupto de 2 (dois) anos antes do pagamento dos dividendos;

b) 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos, nos restantes casos.

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

[...]

Capítulo IV

Disposições para Eliminar as Duplas Tributações

Artigo 23º

Método

1. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados no outro Estado Contratante, o primeiro Estado mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado.

A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre os rendimentos, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados nesse outro Estado.

[...]

3. No caso do Brasil, quando uma sociedade residente do Brasil receber dividendos de uma sociedade residente de Portugal sujeita ao imposto português conforme definido na alínea b) do nº 1 do Artigo 2º desta Convenção e não abrangida por qualquer isenção, a dedução prevista no nº 1 acima levará em conta o imposto exigível da sociedade relativo aos rendimentos de que se originaram os dividendos pagos (crédito indireto), observadas as disposições da legislação brasileira.

Portaria MF nº 28, de 31 de janeiro de 2002

[...]

VI - Quando um residente ou domiciliado no Brasil receber rendimentos provenientes de Portugal que sejam tributáveis no Brasil, poderá deduzir do imposto brasileiro na fonte do parágrafo 1º do artigo 23 da Convenção, o imposto pago em Portugal correspondente a esses rendimentos.

VII - Quando uma sociedade residente ou domiciliada no Brasil receber dividendos de uma sociedade residente ou domiciliada em Portugal sujeita ao imposto português conforme definido na alínea b) do parágrafo 1º do artigo 2º da Convenção e não abrangida por qualquer isenção, a dedução prevista no item VI acima levará em conta o imposto exigível da sociedade relativo aos rendimentos de que se originaram os dividendos pagos (crédito indireto), observadas as disposições da legislação brasileira.

Nestes termos, a regra fixada entre os Estados Contratantes é a tributação dos dividendos no Estado onde se situa o beneficiário destes rendimentos. Contudo, com determinados limites, admite-se também a tributação no Estado de que é residente a sociedade que paga os dividendos. Para evitar a dupla tributação, adota-se a técnica do crédito indireto, ou seja, a dedução do imposto exigível pelo outro Estado Contratante.

Ou seja, apurado o tributo devido sobre os dividendos disponibilizados à empresa brasileira, deve-se deduzir uma importância igual ao imposto sobre o rendimento



pago nesse outro Estado, até o limite da fração do imposto sobre os rendimentos, calculado antes da dedução.

Todavia, como expresso no item 5 do Artigo 10º da Convenção, ao Estado português foi vedado tributar, como dividendos pagos, os lucros não distribuídos. Assim, na medida em que a presente exigência se deu por ficção de disponibilização, em 2002, de lucros apurados pela controlada de 2000 a 2002, não há porque se cogitar de imposto que, exigível ou pago em Portugal, fosse passível de dedução dos tributos aqui lançados.

Acrescente-se que, consoante se vê à fl. 285, o Balanço Patrimonial da Camargo Correa Portugal SGPS SA aponta que o *total do capital próprio* aumentou, entre 2000 e 2001, de ESC 68.812.770 para ESC 69.655.315. E tal variação corresponde, exatamente, ao resultado líquido do exercício de 2001 (ESC 842.545, conforme fl. 286), a evidenciar que não houve distribuição dos lucros entre 2000 e 2001.

Da mesma forma, a evolução do *total do capital próprio*, a partir daí em Euros (fl. 291), pelos valores finais em 2002 (354.825,97 Euros) e 2003 (353 742,70 Euros), confirma também a manutenção, na controlada, dos resultados auferidos em 2002 (6.303,46 Euros, fl. 288) e 2003 (1.083,27 Euros, conforme fl. 290).

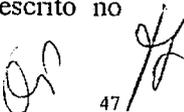
Tal contexto, em verdade, revela uma lacuna no acordo estabelecido entre os Estados brasileiro e português: ao vedar a tributação de lucros não distribuídos apenas no Estado no qual eles são apurados, não se cogitou da incidência tributária no Estado no qual se situam os sócios – até porque esta ficção só foi trazida posteriormente, pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001 –, e assim não foi prevista uma técnica para neutralizar os efeitos de uma posterior exigência tributária por parte do Estado português, quando da efetiva distribuição dos lucros. O *crédito indireto* somente foi estabelecido para as hipóteses nas quais a incidência tributária, por parte do Estado português, antecederse a incidência tributária no Estado brasileiro, ou com ela fosse concomitante.

Em conseqüência, se em momento futuro, verificar-se a efetiva disponibilização dos dividendos, e confirmar-se a exigibilidade de tributo pelo Estado português em face da controladora, será preciso definir quais as repercussões do tributo antecipadamente exigido pelo Estado brasileiro.

Todavia, o litígio em torno da presente exigência limita-se à definição do crédito tributário lançado em razão da disponibilização ficta de lucros em 2002, cujo recolhimento deveria ter sido promovido pela autuada ante a inexistência de qualquer valor pago ou exigível em Portugal passível de dedução à época, não sendo, assim, afetado por definições jurídico-tributárias a respeito de fatos que poderiam se verificar em momentos futuros.

Por todo o exposto, não há óbices à incidência tributária de IRPJ e CSLL sobre os lucros apurados pela Camargo Corrêa Portugal SGPS S/A de 2000 a 2002, e considerados disponibilizados em 2002.

Contudo, importa ainda determinar se está correta a interpretação de que os lucros fictamente disponibilizados equivalem àqueles apurados pela controlada antes da incidência de tributos no país de sua sede. Recorde-se que a dedução destes impostos constitui infração específica imputada à fiscalizada no ano-calendário 2002, consoante descrito no Termo de Verificação Fiscal à fl. 380:


47

2.4 Analisando a Declaração de Informações da Pessoa Jurídica (DIPJ) relativa ao ano calendário de 2002 observamos que a empresa adicionou ao Lucro Líquido para a formação do Lucro Real o valor de R\$ 23.330,36 referente ao lucro líquido apurado em 31/12/2002 relativo a Camargo Corrêa Portugal no valor de 6.303,46(Euros).

2.5 Devemos esclarecer que o contribuinte considera de maneira correta o novo momento de disponibilização dos lucros conforme o art. 74 da MP 2.158-35/01, mas se equivoca quanto ao valor do lucro a ser utilizado.

Abaixo apresentamos o resultado da Camargo Corrêa Portugal no ano calendário de 2002, conforme demonstrações financeiras:

Resumo dos resultados em 31 de dezembro de 2002(Euros)

Resultado antes de impostos	9.408,15
Imposto sobre o rendimento do exercício	3.104,69
Resultado líquido do exercício	6.303,46

2.6 E o §7º do art. 1º da INSRF 213/2002 assim dispõe:

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

2.7 Portanto o valor a ser considerado como lucro disponibilizado referente ao ano calendário de 2002 conforme o art. 74 da MP 2.158-35/01 é de **Euros 9.408,15**.

Para rendimentos auferidos no exterior, salvo expressa disposição de lei em contrário, a regra geral é sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso do Imposto de Renda, no momento da disponibilização da renda auferida no exterior, neste caso no dia 31/12/2002 conforme o art. 74 da MP 2.158-35.

Assim temos:

ANO	Saldo Euros	Saldo R\$
2002	9.408,15 x 3,7012(taxa de câmbio em 31/12/2002)	R\$ 34.821,44

Deste total devemos excluir o valor de R\$ 23.330,36 já oferecidos à tributação no ano calendário de 2002 conforme observado na DIPJ 2003.

Desta forma verificamos a existência de um saldo de **R\$ 11.491,08 (34.821,44-23.330,36)** já disponibilizados conforme o art. 74 da MP 2.158-35 acima citada e ainda não oferecido à tributação.

Como se vê, para fundamentar a incidência sobre o valor dos lucros antes de descontado o tributo pago no país de origem, a autoridade lançadora vale-se de dispositivo inserido no art. 1º, §7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, que trata de incidência distinta daquela versada nestes autos, objeto do art. 2º do referido ato normativo:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

[...]

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

SP YF

[...]

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 1º No caso de encerramento do processo de liquidação da empresa no Brasil, os recursos correspondentes aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento, devendo, nessa mesma data, serem computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 2º No caso de encerramento de atividades da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliadas no exterior, os lucros auferidos por seu intermédio, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados, devendo ser computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário ou na data do encerramento das atividades da empresa no Brasil.

§ 3º Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliadas no exterior, cujo patrimônio for absorvido por pessoa jurídica sediada no Brasil, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento.

§ 4º No caso de cisão, total ou parcial, a responsabilidade da cindida e de cada sucessora será proporcional aos valores do patrimônio líquido remanescente e absorvidos.

§ 5º Ocorrendo a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, apurados até a data do evento, serão considerados disponibilizados, devendo ser computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil, no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do respectivo evento.

§ 6º Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser considerados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da alienante no Brasil, no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorrer a alienação.

§ 7º Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização prevista nesta Instrução Normativa.

Somente se poderia cogitar da tributação integral do lucro apurado pela controlada se a incidência se verificasse sobre o próprio lucro. Contudo, por tudo até aqui exposto, o IRPJ e a CSLL incidem sobre os lucros fictamente disponibilizados, ficção esta que opera quanto ao momento da disponibilização, e não surte efeitos sobre a materialidade do fato gerador, a qual permanece limitada ao montante passível de distribuição, ou seja, ao valor líquido após dedução dos tributos incidentes sobre o lucro no país de origem.

Possivelmente quando o ato normativo tratou do cômputo de lucros, rendimentos e ganhos de capital pelo valor antes de descontado o tributo pago no país de

origem, cogitava-se da incidência de tributo sobre o próprio rendimento a ser oferecido à tributação no Brasil, cuja compensação, inclusive, foi expressamente trazida no art. 14 da mesma Instrução Normativa. Certamente os tributos incidentes sobre os lucros da controlada não estão contemplados nesta previsão de dedução, e assim também não integram o montante a ser oferecido à tributação na forma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Por tais razões, devem ser exoneradas as exigências formalizadas, no ano-calendário 2002, sobre a diferença de R\$ 11.491,08. Além disso, deve ser reduzida a base imponible que, correspondente aos lucros auferidos pela controlada até 31/12/2001, também teve por referência os resultados apurados antes do desconto dos tributos incidentes sobre o lucro no Estado português.

É o que se demonstra a seguir, ainda sem apreciar as alegações relativas à taxa de câmbio aplicável na conversão destes valores:

		Lançamento	Impostos	Julgamento
Lucros (ESC)	2000	90.729.286,00	31.940.616,00	58.788.670,00
	2001	1.301.854,00	459.309,00	842.545,00
	Total	92.031.140,00		59.631.215,00
Conversão em 2001	R\$	947.276,52		613.784,10
	Euros	459.034,09		297.429,33
Valor Tributável em 2002		1.698.976,98		1.100.845,45

Com referência à International Engineering Holding Ltd., releva notar que a Fiscalização apontou que sua sede seria nas Ilhas Cayman e, de fato, isto é o que consta do *Memorando de Constituição* registrado em 29/04/1987 (fl. 207), bem como da Ata de Reunião realizada em 04/11/1999 (fl. 208). Contudo, à fl. 203/245 consta cópia de tradução juramentada de escritura lavrada perante tabelião residente em Luxemburgo, na qual a Assembléia Geral Extraordinária delibera em 18/11/2003 a transferência do domicílio da sociedade para Luxemburgo *com efeito na data da presente escritura*, dentre outros aspectos ali mencionados. Ao final da referida tradução juramentada, consta o *reconhecimento da assinatura de Joseph Elvinger, Tabelião em Luxemburgo, Grão-Ducado de Luxemburgo, pela Embaixada da República Federativa do Brasil em Bruxelas, Bélgica, em 18 de dezembro de 2003*.

A exigência aqui remanescente, relativamente a esta controlada, decorre da incidência do IRPJ sobre o saldo de lucros existentes em 2001, relativos aos anos-calendário 1996 a 2001, com o desconto dos prejuízos apurados em 1996, 1999 e 2001, bem como da incidência do IRPJ e da CSLL sobre o lucro disponibilizado no ano-calendário 2003 não oferecido à tributação, mas reduzido pelo prejuízo apurado em 2002, no que tange ao IRPJ, e também pelos prejuízos acumulados de 1999 a 2001, com referência à CSLL.

Assim, afasta-se de plano a alegação da existência de tratado que beneficie a empresa relativamente à incidência do IRPJ sobre o saldo de lucros existentes em 2001, na medida em que estes foram apurados quando a International Engineering Holding Ltd. ainda tinha sede nas Ilhas Cayman. Os efeitos do tratado mencionado apenas se verificariam na incidência do IRPJ e da CSLL sobre o lucro disponibilizado em 2003, apurado em demonstração de resultado que, embora espelhando as operações de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2003, constituiu o lucro de US\$ 49.763.953,66 neste último momento, quando já sediada em Luxemburgo. Neste sentido, ainda, é a deliberação contida na escritura de fls. 203/245, de seguinte teor:

Quinta deliberação

A única sócia decide que o exercício fiscal corrente se encerrará em 31 de dezembro de 2003

Passando à análise dos efeitos do tratado internacional, observa-se que a página da Receita Federal na Internet traz os seguintes documentos vinculados a acordos para evitar dupla tributação firmados entre Brasil e Luxemburgo:

-Decreto Legislativo nº 78/1979: Aprova o texto da Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado do Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, firmada na cidade do Luxemburgo, a 8 de novembro de 1978.

-Decreto nº 85.051/1980: Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital.

-Portaria MF nº 413/1980: Métodos de aplicação da convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital assinada pela República Federativa do Brasil como Grão-Ducado do Luxemburgo.

-Portaria MF nº 510/1985: Altera a Portaria MF nº 413/1980, estabelecendo alíquotas de tributação na fonte para dividendos, lucros, juros, royalties e rendimentos de assistência técnica e de serviços técnicos conforme nova redação dada ao item I da Portaria MF nº 413, de 23 de dezembro de 1980.

Contudo, já no artigo 1 da referida Convenção encontra-se obstáculo à pretensão da recorrente:

Artigo 1

Pessoas visadas

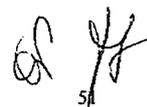
1. A presente Convenção se aplica às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes.

2. Fica entendido que a Convenção não se aplicará nem à renda nem ao capital das sociedades "holdings" residentes do Luxemburgo que gozem de tratamento fiscal especial em virtude da legislação luxemburguesa vigente, ou de qualquer outra lei similar que entre em vigor no Luxemburgo após a assinatura da Convenção, nem aos rendimentos que um residente do Brasil receba daquelas sociedades, nem às participações deste residente nas mencionadas sociedades.

No mesmo sentido, ao fixar os métodos de aplicação da referida convenção, o Ministro da Fazenda, por meio da Portaria MF nº 413/80, ressaltou que:

IX - Esta Portaria não se aplica aos rendimentos pagos às sociedades "holdings" residentes do Luxemburgo às quais se refere o artigo 1, parágrafo 2, da Convenção, nem aos rendimentos que um residente do Brasil receba dessas sociedades

De fato, o Estado de Luxemburgo encontra-se listado no art. 1º da Instrução Normativa SRF nº 188/2002, que passou a considerar também como paraíso fiscal país cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade. E neste sentido Luxemburgo está citado no inciso XXVIII no que respeita às sociedades holding regidas, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929.



Por sua vez, além de estar expresso em sua própria razão social a expressão *holding*, da escritura que transferiu a sede da International Engineering Holding Ltd. para Luxemburgo (fls. 203/245) consta:

OBJETO DA SOCIEDADE

4. O objeto da Sociedade é a detenção de participações, de qualquer que seja a forma, em sociedades de An. Luxemburgo e sociedades estrangeiras, e qualquer outra forma de investimento, a aquisição por compra, subscrição ou de qualquer outra maneira, bem como a transferência por venda, troca ou por outra forma de títulos de qualquer espécie e a administração, controle e desenvolvimento de sua carteira de títulos. A sociedade poderá conceder empréstimos, adiantamentos ou prestar qualquer outra espécie de assistência financeira a sociedades que sejam subsidiárias diretas ou indiretas ou que façam parte do mesmo grupo de sociedades. A sociedade poderá constituir joint ventures ou outros tipos de sociedades em comandita.

A Sociedade poderá ainda efetuar qualquer operação comercial, industrial ou financeira que venha a considerar vantajosa para a realização de seus objetos.

Por estas razões, este voto é no sentido de rejeitar as arguições da recorrente quanto a eventuais efeitos da *Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital*, relativamente às exigências em razão dos lucros da International Engineering Holding Ltd., considerados disponibilizados na forma da legislação citada.

De toda sorte, ainda que o alegado Tratado fosse aplicável aos lucros disponibilizados por esta controlada – quer materialmente, porque desconstituído o fato de a empresa estar incluída na exceção antes referida, quer formalmente, porque neste processo não restou provada aquela condição –, na medida em que suas disposições são equivalentes às constantes no acordo firmado entre Brasil e Portugal, as conclusões deste voto seriam as mesmas antes apresentadas em relação à controlada sediada em Portugal. Para maior clareza, transcreve-se os artigos do acordo firmado entre Brasil e Luxemburgo, pertinentes à questão:

Artigo 10

Dividendos

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

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

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

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

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

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

4. O termo "dividendo", usado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, de empresas mineradoras,

partes de fundador ou outras partes beneficiárias, com exceção dos créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação fiscal do Estado em que seja residente a sociedade que os distribuir.

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

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

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

[...]

Artigo 24

Métodos para eliminar a dupla tributação

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

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

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

2. No caso do Luxemburgo, a dupla tributação será evitada da seguinte maneira:

a) quando um residente do Luxemburgo receber rendimentos ou possuir capital, não indicados nas alíneas b e c abaixo, que, de acordo com as disposições da presente Convenção, possam ser tributados no Brasil, o Luxemburgo isentará de imposto esses rendimentos ou esse capital, mas poderá, para calcular o montante do imposto sobre o restante dos rendimentos ou do capital desse residente, aplicar a mesma alíquota que aplicaria se o rendimento ou o capital em questão não tivessem sido isentos;

b) com ressalva do disposto na alínea c, quando uma sociedade residente do Luxemburgo detiver, desde o início de seu exercício social, de forma contínua, uma participação direta de pelo menos 25 por cento do capital de uma sociedade residente do Brasil, os rendimentos provenientes dessa participação e a própria participação são isentos de imposto no Luxemburgo.

A isenção se aplica igualmente quando as participações acumuladas de diversas sociedades residentes do Luxemburgo atinjam pelo menos um quarto do capital da sociedade residente do Brasil e quando uma das sociedades residentes do Luxemburgo detiver em cada uma das outras sociedades residentes do Luxemburgo uma participação superior a 50 por cento.

c) Quando um residente do Luxemburgo receber rendimentos que, de acordo com as disposições do artigo 10, parágrafo 2, do artigo 11, parágrafos 2 e 3, alínea c, do artigo 12, parágrafo 2, do artigo 13, parágrafos 1 e 3 e dos artigos 14, 16, 17, 18 e 22, possam ser tributados no Brasil, o Luxemburgo permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse seu residente um montante igual ao imposto pago no Brasil. Todavia o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos recebidos do Brasil;

d) para os fins da dedução prevista na alínea c acima, o imposto brasileiro será sempre considerado como tendo sido pago

I - a uma alíquota de 25 por cento no caso de dividendos não indicados na alínea ;

II - a uma alíquota de 20 por cento no caso dos juros,

III - a um alíquota de 25 por cento no caso dos royalties indicados no artigo 12, parágrafo 2, alínea b (negrejou-se)

Esclareça-se, porém, que não houve, na tributação destes resultados, a aplicação do disposto no art. 1º, §7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, na medida em que as demonstrações de resultado de 1997 (fl. 304), 1998 (fl. 309), 2000 (fl. 319) e 2003 (fl. 331) não apontam qualquer tributo incidente sobre o lucro do período. Portanto, desnecessário seria qualquer ajuste neste sentido.

Assim, nos termos do que até aqui apresentado, subsistem as exigências de IRPJ relativas aos lucros apurados de 2000 a 2001 pela Camargo Corrêa Portugal SGPS S/A (já líquidos dos tributos sobre eles incidentes) e aos lucros apurados de 1996 a 2003 pela International Engineering Holding Ltd., bem como as correspondentes exigências de CSLL, mas tão só em relação aos resultados apurados a partir de 1999.

Passa-se, então, aos questionamentos dirigidos à taxa de câmbio aplicável para determinação da base tributável. Assevera a recorrente que a *remansosa jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes* confirma o entendimento de que a taxa de câmbio aplicável é a do dia das demonstrações financeiras.

A Fiscalização, como expresso no Termo de Verificação Fiscal, confrontou lucros e prejuízos em dólares americanos, e converteu a resultante *em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso do Imposto de Renda, no momento da disponibilização da renda auferida no exterior*, citando como fundamento legal o art. 143 do CTN que assim dispõe:

Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação

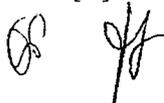
Contudo, segundo a recorrente, haveria disposição de lei em contrário, contida no artigo 25 da Lei nº 9.249/95:

Art. 25. 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

[...]

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte

[...]



§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

[...]

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

A Instrução Normativa SRF nº 38/96 que, como já dito neste voto, aclarou o momento da incidência tributária prevista pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, firmando-o no momento da efetiva disponibilização, mas nada acrescentou naquele sentido. Apenas esclareceu que a conversão se daria pela taxa de câmbio para venda da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada e fixou os dólares americanos como moeda intermediária para tal conversão, quando necessário:

Art. 10. As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

[...]

§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 4º Caso a moeda do país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada não tenha cotação no Brasil, os valores serão primeiramente convertidos em Dólares dos Estados Unidos da América e depois em Reais.

Na seqüência, a Lei nº 9.532/97 também foi omissa e, ao final, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 unificou os momentos de apuração e distribuição dos lucros, restando dúvidas em relação à conversão dos lucros apurados até 2001.

Abordando o tema, a autoridade julgadora de 1ª instância, depois de citar o art. 143 do CTN, assim se manifestou:

A tributação dos lucros oriundos do exterior se deu, inicialmente, em virtude do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, que previa, como fato gerador, o lucro apurado pelas controladas no exterior em suas demonstrações financeiras, e, conseqüentemente, a conversão para reais nessa data, ou seja, na data do fato gerador da obrigação tributária (§4º do citado artigo), em consonância com o artigo 143 do CTN.

Segundo entendimento explicitado na IN SRF nº 38/96, e posteriormente consolidado na Lei nº 9.532/97, o fato gerador era a disponibilização desse lucro, impondo-se a interpretação do §4º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95 à luz dessas novas regras. Dessa interpretação redundou que a conversão deve continuar sendo feita na data do fato gerador, que não coincide com a data das demonstrações financeiras da controlada no exterior em que foram apurados os lucros, mas com a data da sua disponibilização.

Assim, nos termos do artigo 143 do CTN, como não existe disposição lei em contrário, a conversão para reais deve ser feita na data do fato gerador da

obrigação tributária, ou seja, na data da disponibilização dos lucros auferidos no exterior.

Dessa forma, correta a conversão dos lucros com a taxa de câmbio da data da disponibilização e não na do dia 31 de dezembro dos anos em que foram auferidos, como alega a impugnante.

Contudo, mais uma vez pede-se vênia para adotar, aqui, as razões de decidir já expostas, com detalhes, em um dos julgados referenciados pela recorrente, de relatoria do I. Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, cujo voto foi acolhido à unanimidade pela 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, resultando no Acórdão nº 105-16.535, de 28 de março de 2007, do qual se extrai:

TAXA DE CÂMBIO

Argumenta a recorrente que, no que diz respeito à taxa cambial aplicável à conversão do lucro auferido para reais, a afirmação da autoridade de primeiro grau no sentido de que o disposto no parágrafo 4º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, estaria superado por legislação superveniente (IN SRF nº 38/96 e Lei nº 9.532/97), não tem a menor procedência, bastando que se constate que o RIR, que é de 1999, mantém expressamente, no parágrafo 7º do art. 394, a regra de conversão tal qual originariamente estatuída. Aduz que a própria IN SRF nº 213, de 2002, ao tratar da conversão das demonstrações financeiras das investidas no exterior reproduz a regra (do RIR/99) no parágrafo 3º do seu art. 6º; que seria um contrasenso converter o documento básico da apuração dos lucros (as demonstrações financeiras) pelo câmbio do dia do balanço sem poder utilizá-lo para fins de se promover a adição ao lucro líquido, na apuração do resultado tributável, que na resposta à pergunta 757 do PERGUNTAS E RESPOSTAS — IRPJ, edição 2006, editado pela Secretaria da Receita Federal, a orientação é no sentido da utilização da taxa de câmbio do dia do balanço da investida, cabendo notar que o fundamento adotado é o parágrafo 7º do art. 394 do RIR/99.

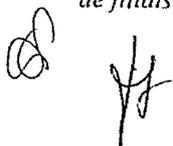
Quanto a essa questão, qual seja, a taxa de câmbio aplicável na conversão, para reais, dos lucros auferidos no exterior, entendemos que as razões trazidas pela recorrente devem ser recepcionadas. Com efeito, consoante o disposto no parágrafo quarto do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, os lucros auferidos no exterior, seja por filiais, sucursais, controladas ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, devem ser convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados na respectiva filial, sucursal, controlada ou coligada.

[...]

A nosso ver, não merece guarida a argumentação de que, no caso, seria aplicável a regra geral explicitada no art. 143 do Código Tributário Nacional, eis que, como bem argumentou a recorrente, o comando ali explicitado tem natureza de regra geral, aplicável nas situações em que não existe disposição de lei que dê tratamento diverso.

Ademais, como também alegou a recorrente, não obstante o suposto surgimento de norma legal disposta de forma diversa acerca do momento da ocorrência do fato gerador relativo aos lucros auferidos no exterior, a própria Secretaria da Receita Federal manifesta-se, reiteradamente, no sentido de que, tratando-se de conversão para Reais, a norma aplicável é a preconizada pelo citado parágrafo quarto do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Nesse sentido, o referido órgão em seu PERGUNTAS E RESPOSTAS - PESSOA JURÍDICA, edição de 2006, esclarece.

757 - Como deverão ser convertidos os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas?



Os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os correspondentes lucros

Normativo: RIR/1999, art. 394, § 7º; e IN SRF nº 213, de 2002, art. 6º § 3º

Nessa mesma linha, a Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, norma complementar que dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e que ainda se encontra em vigor, assim estabelece:

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

[...]

§3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, na data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada

É certo que a orientação expedida pela Secretaria da Receita Federal por meio do *Perguntas e Respostas* – cujo texto reproduzido, editado em 2006, está mantido na publicação de 2010 – contempla evento futuro, no qual já há identidade entre o momento de apuração do lucro pela coligada/controlada e da sua disponibilização ficta à sócia no Brasil.

Já o RIR/99 incorpora o contexto normativo presente no momento da publicação do Decreto nº 3.000/99, disciplinando hipóteses de incidência nas quais aquela identidade não mais estava presente. E assim, mesmo reportando-se às disposições das Leis nº 9.249/95 e 9.532/97, firmou o que segue:

Art. 394 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

[...]

§ 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados aos lucro líquido, para determinação do lucro real, quando disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º).

§ 3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 1º):

I - no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

II - no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

§ 4º Para efeito do disposto no inciso II do parágrafo anterior, considera-se (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 2º):

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

II - pago o lucro, quando ocorrer

[...]

§ 6º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 3º).

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada,

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período base de apuração da pessoa jurídica,

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica,

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 7º Os lucros a que se referem os §§ 5º e 6º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada e coligada (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, § 4º).

[...]

Logo, embora seja possível interpretar as disposições da Lei nº 9.249/95 e da Instrução Normativa SRF nº 38/96 à luz do texto então vigente do CTN, para firmar a tributação dos lucros auferidos por meio de coligadas e controladas no exterior apenas no momento de sua disponibilização, não há como extrair outro conteúdo do §4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95, e assim deslocar a conversão dos resultados para a data da disponibilização dos lucros. Se tal fosse possível, certamente já estaria expresso no Regulamento do Imposto de Renda desde 1999.

Importante lembrar que, como dito no início deste voto, a incidência tributária em debate, fundamentada no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não alcançou fatos geradores anteriores à sua edição, na medida em que estes ainda não haviam se completado. Como dito, a tributação colheu fatos geradores cujo critério material já havia se verificado, mas ainda pendentes da implementação de seu critério temporal.

Neste contexto, não basta interpretar o §4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 à luz do art. 143 do CTN, para afirmar que a conversão dos lucros auferidos no exterior deve ter por referência o dia da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, pois este conceito, relativamente aos tributos em debate, apresenta uma complexidade diferenciada dos demais eventos tributários. Complexidade esta que determina, inclusive, a aplicabilidade parcial das disposições da Lei nº 9.249/95, para alcance dos resultados apurados a partir da sua vigência e somente posteriormente disponibilizados.

Se os critérios da hipótese de incidência verificam-se em momentos distintos, e ambos são essenciais para se firmar a ocorrência do fato gerador, é válido concluir que a conversão dos lucros auferidos no exterior, para fins de determinação da base de cálculo do tributo – aspecto afeito ao critério quantitativo da hipótese de incidência, mas que se presta a

confirmar o seu critério material - leva em conta o momento de sua apuração, e não de sua disponibilização.

Observe-se que da leitura isolada do §4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 é possível interpretar que a conversão se daria pela taxa de câmbio, para venda, do dia da demonstração financeira na qual foi computado o lucro auferido no exterior, dada a ambigüidade do termo *apurados*:

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

Todavia, analisando este dispositivo no contexto do art. 25 da Lei nº 9.249/95, vê-se que o legislador pretendeu distinguir o momento em que o lucro é apurado no exterior, daquele em que o lucro é auferido pela empresa brasileira, para no § 4º estabelecer a conversão com base na taxa de câmbio daquele primeiro momento:

Art. 25. 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.

[...]

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

[...]

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte

[...]

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada

Estabeleceu-se no *caput* que os resultados auferidos no exterior seriam computados na apuração do lucro real da empresa brasileira. Já nos §§ 2º e 3º fixou-se o momento em que este cômputo deveria se verificar. Assim, ao mencionar a forma de conversão dos lucros *a que se referem os §§ 2º e 3º*, o legislador dimensionou o montante a ser computado no lucro real da coligada ou controlada no Brasil, mas tendo por referência o *dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros por coligada ou controlada no exterior*.

Como já firmado neste voto, a incidência não se opera sobre lucros *apurados* ou *auferidos* no exterior, mas sim sobre lucros *apurados* ou *auferidos por intermédio de* empresas situadas no exterior. Assim, se o objeto da tributação são os dividendos por elas distribuídos, ainda que fictamente, somente as empresas sediadas no exterior *apuram* lucros, e a data desta apuração é o momento elegido por lei para conversão em reais daqueles valores.

Cumpra, assim, recalcular o valor dos lucros considerados disponibilizados em 2002 e 2003, como a seguir demonstrado:

a) IRPJ:

a.1) Lucros disponibilizados pela Camargo Corrêa Portugal SGPS S A, já deduzidos dos impostos incidentes na apuração do lucro (resultados apurados diretamente em R\$, na medida em que até 31/12/2001 o Escudo ainda era a moeda oficial de Portugal):

		Lucro Líquido depois dos tributos (ESC)	Escudo-Português (Cotação de Venda)	Lucro Líquido depois dos tributos (R\$)
Lucros disponibilizados em 2002	2000	58.788.670,00	0,0091865	540.062,12
	2001	842.545,00	0,0102930	8.672,32
	Total	59.631.215,00		548.734,43

a.2) Lucros disponibilizados pela International Engineering Holding Ltd

a.2.1) Lucros apurados de 1996 a 2001 e disponibilizados em 2002:

		Lançamento	Taxa de Câmbio	Julgamento
Balanco em US\$	31/12/1996	(14.596.446,66)	1,0394	(15.171.546,66)
	31/12/1997	3.633.168,37	1,1164	4.056.069,17
	31/12/1998	19.532.935,48	1,2087	23.609.459,11
	31/12/1999	(20.261.089,88)	1,7890	(36.247.089,80)
	31/12/2000	38.759.004,24	1,9554	75.789.356,89
	31/12/2001	(25.412.268,70)	2,3204	(58.966.628,29)
Total Líquido em US\$		1.655.302,85		
Total Líquido em R\$		5.848.681,56		(6.930.379,57)

a.2.2) Lucro apurado e disponibilizado em 2003, reduzido pelo prejuízo de 2002, bem como pelos demais resultados de 1996 a 2001, em razão da reconstituição acima procedida:

		Lançamento	Taxa de Câmbio	Julgamento
Balanco em US\$	31/12/1996	-	1,0394	(15.171.546,66)
	31/12/1997	-	1,1164	4.056.069,17
	31/12/1998	-	1,2087	23.609.459,11
	31/12/1999	-	1,7890	(36.247.089,80)
	31/12/2000	-	1,9554	75.789.356,89
	31/12/2001	-	2,3204	(58.966.628,29)
	31/12/2002	(10.206.187,60)	3,5333	(36.061.522,65)
	31/12/2003	49.763.953,66	2,8892	143.778.014,91
Total Líquido em US\$		39.557.766,06		
Total Líquido em R\$		114.290.297,70		100.786.112,70

b) CSLL

b.1) Lucros apurados pela Camargo Corrêa SGPS S A

		Lucro Líquido depois dos tributos (ESC)	Escudo-Português (Cotação de Venda)	Lucro Líquido depois dos tributos (R\$)
Lucros disponibilizados Em 2002	2000	58.788.670,00	0,0091865	540.062,12
	2001	842.545,00	0,0102930	8.672,32
	Total	59.631.215,00		548.734,43

b.2) Lucros apurados pela International Egeing Holding Ltd

b.2.1) Lucros apurados de 1999 a 2001, disponibilizados em 2002:

		Lançamento	Taxa de Câmbio	Julgamento
Balanco em US\$	31/12/1996	(14.596.446,66)		
	31/12/1997	3.633.168,37		
	31/12/1998	19.532.935,48		
	31/12/1999	(20.261.089,88)	1,7890	(36.247.089,80)
	31/12/2000	38.759.004,24	1,9554	75.789.356,89
	31/12/2001	(25.412.268,70)	2,3204	(58.966.628,29)
Total Líquido em US\$		1.655.302,85		
Total Líquido em R\$		5.848.681,56		(19.424.361,20)

b.2.2) Lucro apurado e disponibilizado em 2003, reduzido pelos prejuízos acumulados em 2002, resultantes do recálculo acima:

		Lançamento	Taxa de Câmbio	Julgamento
Balanco em US\$	31/12/1999	-	1,7890	(36.247.089,80)
	31/12/2000	-	1,9554	75.789.356,89
	31/12/2001	-	2,3204	(58.966.628,29)
	31/12/2002	(10.206.187,60)	3,5333	(36.061.522,65)
	31/12/2003	49.763.953,66	2,8892	143.778.014,91
Total Líquido em US\$		39.557.766,06		
Total Líquido em R\$		114.290.297,70		88.292.131,07

E, nestes termos, é desnecessário abordar as alegações de *Intributabilidade das Variações Cambiais sobre Investimentos no Exterior*. Os cálculos apresentados pela recorrente às fls. 555 e 568 já se mostram compatíveis com aqueles determinados em razão da taxa de câmbio vigente na data das demonstrações financeiras das controladas no exterior, acima demonstrados.

Por todo o exposto, os lançamentos de IRPJ e CSLL devem ser reconstituídos tendo em conta os valores das infrações assim recalculados. É o que se demonstra a seguir:

a) IRPJ

Ano-calendário 2002	Lançamento	Julgamento
Saldo de Prejuízos Operacionais	(295.166,22)	(295.166,22)
Prejuízo Fiscal Declarado no período	(2.723.899,07)	(2.723.899,07)
Infrações Operacionais		
CC Portugal - Diferença lucro 2002	11.491,08	-
CC Portugal - Lucros apurados 2000/2001	1.698.976,97	548.734,43
IEHL - Lucros apurados 1996/2001	5.848.681,56	-
Total	7.559.149,61	548.734,43
Resultado Ajustado antes da Compensação	4.835.250,54	(2.175.164,64)
Compensação de Prejuízos	(295.166,22)	-
Lucro Tributável	4.540.084,32	(2.175.164,64)
IRPJ (15%)	681.012,65	-
Adicional (10%)	430.008,43	-
Total	1.111.021,08	-

Ano-calendário 2003	Lançamento	Julgamento
Lucro antes da Compensação	837.363,72	837.363,72
Compensação de Prejuízos Declarada	(251.209,12)	(251.209,12)
Lucro Real declarado	586.154,60	586.154,60
Infrações Operacionais		
IEHL - Lucro distribuído em 2003	114.290.297,70	100.786.112,70
Compensação de Prejuízos Glosada	251.209,13	-
Lucro Tributável	114.541.506,83	100.786.112,70
IRPJ (15%)	17.181.226,02	15.117.916,90
Adicional (10%)	11.454.150,68	10.078.611,27
Total	28.635.376,71	25.196.528,17

b) CSLL

Ano-calendário 2002	Lançamento	Julgamento
BCN declarada no período	(7.442.368,44)	(7.442.368,44)
Infrações Operacionais		
CC Portugal - Diferença lucro 2002	11.491,08	-
CC Portugal - Lucros apurados 2000/2001	1.698.976,97	548.734,43
IEHL - Lucros apurados 1996/2001	5.848.681,56	-
Total	7.559.149,61	548.734,43
Lucro Tributável	116.781,17	(6.893.634,01)
CSLL (8%)	9.342,49	-
Adicional (1%)	1.167,81	-
Total	10.510,31	-

Ano-calendário 2003	Lançamento	Julgamento
----------------------------	-------------------	-------------------

88

ff

BCN declarada no período	(4.482.541,41)	(4.482.541,41)
Infrações Operacionais		
IEHL - Lucro distribuído em 2003	114.290.297,70	88.292.131,07
Lucro Tributável	109.807.756,29	83.809.589,66
CSLL (9%)	9.882.698,07	7.542.863,07

Observe-se, ainda, que relativamente aos lucros da Camargo Correa Portugal SGPS SA apurados em 2002, e reconhecidos espontaneamente no mesmo ano-calendário, a recorrente assim menciona:

Relativamente aos lucros auferidos pela "Camargo Corrêa Portugal", em 31/12/2002, oferecidos à tributação pela ora Recorrente naquela mesma data, ver-se-á adiante que, em verdade, a tributação dos mesmos estava submetida à Convenção entre Brasil e Portugal, motivo pelo qual os valores dos respectivos tributos recolhidos pela Recorrente constituem-se em indêbitos tributários, ou, na melhor das hipóteses, em antecipações voluntárias.

Todavia, demonstrou-se neste voto que tais valores são, sim, tributáveis, apenas não cabendo o acréscimo imputado pela autoridade lançadora, ao considerar indedutível, do montante tributável, os impostos incidentes sobre o lucro no momento de sua apuração pela controlada.

Assim, não obstante este órgão julgador não seja competente para reconhecimento de indêbitos tributários em primeira análise, importa registrar que as conclusões deste julgamento evidenciam sua inexistência, por se entender regular a incidência tributária sobre aquela parcela espontaneamente incluída na base tributável de 2002.

Por fim, respondendo pontualmente aos quesitos finais do recurso voluntário, tem-se:

III.d) Item 001 do Auto de Infração IRPJ – Fato Gerador em 31/12/2003 (glosa de compensação de prejuízo fiscal no valor de R\$ 251.209,13): afastadas parcialmente as infrações lançadas em 2002, e desfeita a utilização do prejuízo fiscal acumulado até aquele período, restabelece-se a compensação, daquele mesmo valor, promovida pela contribuinte em 2003.

III.e) Item 002 do A.I. IRPJ – Fato Gerador em 31/12/2002: cancelam-se as exigências incidentes sobre a parcela R\$ 11.941,08 apurada entre o lucro da coligada Camargo Corrêa Portugal já reconhecido pela contribuinte e o valor apurado pela Fiscalização.

III.f) Item 002 do AI IRPJ – Fato Gerador em 31/12/2003: rejeitados os efeitos da Convenção firmada entre Brasil e Luxemburgo, mas alterada a taxa de câmbio utilizada para determinação do resultado líquido tributável em 2003, e considerando-se também os efeitos dos resultados negativos que restaram apurados de 1996 a 2001 em razão da aplicação do mesmo critério, o valor tributável correspondente aos lucros disponibilizados pela IEHL é reduzido de R\$ 114.290.297,70 para R\$ 100.786.112,70.

III.g) Item 003 do Auto de Infração IRPJ – Fato Gerador em 31/12/2002: rejeitados os efeitos das Convenções firmada entre Brasil e Portugal e entre Brasil e Luxemburgo, mas alterada a taxa de câmbio utilizada para determinação do resultado líquido tributável em 2002, reduz-se o prejuízo fiscal de R\$ 2.723.899,07 para R\$ 2.175.164,64;

62 63

III.h) CSLL – Da Tributação Reflexa: pelas mesmas razões acima, com exceção dos lucros disponibilizados pela IEHL em 2003, que foram determinados em razão dos resultados da empresa apurados a partir de 1999, reduz-se a base de cálculo negativa em 2002 de R\$ 7.442.368,44 para R\$ 6.893.634,01 e mantém-se a exigência da contribuição, em 2003, sobre a base de cálculo de R\$ 83.809.589,66.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, e reduzir os efeitos do lançamento aos valores acima calculados.


EDELE PEREIRA BESSA – Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO

Entendo que os dispositivos legais mencionados pela autoridade fiscal no auto de infração e termo de verificação (proc. fls. 362 a 383) são os que regem a tributação da matéria. Dito de outro modo, considero ser desnecessária a menção a tratado internacional anterior a esses dispositivos (mesmo que este tratado tenha sido internalizado pelos instrumentos legislativos próprios a tomá-lo com força de lei). Isso porque, entendo que os tratados internacionais que versem sobre regras de tributação da União, ficam revogados como lei interna, naquilo que legislação federal posterior dispuser em contrário (sem prejuízo das sanções decorrentes da violação do tratado).

De fato, embora a redação do art. 98 do CTN, a *prima facie*, possa sugerir que os tratados internacionais se sobreponham à legislação posterior, tal interpretação violaria a Constituição. Uma breve análise demonstra isso e mostra que a interpretação do art. 98 do CTN só pode ser buscada em linha com a Constituição.

O CTN trata de normas gerais de direito tributário e conforme a Constituição estas normas gerais devem e podem versar sobre conceitos e institutos de direito tributário, naquilo que seja necessário para uma padronização da tributação na federação. É isso o que o inciso I e os §§ 1º a 4º do art. 24 da CRFB prevê e o que o art. 146 da CRFB ilustra. Por outro lado, a Constituição rege o processo legislativo brasileiro nos arts. 59 a 69 e nesses artigos não existe qualquer limitação ao legislador referentemente aos tratados.

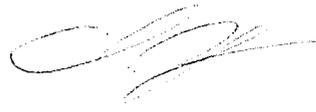
Ou seja, nem existe atribuição de competência ao legislador de norma geral para interferir na produção legislativa e nem existe previsão de restrição de competência do legislador que o impeça de dispor em contrário aos tratados.

Portanto, não se pode pretender que o art. 98 do CTN tenha o condão de estabelecer a prevalência dos tratados sobre a legislação posterior. Conforme dito acima, Lei Complementar versando sobre norma geral de direito tributário não poderia estabelecer essa prevalência, quer por não haver previsão constitucional para que regre esta matéria, quer por agredir diretamente o processo legislativo positivado na Constituição.

A prevalência de tratado sobre legislação futura só seria possível se tal dispositivo tivesse morada na Constituição. Mas, sendo o art. 98 do CTN obra do legislador, e não do constituinte, sob pena de desborde e violação da própria Constituição, ele precisa ser interpretado de outra forma.

No caso em tela, não é preciso buscar qual seria o alcance do art. 98 do CTN. Basta que se afaste a interpretação de que ele estabelecerá uma prevalência dos tratados sobre a legislação, inclusive aquela posterior.

Por estas razões, me parece que o lançamento está exato quanto ao conjunto de leis que foram indicadas como base legal. Inclusive, no que tange ao direito, discordaria apenas de alguns poucos pontos da interpretação do fiscal autuante sobre o conteúdo dessas leis (como por exemplo, sobre a possibilidade de incidência da CSLL sobre lucros anteriores a 1999). Nessa linha, entenderia que caberia apenas julgar a lide nos termos postos pelo auto de



infração e pelo recurso voluntário, considerando os fatos comprovados e o direito aplicável (contido nas leis mencionadas pelo fiscal).

Porém, o voto da I. Relatora propõe uma inovação nos fatos e no direito que inovam as justificativas do lançamento. Isso resultaria na manutenção do lançamento por razões diversas das que o fiscal utilizou para fundamentar o ato. Essa inovação decorre da afirmação de prevalência dos tratados sobre a legislação posterior, o que acaba por implicar na admissão de que regras jurídicas estranhas ao lançamento regem a matéria, bem como na consideração de fatos também diferentes daqueles consignados no lançamento.

De fato, conforme se verifica no voto da I. Relatora, inicialmente, é afirmado a prevalência dos tratados internacionais, inclusive sobre leis posteriores, para em seguida fundamentar a autuação: 1º) com base em regras destes tratados, que incidiriam sobre fatos que constam dos autos, mas não foram mencionados no lançamento, e que teriam o efeito de afastar a eficácia dos tratados sobre algumas das situações lançadas; 2º) com a alegação de que a legislação aplicada pelo fiscal é compatível com o determinado pelos tratados, por meio de exegese dos conceitos previstos na legislação e nos tratados.

Mas, ao ser afirmada a prevalência dos tratados sobre a legislação, na verdade se está estabelecendo que a legislação aplicável aos fatos está contida nos tratados. No entanto, nada foi dito sobre tratados internacionais no auto de infração. Apenas por isso já estaria prejudicada a defesa do contribuinte.

Ademais, adotando-se a prevalência dos tratados, não me parece possível, como sustenta a I. Relatora, que os conflitos entre a lei aplicada no lançamento e os tratados, ou a verificação da possibilidade de adequação da lei aos tratados, possam ser resolvidos em julgamento, sem que isso implique em prejuízo da defesa do contribuinte ou, mesmo, alteração da fundamentação do ato. Tanto o prejuízo, como a inovação, são inevitáveis, pois se trata de considerar regras diferentes das mencionadas no auto de infração como as regras regentes da matéria.

Não se trata de, meramente, deixar de mencionar no auto de infração legislação periférica e que não afeta o lançamento. Na verdade, admitida a prevalência do tratado, se torna necessário considerar fatos novos para afastar a incidência dos tratados, bem como se torna necessário construir um conceito da lei que esteja em compasso com os tratados.

Dito de outro modo, se na autuação nada é dito sobre tratados internacionais e nem são mencionados fatos relevantes para estes tratados (tais como estar localizado em paraíso fiscal, ou ser holding), não parece razoável alegar em julgamento esses fatos (estar em paraíso fiscal, ser holding, etc.), para sustentar que as regras aplicadas pelo fiscal são válidas por terem operado em situações nas quais não são aplicáveis os tratados. Da mesma maneira, se na autuação nada é dito sobre tratados internacionais e nem é alegado que o conceito do fato tributado pela lei (lucro) converge ao fato que o tratado permite tributar (dividendo), não parece razoável alegar em julgamento esta convergência para sustentar que as regras aplicadas estão de acordo com aquilo estabelecido nos tratados. Em ambas as situações os tratados compõem o direito aplicado à situação e na autuação não constou nada sobre tratados.

Por essas razões e por ter a turma votado pela prevalência dos tratados sobre a lei interna, inclusive a posterior, entendo que, sendo este o direito aplicado, o auto é nulo por não referir-se aos tratados e aos fatos relevantes para admitir a aplicação da legislação, apesar da prevalência dos tratados.


Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro


66