



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

Processo nº 16561.000136/2007-89
Recurso nº 173.951 Voluntário
Acórdão nº 1402-00.391 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de janeiro de 2011
Matéria IRPJ E CSLL. TRIBUTAÇÃO DE RESULTADOS NO EXTERIOR
Recorrente NORMUS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida 5a TURMA/DRJ EM SÃO PAULO-SP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006

IRPJ E CSLL. TRIBUTAÇÃO DE RESULTADOS AUFERIDOS POR MEIO DE CONTROLADA NO EXTERIOR. TRATADO BRASIL-HUNGRIA. A Legislação Tributária Brasileira não estabelece incidência sobre os lucros da controlada estrangeira (o que é vedado pelo Artigo VII), mas sim sobre lucros da investidora brasileira, isto é, dispõe que o lucro real da contribuinte *engloba* os lucros disponibilizados por sua controlada, incorporados ao seu patrimônio em função do Método da equivalência Patrimonial - MEP. Logo, a tributação recai sobre os lucros da empresa brasileira, o que afasta a aplicação do aludido Artigo VII do Tratado. O art. 74 da MP nº 2.158-35 é uma autêntica regra CFC (regra de tributação de resultados de controladas no exterior), compreendida como norma voltada para eliminar o diferimento na tributação dos lucros auferidos no exterior. Não há um “padrão único” de legislação CFC. O ponto comum desse tipo de regra é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras. No contexto dos tratados, os dividendos pagos correspondem a lucros distribuídos aos sócios da empresa. Por força da MP nº 2.158-35, os lucros apurados pela controlada no exterior são considerados distribuídos por ficção legal, incorporados ao patrimônio da contribuinte brasileira via MEP. A não incidência tributária dos dividendos restringe-se aos lucros produzidos e tributados no Brasil.

VARIAÇÃO CAMBIAL. RESULTADOS AUFERIDOS DE CONTROLADA NO EXTERIOR. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. Descabe a tributação da variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial, isso porque não constitui despesa dedutível ou receita tributável, em face da ausência de norma legal expressa nesse sentido.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. POSSIBILIDADE. TRATADO BRASIL-HUNGRIA. O artigo XXIII do Tratado entre Brasil e Hungria autoriza a compensação dos tributos sobre lucros pagos por controlada situada na Hungria pela controladora situada no Brasil.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acórdão os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recuso, nos seguintes termos: 1) Pelo voto de qualidade, admitir a tributação sobre os lucros apurados pela controlada na Hungria, disponibilizados à investidora brasileira (art. 74 da MP 2.158-35/2001), porque equivalentes a distribuição de dividendos. Vencidos os Conselheiros Carlos Pelá (relator), Moises Giacomelli Nunes da Silva e Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antônio José Praga de Souza. 2) Por unanimidade de votos, excluir da receita de equivalência patrimonial utilizada como base de valor autuado, a variação cambial positiva, bem como conhecer os documentos relativos aos tributos pagos pela controlada na Hungria, para deduzir o valor efetivamente pago da base de cálculo tributada do IRPJ e CSLL, bem como deduzir este mesmo valor do IRPJ lançado de ofício e da CSLL, caso ainda remanesça saldo a compensar. Tudo nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá- Relator

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 699/740, interposto pela contribuinte NORMUS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, contra decisão da 5ª Turma da DRJ em São Paulo, de fls.676/690, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

A controvérsia originou-se de AUTOS DE INFRAÇÃO, lavrados em 26/11/2007, através do qual a autoridade administrativa identificou falta de recolhimento de IRPJ e CSLL nos anos calendário de 2002 a 2006. A razão da falta praticada pelo contribuinte seria a ausência de adição nas bases de cálculo daqueles tributos dos resultados positivos auferidos pela VCP Overseas Holding KTF, localizada em Budapeste, Hungria, e controlada pela contribuinte, domiciliada no Brasil. Os resultados apresentados pela controlada foram incluídos no cálculo da equivalência patrimonial, mas foram excluídos do cálculo do IRPJ e da CSLL.

O auditor fiscal responsável pela condução do procedimento fiscal identificou os resultados obtidos pela empresa húngara como “dividendos presumidos”, cujo tratamento, na convenção para evitar a dupla tributação entre Brasil e Hungria, veiculada pelo Decreto 53/1991, seria dado pelo artigo 10º, item 6, transcrito a seguir:

“6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, esse outro Estado não poderá cobrar 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 geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa situados nesse 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, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado”.

Identificada a falta, a autoridade fiscal constitui o crédito tributário relativo ao IRPJ, invocando como fundamento artigos 25, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.249/1995, artigo 16 da Lei nº 9.430/96, artigos 249, inciso II e 394 do RIR/99, art. 10, número 6 do tratado para evitar a bitributação celebrado entre o Brasil e a Hungria (Decreto n. 53/1991), art. 3º da Lei nº 9.959/00, art. nº 74 da MP nº 2.158/2001, art. 74 da MP no. 2.158/2001 e IN nº 213/2002.

Lançou também a CSLL, fundamentado no artigo 2º e §§ da Lei nº 7.689/88, art. 19 da Lei nº 9.249/1995, artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96, artigo 6º da MP nº 1.858/99 e reedições e artigo 37 da Lei nº 10.637/2002.

Inconformada com o lançamento do qual foi notificada em 17/11/2007, a contribuinte protocolizou, em 21/12/2007, as IMPUGNAÇÕES (fls. 327 a 366), relativas ao IRPJ e a CSLL, cujo teor, idêntico, contém os seguintes argumentos:

Preliminarmente

Alega que não há norma legal que fundamente a tributação no Brasil sobre a distribuição de dividendos, entendendo que a incidência foi eliminada pelo art. 10 da Lei nº 9.249/95. Quanto à incidência sobre a produção ou auferimento de lucros no exterior, a competência do país na matéria é limitada por norma convencional através do art. VII do tratado firmados entre o Brasil e a Hungria.

Alega que é insubsistente a invocação do art. X do tratado, sendo certo que o mesmo é imprestável para servir como “fundamento legal básico deste lançamento de ofício” e, que por esse motivo requer a nulidade dos lançamentos.

Alega que os Comentários elaborados pela Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE não são vinculantes e não servem como fundamento jurídico para embasar os presentes autos já sendo motivo suficiente para infirmar lançamento.

Alega ainda que se os Comentários são recomendações para os Estados-membros que integram a OCDE, então seriam apenas meras sugestões interpretativas para os Estados que não integram a OCDE, como é o caso do Brasil. Desta forma, jamais poderiam ter

poder normativo para corroborar os autos ora impugnados, até porque não têm qualquer tipo de força vinculante.

Argumenta que os Comentários não são aplicáveis à legislação brasileira uma vez que dizem respeito à chamada "*CFC legislation*" (legislação de empresas controladas no exterior), uma categoria própria do direito tributário que abriga normas que, por sua natureza antielisiva, são dotadas da especialidade de que trata o § 2º do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil.

Alega que, apesar da identidade dos efeitos econômicos, a tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior não constitui uma legislação CFC, visto serem as normas aplicáveis genericamente, sem as restrições que caracterizariam a especialidade das regras, pelo seu escopo antielisivo. O que se encontra tanto no art. 25 da Lei nº 9.249/95 como no art. 74 da MP nº 2.158-35/01 são regras amplas e gerais de tributação que alcançam todas as situações, sejam as que poderiam configurar hipóteses de elisão, sejam as decorrentes de razões exclusivamente operacionais.

Alega que, neste contexto, não há o que falar de "*CFC rules*" na tributação do Brasil, uma vez que as regras CFC visam a suspender o diferimento da tributação das controladas no exterior em circunstâncias específicas. No Brasil, sob a égide dos artigos retro citados não ocorreria o diferimento da tributação, e não haveria, portanto, como cogitar de uma legislação anti-diferimento.

Alega que a legislação CFC, ao instituir norma antielisiva, não alcança a tributação de dividendos, aplicando-se a lucros identificados, por sua natureza ou por sua origem geográfica, como artificialmente desviados da jurisdição em que deveriam ser apurados.

Alega que essas normas nada têm a ver com a sistemática brasileira, de generalidade, sem as características especiais de um regramento antielisivo.

Alega que caberia ao auditor fiscal comprovar, nos presentes autos, não somente o eventual propósito elisivo da Impugnante, mas, principalmente, sua efetiva concretização.

Alega que os dispositivos legais a serem aplicados para o caso presente seriam os arts. 10 e 25, § 2º, da Lei nº 9.249/95, alegando que não seria "*o número 6 do artigo 10º do tratado do Brasil e Hungria*", tampouco o art. 74 "*da citada Medida Provisória nº 2.158-35/2001*", e nem, muito menos, a "*Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002*" (*sic* fls 11 do Termo de Verificação Fiscal).

Alega que a incidência do tributo se dá na produção ou auferimento de renda por parte da controlada no exterior, e não na sua distribuição, não havendo que se cogitar de dividendo ficto ou presumido.

Alega que a impugnante obedeceu à regra de incidência com fulcro na disposição contida no tratado firmado entre o Brasil e a Hungria, que concede àquele país competência exclusiva para tributar o auferimento ou a produção de lucros pelas subsidiárias de empresas brasileiras constituídas naquele país (art. VII, 1, Decreto nº 53/91: "*Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado*").

Alega que a única hipótese da empresa da Hungria ser tributada aqui seria se mantivesse estabelecimento permanente aqui, o que alega não ocorrer.

Alega que a parte inicial do Termo de Verificação afirma inexistir "*fundamentação jurídica*" para a aplicação pela Impugnante do art. VII do tratado firmado entre o Brasil e a Hungria. Mas o auditor fiscal não se preocupou com isso pois não consta dos autos qualquer justificativa que demonstre a alegada inexistência de fundamentação para a aplicação do art. VII referido.

Alega que a afirmação do Agente Fiscal, despida de qualquer fundamentação, e pior, em contradição com os fatos constatados por ele próprio de que a empresa efetivamente operava no exterior, sem estabelecimento no Brasil, caracterizaria evidente cerceamento de defesa a tornar nulos os presentes autos, o que requer o reconhecimento e a declaração, em caráter preliminar.

Mérito.

Inicia fazendo análise do art. 25 da Lei nº 9.249/95 que, em seu entender, embasaria o que alega sobre o auferimento e distribuição dos lucros e que o auferimento do lucro já é tributado no país onde se situa a empresa controlada por determinação do tratado firmado e já citado, entre Brasil e Hungria.

Alega também que a incidência prevista nessa lei não alcançaria o resultado positivo de equivalência patrimonial, pois argumenta que há norma expressa de isenção destas receitas e ainda porque tais receitas de equivalência extrapolam o núcleo material da tributação do lucro no exterior que se circunscreve aos "lucros auferidos no exterior" pelas controladas.

Reitera que normas convencionais não têm conteúdo positivo, isto é, constituem-se normas sem fundamento positivo para a tributação, entendendo que o art. X do tratado, citado pelo Auditor no Auto de Infração, diferente de prestar-se ao "*fundamento legal básico deste lançamento*" (como referido anteriormente) não tem o condão de instituir norma de incidência tributária aplicável no Brasil, uma vez que art. 10 da Lei nº 9.249/95 teria abolido a incidência do IRPJ e da CSLL sobre dividendos distribuídos ou recebidos por contribuintes no Brasil.

Alega que o art. 74 da MP 2.158-35/01 apenas definiu o aspecto temporal da incidência criada pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, no que tange ao IRPJ, e pelo art. 19 da MP nº 1.858-6, editado pelo art. 21 da MP nº 2.158-35/01, no que tange à CSLL.

Alega que entendimento contrário implicaria admitir a possibilidade de o Brasil tributar o recebimento de dividendos por beneficiários residentes no País, e não a produção dos lucros no exterior por empresa estrangeira que estivesse sob o controle de pessoa jurídica brasileira, o que configuraria dupla inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01: a primeira por caracterizar hipótese ficta ou presumida de distribuição de resultados, já repelida pelo Supremo Tribunal Federal; a segunda por violação à regra constitucional da isonomia incorporada ao tratado como vedação à discriminação (art. 24 do tratado Brasil-Hungria), pois essa tributação oneraria a contribuinte em dupla tributação o que não ocorreria se estivesse no Brasil, flagrante violação ao princípio constitucional da isonomia tributária (art. 150, II).

Alega que qualificar juridicamente os resultados da VCP Overseas Holding Kft à luz das normas do tratado entre o Brasil e a Hungria como "*dividendos presumidos*" (sic),

grifado às fls. 2 do Termo de Verificação Fiscal incorre em flagrante inconstitucionalidade, além da violação do art. 43 do Código Tributário Nacional, mesmo após alteração perpetrada pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, citando ainda jurisprudência administrativa e judicial além de doutrinadores que corroborariam o que alega.

Alega que constituiria violação aos postulados normativos da razoabilidade e da proporcionalidade pretender agravar a situação fiscal do investidor brasileiro que desenvolva atividades operacionais no exterior, comparativamente àquele que se restringe ao território nacional, entendendo ainda que o investidor brasileiro com atividades no exterior restaria mais tributado do que o investidor estrangeiro com atividades no Brasil, devendo ser decretada a nulidade do presente lançamento.

Alega que dessa maneira é evidente a falta de fundamentação jurídica para embasar os lançamentos.

Alega que a IN SRF nº 213/2002 fere os princípios constitucionais da tipicidade e da legalidade, pois não há dispositivo legal que ampare suas normas, além de malferir os conceitos constitucionais de renda e lucro insertos no art. 153, III, e no art. 195, I, da Constituição da República.

Alega que o próprio fiscal reconheceu o recolhimento de tributos no exterior ao intimá-la a esclarecer se havia compensado esses pagamentos com o IRPJ devido no Brasil.

Alega que por não haver o fiscal efetuado um levantamento dos tributos já recolhidos no exterior, o auto deveria ser anulado mas, na hipótese de prevalecer a presente autuação, requer a aplicação do artigo XXIII, "a" (1), do tratado firmado entre o Brasil e a Hungria, para fins de dedução do valor dos impostos pagos no exterior sobre os lucros objeto de autuação.

Por fim requer o acolhimento integral da impugnação para que sejam desconstituídos os autos de infração lavrados, tornando insubsistentes os créditos tributários de IRPJ e CSLL, bem como a multa e os demais acréscimos legais, protestando ainda por todos os meios de prova em Direito admitidas.

Ao analisar a impugnação (fls. 327/366), a DRJ JULGOU PROCEDENTE O LANÇAMENTO. O acórdão de primeira instância de nº 16-17.253 tem a seguinte ementa:

“TRATADO INTERNACIONAL – O Tratado firmado entre Brasil e Hungria, vigente à época dos fatos geradores não impede a tributação de lucros auferidos por controlada no exterior.

ILEGALIDADE DE INSTRUÇÃO NORMATIVA - Alegações de ilegalidade não podem ser opostas na instância administrativa.

IRPJ E CSLL. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO – Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência do IRPJ e da CSLL, observadas as normas de tributação universal.

PEDIDO GENÉRICO DE PRODUÇÃO DE PROVAS. DE PERÍCIA. IMPOSSIBILIDADE – Não atendidos os requisitos de

admissibilidade, indefere-se pedido genérico de juntada de todas as provas em direito admitidas.

Lançamento procedente”

O contribuinte, devidamente intimado da decisão em 12.06.2008, conforme faz prova o AR de fl. 696, interpôs, tempestivamente, o RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 699/740, em 10.07.2008. Inconformado, argumenta que o lucro gerado pela VCP Overseas Holding KFT deve ser tributado somente na Hungria, já que o Tratado firmado entre Brasil e Hungria dispõe sobre esse tema em seu artigo VII. Assim, argumenta a Recorrente que o artigo X do referido tratado não tem relação com o caso específico, já que não é o instrumento jurídico apto a permitir a tipificação tributária dos fatos geradores, não tendo os tratados a chamada função positiva.

Argumenta também a Recorrente que existe falta de fundamento jurídico para a tributação de dividendo presumido, termo esse utilizado pelo ilustre agente fiscal na elaboração do auto de infração. Reforça a Recorrente que tal procedimento é inconstitucional, além de violar o artigo 43 do Código Tributário Nacional. Ademais, acrescenta que a tributação da equivalência patrimonial descrita na IN 213/2002 afronta o conceito de renda já que para compor a receita de equivalência patrimonial é incluída: a) lucro líquido ou prejuízo da controlada; b) ganhos ou perdas efetivos em decorrência da existência de reservas de capital na controlada; c) ganhos ou perdas efetivos em decorrência de ajustes nos exercícios anteriores nas controladas; d) variação cambial de investimento na controlada; e) variação da porcentagem de participação no capital da controlada; e f) reavaliação de ativos na controlada.

Por fim, o contribuinte considera que a se admitir a incidência de IRPJ e CSLL sobre distribuição de lucros (ficta ou efetiva) há de se reconhecer configurada flagrante violação ao princípio constitucional da isonomia tributária, estabelecido no inciso II do art. 150 da CF. Ademais, requer o contribuinte seja declarado nulo o auto de infração por não compensar os tributos pagos na Hungria, ou que tais valores sejam compensados do IRPJ e CSLL devidos.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN apresentou suas CONTRARRAZÕES em face do Recurso Voluntário que, preliminarmente, combateu os argumentos da Recorrente quanto à nulidade do auto de infração, alegando que não houve a configuração das hipóteses previstas nos incisos do art. 59 do Decreto nº 70235/72, bem como que a DRJ analisou todos os argumentos expostos na impugnação.

Ademais, argumenta a PGFN que, como a VCP Overseas Holding KFT tem filial na Suíça, e, por se tratar de holding, existe a possibilidade de que a VCP Overseas participe de entidades localizadas em paraísos fiscais ou em outros países sem acordo com o Brasil. Nessa hipótese, os valores registrados por equivalência patrimonial pela recorrente não seriam provenientes do patrimônio líquido da VCP Overseas Holding KFT, o que afastaria a aplicação do Tratado Brasil-Hungria. Dessa forma a PGFN solicita diligência para esclarecer se a VCP Overseas participa de outras empresas.

No mérito, a PGFN interpreta o artigo VII do Tratado entre Brasil e Hungria argumentando que o referido dispositivo prevê a tributação dos lucros de uma empresa residente num dos Estados contratantes. Assim, consoante o Tratado, os lucros da VCP Overseas seriam tributáveis na Hungria. Acrescenta a PGFN que o art. 74 da MP 2158-35/2001

não incide sobre uma pessoa jurídica residente no exterior, mas uma sociedade estabelecida no Brasil (Normus). A PGFN após refutar a aplicabilidade do artigo VII, reforça que o artigo 74 da referida MP tem fundamento no artigo X (dividendos) do Tratado entre Brasil e Hungria, citando um acórdão da emitido por este colegiado (acórdão 108-08.765), que tem a seguinte ementa:

“IRPJ – CONTROLADA NA ESPANHA -- LUCROS A PARTIR DE 2001 – MP 2158-35/2001 – TRATADO INTERNACIONAL – O art. 74 da MP 2158-34 estabeleceu a presunção absoluta (ficta) 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.”

Entende a PGFN que a aplicação do artigo 10 da Lei 9.249/95 é irrelevante para o caso em tela, pois o que se está tributando é o **lucro e não os dividendos**. E que o conceito de dividendos no Tratado é mais abrangente que o conceito na legislação local. Entende a PGFN que a subsidiária no exterior é uma sociedade “transparente” para fins fiscais, com base nas normas internacionais chamadas comumente CFC e estas normas não estão em confronto com os tratados firmados pelo Brasil. Entende que os lucros auferidos no exterior são lucros da empresa brasileira e nesta condição são tributados aqui.

Para a PGFN, o conceito de dividendos abrange todos os rendimentos provenientes de direitos de participação de lucros e que dividendos pagos equivale àquele a que o sócio tem direito.

A PGFN cita que a Hungria poderia tributar até 15% dos dividendos e esse valor deveria ser deduzido no Brasil, mas como a Recorrente não comprovou o pagamento do tributo devido na Hungria, tampouco não efetuou a tradução dos documentos com o logotipo do Citigroup o suposto tributo pago na Hungria não pode ser deduzido no Brasil.

A Recorrente, 16 de março de 2009, protocolou petição anexando documentos adicionais (fls. 781/1035), pois os referidos documentos não foram solicitados durante o procedimento de fiscalização, sendo que os mesmos são a tradução, inglês para português, dos documentos com logotipo do Citigroup, que supostamente, seriam a comprovação dos recolhimentos do imposto sobre a renda na Hungria.

Por fim, a PGFN peticiona requerendo o não conhecimento dos documentos (fls. 781/1035) em razão da incidência da preclusão temporal (art. 16, parágrafos 4º e 5º do Decreto 70235/72).

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Pelá, Relator

O Recurso Voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento. O processo está bem instruído e não se verificam a ocorrência de nulidades.

A matéria posta à apreciação deste colegiado ainda não se pacificou neste CARF e é objeto de acalorados debates nos diversos colegiados. A discussão, contudo, ganhou uma grande contribuição recente, através do voto da Conselheira Sandra Maria Faroni, no acórdão 101-97.070, que analisou um caso semelhante, mas que envolveu empresa controladora no Brasil e controlada situada na Espanha. Outro acórdão que enfrentou a questão foi aquele citado nas contrarrazões da PGFN, que também servirá como paradigma da discussão travada neste processo.

O ponto central da discussão é saber se o lucro auferido por uma empresa sediada na Hungria deve ser adicionado ao resultado da sua controladora no Brasil, ou se tais lucros, por outro lado, são tributados exclusivamente na Hungria.

O Fundamento para a incidência dos tributos sobre os lucros auferidos no exterior, segundo a autoridade que lavrou o auto de infração, são os seguintes artigos, conforme indicado no auto de infração: art. 25, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.249/1995; artigo 16 da Lei nº 9.430/96; artigos 249, inciso II e 394 do RIR/99, art. 10, número 6 do tratado para evitar a bitributação celebrado entre o Brasil e a Hungria (Decreto n. 53/1991); art. 3º da Lei nº 9.959/00; art. nº 74 da MP nº 2.158/2001; art. 74 da MP no. 2.158/2001; e IN nº 213/2002.

Reproduzo os artigos:

LEI 9249/95

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 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;

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.

LEI 9430/96

Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I-considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

II-arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas

domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

§1º Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real.

§2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótesedo inciso II do caput deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

§3º Na hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

§4º Do imposto devido correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal.

MP 2158-35:

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.

TRATADO

“Artigo X - Dividendos

.....

6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, esse outro Estado não poderá cobrar 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 geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa situados nesse 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, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistirem, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Como afirmei linhas atrás, a melhor contribuição para este debate, a meu ver, foi dada pela Conselheira Sandra Maria Faroni, no voto proferido no acórdão 101-97.070, cujos fundamentos peço vênia para adotar.

Numa primeira abordagem, a Conselheira faz um levantamento da evolução legislativa sobre a tributação dos lucros no exterior de empresas controladas:

1- Lucros auferidos no exterior por controladas.

a) Evolução legislativa

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

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

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

Como o artigo 43 do CTN estabelece, como fato gerador do imposto de renda, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, questionou-se quanto à legalidade do art. 25 da Lei nº 9.249/95: teria ele nascido ilegal frente às disposições do CTN. O argumento do questionamento era que as entidades – investidor e investido – possuem personalidades jurídicas distintas, e o lucro pertence à empresa que o gerou. Dessa forma, sua mera apuração pela coligada controlada no exterior não denotaria disponibilidade econômica ou jurídica para o

investidor no Brasil que, quanto a eles, teria apenas uma expectativa de direito. Enquanto a sociedade que gerou os lucros não deliberasse sobre sua destinação, o investidor, do ponto de vista societário, não seria proprietário desses lucros.

Para evitar os problemas que adviriam de um questionamento judicial, foi editada a Instrução Normativa nº 38, de 1996, que elencou situações condizentes com o conceito de disponibilidade econômica ou jurídica de renda como momento da tributação. A Instrução Normativa deu à lei uma interpretação conforme o CTN e a Constituição.

Emergiram também discussões quanto a vício de forma da IN, e foi editada a Lei nº 9.532, de 1997, estabelecendo as mesmas situações elencadas na IN nº 38 como momento da tributação, como a seguir:

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:

(...)

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.

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

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

Enquanto o fato gerador ficou representado pelo pagamento ou crédito (ainda que presumido, conforme IN nº 38/96 e conforme Lei nº 9.532/97), o rendimento objeto da tributação representava dividendos e, por determinação legal, qualquer que fosse a opção de pagamento do contribuinte (lucro real trimestral ou lucro real anual), considerava-se ocorrido o fato gerador em dezembro do ano em que ocorreu a disponibilização. Ou seja, na forma daquela legislação, o que se tributam não são os lucros auferidos pela empresa no exterior (lucros apurados no balanço), mas sim a parte desses lucros disponibilizada para o investidor brasileiro. E a data de ocorrência do fato gerador é o dia 31 de dezembro do ano-calendário correspondente ao período em que os lucros se consideram creditados ou pagos pela investida.

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

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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.

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

Em síntese tem-se que antes da MP 2.158-35/2002, os lucros obtidos por intermédio das controladas ou coligadas no exterior

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.

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

A distinção é relevante. De acordo com o par. 1º da IN 213/02, os lucros auferidos no exterior são aqueles decorrentes de atividade empresarial no exterior distinta da atividade empresarial no Brasil, que se obtém por meio de uma entidade criada no exterior para esta finalidade. Os rendimentos, por sua vez, são auferidos no exterior diretamente pela empresa brasileira.

A diferença entre as espécies de rendas obtidas no exterior é bastante útil para desvendar a falácia da tributação dos dividendos presumidos como se fossem lucros. O artigo 1º da IN 213/02 dispõe:

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.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

De acordo com o entendimento da Receita Federal sumarizado no artigo transcrito, os lucros auferidos no exterior são aqueles produzidos por atividade empresarial distinta da atividade da empresa brasileira, ou seja, produzida por filiar, sucursal, coligada ou controlada que atue no exterior com personalidade jurídica própria. O resultado destas

empresas tem apuração autônoma, com as regras próprias do país de origem, e depois são “juntados” ao resultado da empresa brasileira para fins de determinação do imposto a ser pago.

Já os rendimentos e ganhos de capital são auferidos diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Através de um parecer juntado a um dos processos que julgamos recentemente nesta Turma, o Prof. Luís Eduardo Schoueri trilha por este mesmo caminho, muito claro para quem milita no Mercado Financeiro. Cita ele um parecer da AGU e um texto do Prof. Alcides Jorge Costa, que peço vênia para utilizar neste voto.

A AGU, através do Parecer AGU/SF/01-2000, corrobora o que escrevemos
lidas atrás:

“25 – Ainda a respeito do caput do artigo 25 da Lei 9.249, a Secretaria da Receita Federal já deixou esclarecido que a palavra lucro, obtido no exterior e vinculado a prestação indireta de serviços no exterior, significa o resultado algébrico entre as receitas obtidas e os custos e despesas incorridas. O termo é aplicado nos casos de filiais, controladas e coligadas instaladas no exterior, vale repisar, estruturas econômicas, com ou sem personalidade própria, que, de qualquer forma, recebem renda e incorrem em gastos, a fim de manter suas atividades. Neste caso, caberá à matriz controladora ou coligada brasileira apenas o resultado algébrico disponibilizado, já deduzidos os gastos necessários à manutenção do manus no exterior (Lei 9.249, art. 25, §§ 2º, 3º e 4º).

26 – A palavra rendimento significa a receita obtida pela exploração de alguma atividade, significa o resultado do capital transformado em ativos da empresa, empregados em seus fins institucionais. Em se tratando de pessoas jurídicas, é o produto do capital investido em alguma atividade econômica. O termo ganhos de capital significa valores operacionais oriundos de alienação por preço acima do valor contábil, de bens do ativo permanente, vale dizer, são resultados que não fazem parte da operacionalidade habitual da empresa, aliás, muito pelo contrário, significam acréscimos pela venda de bens ou direitos que estavam afetados à sua atividade produtiva ou aos seus investimentos, tais como imóveis, veículos, móveis etc.”

O texto do Prof. Alcides Jorge Costa citado está publicado no livro “Imposto de renda: alterações fundamentais”, editado pela Dialética e publicado em 1996. O texto citado tem o seguinte teor:

“O primeiro bloco diz respeito a rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoas jurídicas. Esses rendimentos e ganhos de capital resultam de atos diretos da pessoa jurídica (ex.: investimentos financeiros, comissões) e, por isso mesmo, devem ser devidamente registrados na contabilidade no Brasil. É por essa razão que se diz que estes rendimentos e ganhos de capital devem ser computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas, com observância das regras contidas nos incisos I e II do parágrafo, ambas concernentes à conversão da moeda estrangeira em moeda nacional. O segundo bloco diz respeito a lucros auferidos por filiais, sucursais.

Assinado digitalmente em 16/07/2011 por CARL GUSTAVO DE SOUZA PRAGA DE SOUZA, TOR

07/2011 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

Autenticado digitalmente em 05/07/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Impresso em 02/08/2011 por IVANA CLÁUDIA SILVA CASTRO - VERSO EM BRANCO

controladas ou coligadas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. (...) não se fala mais em rendimentos ou ganhos de capital, mas sim em lucros. (...) não se diz que os lucros serão computados na apuração do lucro líquido e sim, na apuração do lucro real. (...) Assim, sem prejuízo da aplicação do método da equivalência, que não conduz à tributação, as pessoas jurídicas devem adicionar ao lucro real, no Lalur e na declaração de rendimentos, os lucros realizados por filiais, sucursais, controladas ou coligadas, quer estas os tenham distribuído, quer não.”

Os textos emprestados do Parecer do Prof. Schoueri deixam claro: os resultados das empresas brasileiras no exterior são tributados de duas formas. Na hipótese de lucros auferidos pelas controladas no exterior, estes deverão ser adicionados ao lucro real da empresa brasileira, após sua apuração de acordo com as regras de apuração do lucro das empresas no país de origem. No caso de rendimentos e ganhos de capital, o valor deve ser adicionado ao lucro líquido, para posterior apuração do lucro real.

O Artigo 25 traz clara esta distinção. No parágrafo primeiro, prevê a tributação dos rendimentos, que devem ser computados na apuração do lucro líquido na data em que forem auferidos. No caso do lucro, devem ser adicionados ao lucro real no exercício em que se considerem disponibilizados. No caso da legislação brasileira, ao final de cada exercício, pois são disponibilizados fictamente.

Em suma, os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica brasileira são computados na apuração do lucro contábil, enquanto os lucros auferidos pelas suas controladas e coligadas são adicionados na apuração do lucro real da empresa e são tributados separadamente. É precisamente o que se passa com os dividendos recebidos pelas empresas brasileiras, quando os recebem de suas coligadas ou controladas no exterior. Os dividendos são computados na apuração do lucro líquido, pois representam rendimento do capital da empresa brasileira empregado no capital de outras empresas, no Brasil e no exterior.

Os dividendos, todavia, não são tributados pelo imposto de renda nem pela CSLL, por razões bem simples: a lei exclui da tributação esses RENDIMENTOS. No caso de os dividendos serem pagos por empresas brasileiras em que a controladora apura os ganhos pelo método da equivalência patrimonial, que é neutro para fins tributários em qualquer hipótese, os dividendos não são tributados porque a empresa brasileira que os pagou já foi tributada sobre o resultado que o produziu. No caso de os dividendos serem pagos por empresas situadas no exterior e cujo resultado é adicionado ao da controladora pelo método da equivalência patrimonial, neutro também para fins tributários, os lucros produzidos pela empresa estrangeira são adicionados ao lucro real para fins de apuração dos tributos devidos no Brasil. A menos que o Brasil, através de algum tratado ou convenção internacional, tenha concordado em não tributar estes lucros, como no caso do tratado com a Hungria. Assim, os dividendos, que se computam no lucro líquido das empresas, não são tributados em nenhuma hipótese.

Há uma certa tendência de se subverter a aplicação da legislação tributária mediante interpretações criativas para justificar, ora a incidência de tributos em situações em que a legislação não permite, ora para justificar a sua não-incidência.

No presente caso, a tentativa de aplicação desta interpretação criativa subverte a lógica. Como vimos, o lucro de coligadas e controladas no exterior é computado na apuração do lucro real da pessoa jurídica, mediante norma positiva que determina a incidência dos tributos sobre estes lucros. Ocorre que uma norma negativa de competência determina que os lucros de coligadas e controladas na Hungria não são tributados no Brasil, por força do artigo VII da Convenção entre os dois países. Ou seja, os LUCROS não são tributados aqui. Lucros, como vimos, auferidos por uma pessoa jurídica sediada no exterior.

Pois bem, para contornar esta restrição vem a interpretação criativa: o Estado, até para não negar vigência ao tratado, concorda que os lucros das controladas não são tributados aqui mediante adição ao lucro líquido para apuração do lucro real. Todavia, os dividendos a que a controladora tem direito, segundo esta interpretação, devem ser tributados no Brasil, pois correspondem ao resultado obtido pela investidora no exterior. Nesta visão, encontram fundamento para tributação no artigo X da convenção. Ocorre que, como vimos, o resultado obtido através de um investimento no exterior não é lucro da controlada, mas rendimento da controladora, que é computado no lucro líquido, independentemente da adição ou não dos lucros da controlada para apuração do lucro real, que depende de outras normas.

O rendimento obtido pela controladora através do recebimento de dividendos não é tributável no Brasil. Falta uma norma positiva de incidência sobre estes rendimentos, exatamente porque os lucros das controladas já são tributados pela regra geral. Todavia, o Brasil também concordou em não tributar estes lucros, de modo que estes estão fora do alcance da tributação do lucro quando provenientes de uma controlada na Hungria, pela introdução de regra especial, prevista em tratado internacional, que afasta a tributação destes lucros.

Como num passa de mágica, entretanto, aquilo que é rendimento auferido diretamente pela empresa brasileira, previsto no artigo X, passa a ser considerado lucro da controladora auferido através controlada. E o rendimento, que seria isento porque o lucro já é tributado, passa a ser tributado, pois o lucro está isento. A perplexidade é tanta que a explicação fica quase impossível: o lucro é isento; o rendimento é isento; mas o rendimento deixa de ser isento quando é considerado lucro. A lei, nesta interpretação, isentaria o lucro, isentaria o dividendo, mas permitira a tributação do dividendo, pois este foi transformado em lucro fictamente distribuído e, nesta condição, além de passar pela transformação, deixa de ser isento. O dividendo, portanto, que no exercício em que for distribuído efetivamente comporá o lucro líquido e será excluído na determinação do lucro real, porque é isento, deverá, fictamente, no exercício em que o lucro da controlada foi produzido, ser adicionado ao lucro real, porque fictamente distribuído. Meu queixo está no chão!

O fundamento invocado pela fiscalização quer subverter a legislação tributária para transformar o rendimento obtido pela controladora em lucro da controlada. Neste contexto, o rendimento seria adicionado ao lucro líquido para determinação do lucro real antes do seu recebimento, para, quando do seu recebimento, ser computado no lucro líquido e excluído do lucro real. A vontade de tributar justifica o ato, mas a lei não o permite. O papel do CARF, neste caso, é recolocar as coisas no seu devido lugar. Não há justificativa jurídica que possa nos fazer concluir em outro sentido.

Mais uma vez, valho-me das considerações da Ilustre Conselheira Sandra Faroni no acórdão citado, que trata com muito mais propriedade desta questão:

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.

.....

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 AQUI NO 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 representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido no art. 1º 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 das 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 Modelo¹ 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

¹ Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio- Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (172)-

Assinado digitalmente por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA em 07/07/2011 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

Autenticado digitalmente em 05/07/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Impresso em 02/08/2011 por IVANA CLAUDIA SILVA CASTRO - VERSO EM BRANCO

caráter vinculatorio, **podem**, no entanto, **revelar-se extremamente úteis na aplicação e na interpretação das convenções e, designadamente, na resolução de eventuais litígios**². (negritos acrescentados)

(Os Comentários ao Artigo 10º, relativo à tributação dos dividendos contêm as seguintes Observações preliminares³:

1. De um modo geral, por “dividendos” entende-se as distribuições de lucros feitas os 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 atividade; 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 exceção 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

² Publicação referida, pág. 20, nº 36

³ Idem, pág. 129 e 130. TARI OS PE: 1. 02/03/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA, 18/07/2011 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

Autenticado digitalmente em 05/07/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Impresso em 02/03/2011 por IVANA CLAUDIA SILVA CASTRO - VERSO EM BRANCO

impostos que são objeto da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente". E pelas normas da Lei nº 9.532/97, a tributação não decorria de uma ficção de disponibilização. Tratava-se de lucros efetivamente disponibilizados ao acionista, tanto que foram creditados ou de alguma forma utilizados em seu favor, contendo a lei apenas uma presunção legal para definir o momento em que foram disponibilizados.

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

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

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

Assim, não considero possível utilizar o nº 2 do Artigo 3º da Convenção para atribuir aos lucros apurados em balanço,

antes de qualquer dedução, o significado de dividendos. Até porque não me parece que pela legislação da Espanha o significado do termo dividendos alcance os lucros apurados em balanço antes de sua distribuição (em atenção ao princípio da reciprocidade). A ficção estabelecida pela MP implicaria esvaziamento da convenção mediante alteração posterior de “definição”.

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

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.

Porém, como já mencionei, no presente processo a Procuradoria da Fazenda Nacional questionou a aplicação da Convenção em relação à parcela do lucro da controlada espanhola representada pelo resultado da equivalência patrimonial, os quais, pela legislação daquele país, não são registrados e, portanto, não sofreram tributação na Espanha.

No voto condutor da Resolução nº 101-02.577, de 06 de dezembro de 2006, analisando o questionamento da PFN concluí, com segurança, que mesmo para essa parcela o Acordo Internacional seria aplicável, mas admiti que, nesse caso, a aplicação só seria possível sob a ótica de dividendos antecipados, tal como defendido pelo Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.

A análise quanto à aplicação do Tratado Internacional àquela parcela dos lucros fictamente disponibilizados demandou, mais uma vez, a utilização dos Comentários aos Artigos da Convenção Modelo da OCDE. Recorri, então, a considerações contidas nos “Comentários” ao número 5 do Artigo 10 do Modelo de Convenção de 1997. Esse número 5 não consta no Tratado com a Espanha⁴, porque é ele anterior à redação do “Novo Modelo e Comentários”, mas trata especificamente de dividendos presumidos, razão pela qual considerei útil sua apreciação para ajudar na interpretação⁵.

Na realidade, o nº 5 do artigo 10 destina-se a regular os casos dos Estados que não tributam apenas os dividendos pagos por uma sociedade residente deste Estado, mas também as distribuições de lucros provenientes deste Estado efetuadas por sociedades não residentes. Embora não seja essa exatamente a hipótese concreta posta para análise, recorri a esse nº 5 em razão das referências contidas nos “Comentários” sobre dividendos presumidos, de maneira a possibilitar a análise da submissão ao Tratado dos lucros produzidos em terceiro país.

A despeito de não estar em causa a exclusão da tributação extraterritorial de dividendos, que é tratada no nº 5 do art. 10 (que não está contido na Convenção com a Espanha), servi-me das considerações contidas nos itens 37, 38 e 39 dos comentários para compreender o sentido dos dividendos presumidos (antecipados). E a partir deles entendi: (a) que a

⁴ Apenas para ajudar no entendimento do alcance do nº 5 do artigo 10, supondo que o Acordo com a Espanha contivesse a cláusula modelo, seu teor seria que quando uma sociedade residente do Brasil obtivesse lucros ou rendimentos provenientes da Espanha, a Espanha não poderia exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos fossem pagos a um residente da Espanha ou na medida em que a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estivesse efetivamente ligada a um estabelecimento estável ou a uma instalação fixa situados na Espanha, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes da Espanha.

⁵ A primeira “Recomendação” relativa à dupla tributação foi adotada em 1953, e o primeiro Projeto de convenção de dupla tributação em matéria de rendimento e de capital foi apresentado em 1963. Os trabalhos de revisão ao Projeto de 1963, elaborados pelo Comitê Fiscal e, após 1963, pelo Comitê de Assuntos Fiscais, deram origem à publicação, em 1977, do novo Modelo e Comentários. As atualizações desse Modelo conduziram à publicação, em 1992, do atual Modelo.

disposição da legislação brasileira, de tributar a parcela de participação da investidora brasileira nos lucros auferidos na controlada e ainda não distribuídos, por si só, não fere o Tratado; (b) que se o Estado de residência do investidor tratar a importância relativa aos lucros não distribuídos como dividendo presumido, deve aplicar-lhe a isenção prevista na convenção como privilégio de afiliação (no caso da Espanha, o parágrafo 4 do Art. 23).

A partir dessa análise admiti que, não obstante a tributação com base no art. 74 da MP 2.158-35 incida sobre o lucro das empresas, para fins de aplicação do tratado considera-se que o Brasil tributa os dividendos presumidos, ou seja, a quota desses lucros que cabem ao investidor brasileiro, e o artigo de regência do Tratado não seria o 7º, mas sim o 10.

Como o art. 10 admite a tributação pelo Brasil e pela Espanha, tem aplicação o art. 23, cujo nº 4 determina 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, não poderá, pois, haver a tributação no Brasil. Embora alguém pudesse questionar a aplicação da isenção prevista no parágrafo 4 do art. 23 ao caso concreto, uma vez que, rigorosamente, a sociedade residente do Brasil (Eagle) não estaria recebendo dividendos, o nº 38 do comentário ao item 5 do art. 10 afastaria essa dúvida. De fato, segundo aquele comentário, se a legislação do país considera o montante tributável como um dividendo, deve aplicar-lhe a isenção de imposto prevista na convenção fiscal, e se não o fizer, expõe-se à acusação de impedir o funcionamento do privilégio da afiliação, ao tributar antecipadamente o dividendo (a título de dividendo presumido).

O artigo 10 do Tratado, como bem destacou a Recorrente nas suas razões de recurso, traz regra negativa de competência tributária. Esta é a função dos tratados internacionais. Vale citar, nesta passo, a lição de Alberto Xavier, transcrita da defesa, fls 709: “assim, para que exista tributação válida, não basta a existência de norma convencional que a permita; é ainda necessária a existência de uma norma interna que a imponha. E daí que seja necessária uma investigação em duas fases: uma primeira, consistente em verificar se existe uma lei interna que fundamente a tributação; em caso afirmativo, uma segunda, na qual se apure se tal pretensão foi eventualmente limitada por norma convencional”

No caso presente, a fundamentação da autuação não permite concluir o que o agente fiscal concluiu. No período autuado, não houve distribuição de dividendos, que foram considerados distribuídos presumidamente nos exercícios autuados, como se lucros fossem. A aceitação da tributação de dividendos, PRESUMIDAMENTE DISTRIBUÍDOS, sem levar em conta a distinção entre lucros e dividendos, equivaleria à inaplicabilidade do tratado, na sua função negativa, que impede a tributação de lucros das empresas sediadas na Hungria, subsidiárias de empresas brasileiras.

Vale ressaltar que a legislação brasileira não prevê a tributação de dividendos, ou seja, não existe a norma positiva que preveja a tributação dos dividendos. Existe previsão para a tributação dos lucros (função positiva) e norma que afasta a tributação nos casos em que a empresa sediada na Hungria (função negativa). Não se está a afirmar aqui que os lucros e subsidiárias no exterior não são tributáveis. São tributáveis, havendo inclusive norma de incidência que atua sobre elas. Contudo, no exercício da sua competência, a União optou por não tributar os lucros, pois firmou acordo neste sentido com a Hungria. Abriu mão de tributar o lucro.

Mais uma vez, vale citar as razões da Conselheira Sandra Faroni, no acórdão

.....

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.”

DAS REGRAS CFC

Em suas contrarrazões, a PGFN insiste em justificar a tributação dos dividendos presumidos com base nas regras CFC (Controlled Foreign Corporations). A Recorrente refuta, nos seus memoriais, a aplicação destas regras. As CFC são normas internacionais que podem ser adotadas pelos países para evitar evasões fiscais ou diferimento indevido de lucros tributáveis nos países de residência das empresas contribuintes. Entendo que não é o caso de aplicação das regras CFC no presente caso, uma vez que não se trata de operação destinada a evitar a incidência de tributos ou diferimento da tributação. Trata-se, na

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”.

Analizando 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 negar é a sua previsão no corpo da Convenção-Modelo. E sendo

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 brasileira¹¹, 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 a 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 fiscal¹². 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

¹² Nesse caso, como já comentado neste voto, é que se aventa com a possibilidade de o país de residência considerar o rendimento como lucros pagos.

Fiscal Brasileiro”, o professor Marciano Seabra Godoi 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 América¹³ 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 internacional¹⁴.

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

¹³ DEPARTMENT OF THE TREASURY. *The Deferral of Income Earned Through US Controlled Foreign Corporations – A Policy Study*, 2000.

¹⁴ 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 TÓRRES, 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 Coloquio Internacional de Derecho Tributario - Vol.II*, Buenos Aires: CEU-Universidad Austral, 2000, pp.633-647; TÓRRES, 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 n.º 2.158-34”, *Repertório de Jurisprudência IOB - I*, abril de 2002, pp.249-240.

¹⁵ Para uma comparação entre as técnicas de imposição utilizadas pelos sistemas de imputação dos diversos países, cfr. AULT, Hugh. J.(Org.). *Comparative Income Taxation – A structural Analysis*, Londres: Kluwer Law International, 1997, pp.413-423.

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 renda¹⁶.

¹⁶ 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 anti-abuso 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 consequência 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

Assinado digitalmente em 02/08/2011 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

07/2011 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

Autenticado digitalmente em 05/07/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Impresso em 02/08/2011 por IVANA CLAUDIA SILVA CASTRO - VERSO EM BRANCO

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

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.

No caso específico, uma vez que a investida não se situa em “paraíso fiscal” e não demonstrado nos autos que goze de regime fiscal privilegiado (a Administração Tributária da Espanha confirmou que a Jaluja Spain se encontra submetida ao regime geral de Impostos sobre Sociedades estabelecido na Lei 43/1995, sendo sujeito do Imposto sobre Sociedades), não se sustenta a submissão à tributação dos resultados da empresa espanhola.

Tal se aplica, inclusive, à CSLL, uma vez que o parágrafo 4 do Artigo 2º da Convenção determina sua aplicação a quaisquer impostos substancialmente semelhantes que forem criados, seja por adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição. Este é exatamente o caso da Contribuição Social sobre o lucro líquido, substancialmente semelhante ao imposto de renda, tendo ambos, como ponto de partida, o lucro líquido do exercício.

Ressalvo que não acolho sem ressalvas a conclusão de Bianco, de que 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 mesmo nos casos de utilização do tratado visando à obtenção de benefícios fiscais através de mecanismos de planejamento tributário.

Entendo que se no ato de lançamento a autoridade fiscal identificar a utilização do tratado apenas como mecanismo de planejamento fiscal internacional estruturado exclusivamente com objetivo de escapar (ou reduzir) a tributação no Brasil, a questão deve ser examinada à luz de planejamento inoponível ao fisco. Nessas circunstâncias, cabe aplicar a atual versão dos Comentários à Convenção Modelo, que estabelece expressamente que a legislação das CFCs está em perfeita sintonia com os tratados. No caso, a questão não foi analisada sob esse prisma, porque não tal não constou da acusação fiscal.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

DA TIBUTAÇÃO DA VARIAÇÃO CAMBIAL DOS INVESTIMENTOS NO EXTERIOR

Passa-se a análise da tributação da equivalência patrimonial na forma da IN 213/2002, procedimento que, segundo a Recorrente, ofenderia o conceito constitucional da renda, já que para compor a receita de equivalência patrimonial são incluídos: a) lucro líquido ou prejuízo da controlada; b) ganhos ou perdas efetivos em decorrência da existência de reservas de capital na controlada; c) ganhos ou perdas efetivos em decorrência de ajustes nos exercícios anteriores nas controladas; d) variação cambial de investimento na controlada; e) variação da porcentagem de participação no capital da controlada; e f) reavaliação de ativos na controlada. Assim, ao tributar a totalidade da receita de equivalência patrimonial, a Recorrente estaria incluindo nas apurações de IRPJ e CSLL variações patrimoniais positivas que não sofreriam incidência dos referidos tributos, visto que não se coadunam com o conceito de lucros e rendas. Por esse motivo requer a decretação de nulidade do auto de infração.

Não há que se falar em nulidade, uma vez que não cabe a esse colegiado analisar a constitucionalidade de ato normativo, nem afastar sua aplicação. No entanto, cabe a este colegiado a interpretação dos conceitos de renda e lucro.

A variação cambial é a expressão do valor em moeda estrangeira investido inicialmente, nada tendo em comum com os lucros gerados no exterior. E uma parcela híbrida na contabilidade em reais com investimento em moeda estrangeira.

Este CARF também enfrentou a matéria em mais de uma ocasião, tendo concluído pelo dever ser excluída da exigência a parcela referente à variação cambial. Para o Colegiado foi decisivo, na elucidação da questão, o fato de o Presidente da República ter vetado o artigo 46 do projeto de conversão da MP 135/03, que, por sua vez, buscava criar tributação sobre a variação cambial de investimentos no exterior.

É a seguinte a Mensagem nº 795, de 29 de dezembro de 2003:

" Senhor Presidente do Senado Federal, Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar parcialmente, por contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei de Conversão n. 30, de 2003 (MP n. 135/03), que "Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências".

Ouvido, o Ministério da Fazenda manifestou-se quanto ao seguinte dispositivo:

"Art. 46. A variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial é considerada receita ou despesa financeira, devendo compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL relativos ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano-calendário."

Razão do veto

"Não obstante tratar-se de norma de interesse da administração tributária, a falta de disposição expressa para sua entrada em vigor certamente provocará diversas demandas judiciais, patrocinadas pelos contribuintes, para que seus efeitos alcancem o ano-calendário de 2003, quando se registrou variação cambial negativa de, aproximadamente, quinze por cento, o que representaria despesa dedutível para as pessoas jurídicas com controladas ou coligadas no exterior, provocando, assim, perda de arrecadação, para o ano de 2004, de significativa monta, comprometendo o equilíbrio fiscal."

Esta, Senhor Presidente, a razão que me levou a vetar o dispositivo acima mencionado do projeto em causa, a qual ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.

Brasília, 29 de dezembro de 2003."

Tendo em vista as razões contidas na da mensagem de veto ao artigo 46 do projeto de conversão da MP 135/03, a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido.

Logo, é de se reconhecer o direito da Recorrente de ter excluído da base do valor auçado a variação cambial positiva.

DO APROVEITAMENTO DOS TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR

Como defendido pela Recorrente e confirmado pela PGFN, os tributos sobre lucros pagos na Hungria são compensáveis na empresa situada no Brasil que receber os rendimentos. Assim determina o artigo 23 da convenção assinada entre Brasil e Hungria.

"ARTIGO XXIII - Métodos para evitar a dupla tributação

A dupla tributação será eliminada como segue:

a) No Brasil:

1. Quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, possam ser tributados na República Popular da Hungria, o Brasil deduzirá do imposto sobre a renda desse residente um montante igual ao imposto sobre a renda pago na República Popular da Hungria.

O montante deduzido não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na República Popular da Hungria.”

Nesse sentido, a Recorrente anexou os comprovantes de pagamento do imposto pago na Hungria, traduzidos por tradutor juramentado, em 16/03/2009, sendo que o Recurso Voluntário foi protocolado em 10/07/2008. Por outro lado, a PGFN requer que tais documentos não sejam apreciados por esse colegiado, alegando preclusão temporal.

Não houve preclusão temporal, visto que todos os argumentos de defesa foram apresentados tempestivamente no Recurso Voluntário, sendo a apresentação dos citados documentos uma mera extensão da defesa, não trazendo qualquer inovação ou novo argumento. Ressalte-se por oportuno, que no presente caso deve ser levado em consideração o princípio da verdade material. Tratando-se de fato gerador vigora o princípio da verdade material, segundo o qual a consequência tributária somente ocorrerá se o evento efetivamente se verificar no plano fenomênico.

E no caso concreto, com a apresentação dos documentos comprobatórios do recolhimento dos tributos pagos pela controlada na Hungria, há que se admitir, nos limites estabelecidos nessa decisão, a compensação dos citados tributos pagos, reduzindo assim o valor atuado nesse processo.

Ademais, a teor do voto vencedor deste julgado, o lucro a ser tributado no Brasil será equivalente aos dividendos a que tinha direito a controladora, tratados como se lucros das coligadas fossem e considerados disponibilizados fictamente à controladora no Brasil e tidos como lucros no exterior auferidos por intermédio de coligadas e controladas. Por mais que esta decisão não nos pareça adequada, o fato é que se o lucro auferido pela controladora é equivalente aos dividendos a que tinha direito em receber das controladas no exterior, ele deve ser computado pelo valor líquido dos impostos devidos no exterior, fictamente pagos, assim como são fictamente distribuídos os dividendos, posto que os dividendos são calculados após o pagamento dos tributos devidos no exterior. Portanto, o valor a ser computado na apuração do lucro real será o valor do lucro da controlada, depois de abatido o valor dos impostos pagos pela controlada na Hungria. Os valores efetivamente pagos serão, depois, deduzidos dos tributos devidos no Brasil até o limite incidente sobre estes mesmos lucros.

Isto posto, VOTO no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para que seja excluída da receita de equivalência patrimonial, utilizada como base do valor atuado, a variação cambial positiva, bem como deduzir da base de cálculo os impostos incidentes no país de origem que incidem sobre este lucro e deduzir, até o limite do valor atuado, o montante dos tributos sobre o lucro pagos pela controlada na Hungria.

(assinado digitalmente)
Carlos Pelá

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio José Praga de Souza, Redator Designado.

Conforme relatado, trata o presente processo de lançamentos de ofício para constituição de crédito tributário de IRPJ e CSLL (anos-calendário 2002 a 2006), motivados pela inobservância ao art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, isto é, pela ausência de tributação dos lucros auferidos no exterior por intermédio da empresa controlada VCP Overseas Holding KFT.

Consoante descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 279-291), apesar de haver reconhecido em sua contabilidade os resultados produzidos no exterior, via equivalência patrimonial, a empresa Normus (recorrente) deixou de oferecê-los à tributação no país, por entender que estariam resguardados pelo Artigo VII do Tratado celebrado entre Brasil e Hungria para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal.

Por sua vez a Fiscalização concluiu, à luz da Convenção Brasil-Hungria, que os resultados (acréscimo patrimonial) auferido no exterior pela Normus não se enquadra no mencionado Art. VII, mas no Art. X, que permite a tributação pelo Brasil.

Logo, em primeiro plano, o cerne do processo litígio reside em qualificar os *lucros disponibilizados* na forma do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 em face do Tratado Brasil-Hungria para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal, ou seja, definir qual artigo do acordo internacional deve reger a tributação.

Na apreciação desse matéria pelo colegiado formei entendimento diverso ao do ilustre Conselheiro Relator em diversos aspectos, dentre eles quanto a seguinte assertiva: “(...)Entendo que não é o caso de aplicação das regras CFC no presente caso, uma vez que não se trata de operação destinada a evitar a incidência de tributos ou diferimento da tributação. Trata-se, na verdade, de rendimentos que não estão sujeitos à tributação no Brasil por falta de previsão na legislação interna para a tributação destes ganhos.¹⁷

Em verdade, a não incidência do Imposto de Renda sobre os lucros ou dividendos restringe-se aos resultados das pessoas jurídicas domiciliadas e tributadas no Brasil, sobre as regras da legislação Brasileira, e não sobre ganhos e resultados obtidos no exterior. Nesse sentido é de clareza solar o Art. 10 da Lei 9.249 de 1995:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Passo a discorrer sobre os fundamentos de direito que sustentam o entendimento que adotei no julgamento, na linha da autuação fiscal e das contrarrazões apresentadas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

**TRIBUTAÇÃO DE RESULTADOS AUFERIDOS DE CONTROLADA
NO EXTERIOR. TRATADO BRASIL-HUNGRIA.**

Pois bem, nos anos-calendário de 2002 a 2006 a recorrente auferiu lucros no exterior por intermédio da subsidiária VCP Overseas Holding KFT, cuja disponibilização ocorreu nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, isto é, no momento em que foram apurados nos balanços, *in verbis*:

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.

Os lucros foram integralmente reconhecidos na contabilidade da recorrente, através da equivalência patrimonial (fls. 232-236); todavia, não foram adicionados ao seu lucro líquido, para determinação do lucro real, o que ensejou a lavratura dos autos de infração.

Como se sabe, o registro dos lucros da controlada, com base na avaliação do investimento pelo patrimônio líquido, significa dizer que o patrimônio do controlador obteve acréscimo correspondente à sua participação nos resultados da controlada, independentemente da realização financeira dos lucros. Ou seja, em razão da equivalência patrimonial, a Normus registrou em sua contabilidade a parcela do lucro da subsidiária a que faz jus – no caso, a totalidade dos lucros, por ser a única sócia da VCP Overseas Holding KFT.

Destarte, não há controvérsia acerca da concretização da hipótese de incidência do art. 25 da Lei nº 9.249/95, c/c o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. A contribuinte efetivamente auferiu lucros no exterior, mas não os adicionou à base de cálculo de IRPJ e CSLL, por entender que estariam protegidos pelo Artigo VII do Tratado Brasil-Hungria:

ARTIGO VII

Lucros das empresas

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

2. Com ressalva do disposto no parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no

outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se fosse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento permanente.

3. Na determinação dos lucros de um estabelecimento permanente é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo fato da simples compra, por este estabelecimento permanente, de bens ou mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem rendimentos tratados separadamente em outros Artigos da presente Convenção, as respectivas disposições não serão afetadas pelas deste Artigo.

(inserções entre colchetes “[]” e grifos nossos)

O Artigo VII disciplina a tributação dos lucros produzidos por empresa residente em um dos Estados Contratantes (o país da fonte geradora dos resultados). Assim, os lucros da VCP Overseas seriam tributáveis exclusivamente pela Hungria, visto que a Overseas não possui estabelecimento permanente no Brasil.

Ocorre que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não incide sobre uma pessoa jurídica residente no exterior, ou seja, a lei brasileira não “alcança” um residente no exterior, mas uma sociedade estabelecida no Brasil. Por outras palavras, **a legislação nacional não determinou a tributação dos lucros da VCP Overseas Holding KFT, mas fixou que os lucros da contribuinte residente no Brasil também abrangem os lucros disponibilizados por sua controlada.**

Desse modo, conquanto a distinção seja sutil, não se pode confundir a tributação da própria controlada residente no exterior (o que é vedado pelo Art. VII), com a tributação da controladora sediada no país, cujos resultados englobam os lucros auferidos por intermédio da subsidiária estrangeira, nos termos da legislação tributária interna.

Afinal, o reconhecimento dos lucros da controlada com base no método da equivalência patrimonial implica o aumento do patrimônio da controladora, independentemente da distribuição efetiva.

Por outro lado, vale consignar que a técnica de tributação prevista no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 foi inspirada na legislação de outros países, que também consideram legítimo fixar a ocorrência do fato gerador do imposto incidente sobre os lucros auferidos no exterior, por contribuintes residentes, na data em que a controlada, sediada em outro país, registrar o lucro em seu balanço. Esse tipo de regra (comumente chamada *CFC rule*,

abreviação de *controlled foreign corporation*) possui a finalidade precípua de impedir o diferimento na tributação dos lucros apurados no exterior e evitar fraudes ao Fisco.

No âmbito internacional, entende-se que essas normas não contrariam o disposto no Artigo VII do Tratado Modelo da OCDE.¹⁸ Com efeito, esse modelo recebe constantes comentários por parte da OCDE, e um dos questionamentos abordados foi justamente a compatibilidade das regras CFC com o Art. VII do tratado (tradução livre, comentário atualizado em 22/7/2010):

“23. A utilização de “companhias de base” [“base companies” em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [“Controlled Foreign Corporations/CFCs” em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros adotou tal legislação. Enquanto o design desse tipo de legislação varia consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base numa determinada interpretação de dispositivos da Convenção tais como o Art. 7º, § 1º, e o Art. 10, § 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos “Comentários” ao Art. 7º e 37 dos “Comentários” ao Art. 10, tal interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, enquanto alguns países consideraram útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção.” (grifos nossos)

Vale sublinhar que a própria OCDE reconhece que o modelo das regras CFC varia consideravelmente entre os países, ou seja, não há um “padrão único” de legislação CFC. O traço comum desse tipo de regra, conforme registrado nos comentários, é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras, característica presente no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Dessa forma, em sentido oposto ao sugerido pela autuada, os comentários da OCDE relativos às normas CFC são pertinentes ao caso ora analisado. De fato, apesar de estar sujeita a críticas como política fiscal, a aplicação em âmbito geral do artigo 74 da MP nº 2.158-35 não desnatura o seu caráter antielisivo: cuida-se de regra voltada a evitar o diferimento na tributação dos lucros apurados no exterior (*tax deferral*).

As regras CFC não estão em conflito com os tratados porque está claro, no âmbito internacional, que cada país pode dispor livremente sobre a base de cálculo do imposto de renda devido pelo residente que investe no exterior, *desde que* impeça a dupla tributação.

¹⁸ Apesar de não integrar a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, os tratados para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil seguem o modelo OCDE – inclusive, a Convenção firmada com a Hungria. Portanto, os comentários da OCDE não são vinculantes para o Brasil, mas auxiliam sobremaneira a

Aliás, pode-se dizer que essa é a regra fundamental para fins de interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação. Essa conclusão está evidenciada no parágrafo 14 dos comentários ao Art. VII da Convenção Modelo da OCDE (tradução livre):

“14. O propósito do § 1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também § 23 dos “Comentários” ao art. 1º e §§ 37 a 39 dos “Comentários” ao art. 10).” (grifos nossos)

Portanto, a MP nº 2.158-35/2001 dispôs que os lucros auferidos pelas controladas no exterior consideram-se *disponibilizados* para a controladora brasileira na data do balanço em que tiverem sido apurados. Como os lucros da sociedade estrangeira são imputados à empresa brasileira, não há descumprimento ao Art. VII do Tratado, **pois continuará havendo tributação dos lucros de empresa brasileira**, equivale dizer, *lucros disponibilizados* à controladora por força de lei.

Demonstrada a inaplicabilidade do Art. VII da Convenção Brasil-Hungria, cumpre, então, analisar se os lucros disponibilizados na forma do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 se enquadram no art. X do Tratado:

ARTIGO X

Dividendos

1. *Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante [VCP Overseas – Hungria] a um residente do outro Estado Contratante [Normus – Brasil] são tributáveis nesse outro Estado [Brasil].*

2. *Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que os paga e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que os receber for a beneficiária efetiva dos dividendos o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.*

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

3. *O termo “dividendos”, usado neste Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como os rendimentos provenientes de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado de que é residente a sociedade que os distribui.*

4. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica se o beneficiário efetivo 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 aplica-se o disposto no Artigo VII.

5. Quando um residente da República Popular da Hungria 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% do montante bruto dos lucros desse estabelecimento permanente determinado após o pagamento do imposto de sociedades referente a esses lucros.

6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante [Normus – Brasil] receber lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante [Hungria], esse outro Estado [Hungria] não poderá cobrar nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado [Hungria] ou na medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa situados nesse outro Estado [Hungria]. 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, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistirem, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado [Hungria].

7. A limitação da alíquota do imposto prevista nos parágrafos 2 e 5 não se aplica aos dividendos ou lucros pagos ou remetidos antes do término do terceiro ano calendário seguinte ao ano em que a Convenção entrar em vigor.

(inserções entre colchetes “[]” e grifos nossos)

Para fins de aplicação do disposto no Artigo X do Tratado Brasil-Hungria, o conceito de *dividendos* abrange todos os rendimentos provenientes de direitos de participação nos lucros da sociedade (item 3). Por sua vez, *dividendo pago* é aquele a que o sócio tem direito, equivale dizer, que foi *disponibilizado* de alguma maneira ao sócio, ainda que em decorrência de presunção legal.

Constata-se, dessa forma, que os lucros auferidos no exterior através da VCP Overseas Holding KFT enquadram-se no conceito de dividendos previsto no item 3 do Art. X do Tratado. Ademais, **por força do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, tais lucros são considerados pagos (i.e., disponibilizados) no momento em que foram apurados nos balanços**, na proporção da participação societária da Normus.

E nem se alegue que a tributação do montante integral dos lucros, antes do desconto do imposto pago no país da fonte, descaracterizaria o conceito de dividendos. De fato,

cuida-se de simples técnica de arrecadação, que consiste em tributar o bruto e deduzir, do tributo apurado, o imposto pago no país da controlada.

Importa consignar, nesse contexto, que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não viola o item 6 do Artigo X, o qual impede a criação de “imposto sobre lucros não distribuídos”. Com efeito, o dispositivo em questão simplesmente regula a tributação *no país da fonte pagadora dos dividendos* – no caso, a Hungria –, ou seja, não se destina ao país de residência do beneficiário dos dividendos. A propósito, confira-se os parágrafos 37 a 39 dos comentários da OCDE ao Art. 10 da Convenção Modelo (tradução livre):

“37. Poder-se-ia argumentar que quando o país de residência do contribuinte, de acordo com sua legislação sobre sociedades controladas no exterior ou outros dispositivos de efeito similar, busca tributar lucros não distribuídos, está agindo contrariamente ao disposto no § 5º [no Tratado Brasil-Hungria, a regra corresponde ao § 6º]. Entretanto, deve-se notar que o parágrafo se restringe à tributação na fonte e, portanto, não influi sobre a tributação na residência sob tal legislação ou normas. Acrescente-se que o parágrafo diz respeito apenas à tributação da companhia e não do acionista.

38. A aplicação de tal legislação ou normas pode, entretanto, complicar a aplicação do art. 23 [estipula métodos para evitar a dupla tributação]. Se a renda fosse atribuída ao contribuinte, então cada item da renda teria de ser tratado de acordo com os dispositivos pertinentes da Convenção (lucros decorrentes da atividade, juros, royalties). Se o valor for tratado como um dividendo presumido, então está claro que ele deriva da ‘companhia de base’, constituindo, assim, renda originada no país daquela companhia. Mesmo assim, não está de modo algum claro se o montante tributável deve ser considerado como dividendo segundo o art. 10 ou como ‘outros rendimentos’ conforme o art. 21. De acordo com algumas dessas legislações ou normas, o montante tributável é tratado como dividendo, resultando em que uma isenção concedida por uma convenção tributária, por exemplo uma isenção em razão da filiação, também se estende a ele. É duvidoso se a Convenção exige que isso seja feito. Se o país de residência considera não ser esse o caso, pode enfrentar a alegação de estar obstruindo a operação normal da isenção em razão da filiação por meio da tributação prévia do dividendo (sob a forma de ‘dividendo presumido’).

39. Quando os dividendos forem de fato distribuídos pela ‘companhia de base’, os dispositivos de uma convenção bilateral relativos a dividendos terão de ser aplicados normalmente porque há rendimentos de dividendo segundo o significado da convenção. Portanto, o país de residência da ‘companhia de base’ pode sujeitar o dividendo a um imposto retido na fonte. O país de residência do acionista aplicará os métodos normais para eliminar a dupla tributação (crédito tributário ou isenção tributária é concedida). Isso implica que o imposto retido na fonte sobre o dividendo deveria ser creditado no país de residência do acionista, mesmo se o lucro distribuído (o dividendo) tiver sido tributado anos antes de acordo com a

legislação sobre sociedades controladas no exterior ou outras normas de efeito similar. Entretanto, a obrigação de conceder crédito nesse caso permanece duvidosa. Geralmente o dividendo como tal é isento de tributação (pois já fora tributado segundo a legislação ou normas pertinentes) e alguém poderia argumentar que não há base para um crédito tributário. Por outro lado, o objetivo do tratado seria frustrado se o crédito dos tributos pudesse ser evitado pela mera antecipação da tributação dos dividendos de acordo com legislação em contrário. O princípio geral estabelecido acima sugeriria que o crédito deveria ser concedido, embora os detalhes possam depender de tecnicismos da legislação ou normas pertinentes, e o sistema para o crédito de tributos estrangeiros contra tributos internos, assim como das particularidades do caso (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação do 'dividendo presumido'). Contudo, os contribuintes que recorram a arranjos artificiais correm riscos em relação aos quais não podem ser totalmente salvaguardados pelas autoridades tributárias”.

(inserções entre colchetes e grifos nossos)

De acordo com os comentários, os lucros tributados sob a aplicação de norma CFC podem ser considerados “dividendos presumidos” pela legislação do país de residência do investidor. Conclui-se, por inerência, que os lucros auferidos por intermédio da VCP Overseas Holding KFT, e disponibilizados à recorrente nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, enquadram-se no conceito de *dividendos presumidos*, o que atrai a incidência do Artigo X do Tratado Brasil-Hungria.

Nesse diapasão, cumpre salientar que o entendimento ora exposto foi adotado pela antiga Oitava Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 108-08.765), ao enfrentar caso semelhante ao presente, envolvendo a qualificação em face do Tratado Brasil-Espanha dos lucros disponibilizados na forma do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. No que importa, a decisão foi ementada nas seguintes palavras:

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. (Acórdão 108-08.765 – Relatora: Karem Jureidini Dias – Data da Sessão: 23/3/2006)

Naquele caso, o contribuinte opôs embargos de declaração em face do Acórdão nº 108-08.765, alegando que a Câmara se omitiu acerca da apreciação do art. 23, § 4º, do Tratado Brasil-Espanha. Os embargos de declaração foram acolhidos para sanar a omissão. A Oitava Câmara manteve sua interpretação acerca do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, mas, considerando o disposto no § 4º do art. 23 do Tratado Brasil-Espanha¹⁹, converteu o

¹⁹ § 4º – *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.*

juízo em diligência (Resolução nº 108-00.407), para que fosse verificado junto ao Fisco Espanhol o regime de tributação da pessoa jurídica residente na Espanha.

Enfim, o Acórdão nº 108-08.765 foi integrado pela Resolução nº 108-00.407 e essas decisões, em conjunto, representam o entendimento da Oitava Câmara a respeito da matéria ora versada, que foi analisada com propriedade no voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro José Henrique Longo no juízo do recurso voluntário, nestes termos:

“A situação da controlada Iliama Participações Sociedad 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.**

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

ARTIGO 10 Dividendos (...)

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

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

Assim, em relação aos lucros da Iliama Espanha, devem ser tidos como disponibilizados à sócia brasileira, Refratec, levando em conta que não cabe ao julgador administrativo apreciar a legalidade ou constitucionalidade do art. 74

Registre-se, por oportuno, que o Tratado Brasil-Hungria não contém dispositivo similar ao § 4º da Convenção firmada com a Espanha, pois não prevê hipótese de isenção do imposto, mas apenas a compensação do imposto de

renda pago na Hungria, que não pode exceder a 15% do montante bruto dos dividendos (art. XXIII, a, item 1).

Assinado digitalmente em 07/07/2011 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

Autenticado digitalmente em 05/07/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Impresso em 02/08/2011 por IVANA CLAUDIA SILVA CASTRO - VERSO EM BRANCO

da MP 2158-34 (Regimento Interno CC, art. 22-A). Desse modo, deve ser mantida a exigência.” (grifos nossos)

No mesmo sentido, o Acórdão nº 105-17.382 (4/2/2009), no qual a antiga 5ª Câmara do 1º Conselho analisou a aplicação do art. 74, parágrafo único, da MP nº 2.158-35 em face do Tratado Brasil-Portugal, conforme o voto do Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães:

“Ademais, como bem ressaltou a autoridade julgadora de primeira instância, tratando-se de lucros considerados disponibilizados, que têm natureza de dividendos, o Tratado referenciado prevê, de forma expressa, a possibilidade de tributação (art. X), não havendo que se falar, pois, em aplicação do seu artigo VII.” (grifos nossos)

Vale registrar, por oportuno, que esse entendimento também prevaleceu na 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por ocasião do julgamento do recurso nº 166.281 (PA nº 16327.001409/2006-02), na sessão do novembro/2010 – voto condutor da lavra da brilhante Conselheira Edeli Pereira Bessa, Acórdão nº 1101-00.365.

Por outro lado, reitero que **não procede o argumento de que o art. X do acordo internacional seria inaplicável em face do art. 10 da Lei nº 9.249/95, que isentou a distribuição de dividendos**, como sustentado pela contribuinte e pelo ínclito Conselheiro Relator Carlos Pelá .

A recorrente mescla indevidamente (i) o enquadramento do evento tributário na legislação interna (*auferimento de lucros no exterior*), com (ii) a qualificação desses lucros na Convenção Brasil-Hungria (*dividendos presumidos*). Todavia, a qualificação jurídica em exame ocorreu em momentos distintos na aplicação da legislação: no primeiro instante, o auditor fiscal constatou o auferimento de lucros no exterior, o que se enquadra no art. 25 da Lei nº 9.249/95, c/c o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Em seguida, ao verificar que os lucros não foram oferecidos à tributação, com base no art. VII do Tratado, passou a analisar como deveriam ser enquadrados à luz do acordo internacional, concluindo pelo enquadramento no art. X, ou seja, como dividendos presumidos.

Além disso, não é de mais repetir que a isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95 restringe-se aos dividendos pagos ou creditados por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, isto é, seu alcance é limitado aos dividendos distribuídos por sociedades brasileiras.

Afinal, o objetivo do benefício fiscal em questão consiste em eliminar a dupla tributação econômica (i.e., a tributação em cascata dos lucros e dividendos) e, por conseguinte, a sua aplicação *pressupõe* a incidência do IRPJ sobre os lucros distribuídos aos sócios. Nesse sentido, merece registro o seguinte trecho do voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Faroni no Acórdão nº 101-95.497, enfrentando o argumento em análise:

Alega, ainda, a Recorrente ilegitimidade da cobrança mesmo ao fundamento do art. X do Tratado, porque a legislação interna brasileira não previa a tributação sobre os dividendos.

O argumento da recorrente se funda na norma de tributação interna, que prevê a que os lucros e investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, o

resultado da equivalência patrimonial não afeta o lucro real e os dividendos recebidos são contabilizados como redução do valor do investimento. Essa regra, todavia, não pode ser interpretada isoladamente, posto que tem como causa o fato de que os lucros que originaram os referidos dividendos já foram tributados no Brasil na pessoa jurídica que os distribuiu. Assim, a sistemática prevista na legislação interna (exclusão do lucro líquido da receita de equivalência patrimonial e não contabilização dos dividendos como receita, mas como redução do valor do investimento) não tem aplicação se os lucros distribuídos pela investida ainda não foram tributados no Brasil.

A alegação da recorrente de que a legislação brasileira não previa a tributação dos dividendos é falaciosa. O que a legislação pátria resguarda é uma segunda tributação, quando da distribuição, de lucros já tributados quando de sua apuração.”

(grifos nossos)

Logo, resta demonstrado que os lucros auferidos no exterior pela Normus, e disponibilizados nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, se enquadram no conceito de *dividendos* delineado no Artigo X da Convenção Brasil-Hungria, o que autoriza a sua tributação no país.

Enfim, resta demonstrado que os lucros auferidos no exterior pela Normus deveriam ser oferecidos à tributação, haja vista que a técnica de incidência inaugurada pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não contraria o Artigo VII do Tratado Brasil-Hungria, pelas **razões sintetizadas a seguir:**

1) A legislação tributária nacional não incide sobre os lucros da controlada estrangeira (o que é vedado pelo Artigo VII), mas sobre **lucros disponibilizados** à investidora brasileira, isto é, dispõe que o lucro real da contribuinte *engloba* os lucros disponibilizados por sua controlada, incorporados ao seu patrimônio em função do MEP. Logo, **a tributação recai sobre os lucros da empresa brasileira**, o que afasta a aplicação do Artigo VII do Tratado.

1.1 Em seus Comentários, a OCDE entendeu que a legislação estrangeira semelhante ao art. 74 da MP nº 2.158-35 (“regras CFC”) não viola o Artigo VII dos Tratados, considerando que não há incidência sobre os lucros das sociedades controladas no exterior. Afinal, o imposto exigido com base em regra CFC não reduz os lucros das controladas, de forma que não se pode dizer que o objeto da tributação são esses lucros.

1.2 O art. 74 da MP nº 2.158-35 é uma autêntica regra CFC, compreendida como norma voltada para eliminar o diferimento na tributação dos lucros auferidos no exterior. Não há um “padrão único” de legislação CFC, em sentido oposto ao sugerido pela autuada. A própria OCDE reconhece que o modelo das regras CFC varia muito entre os países, e que o traço comum desse tipo de regra é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras, característica presente no art. 74 da MP nº 2.158-35.

2) Os **lucros disponibilizados** na forma do art. 74 da MP nº 2.158-35 são qualificados como *dividendos pagos* à luz do acordo internacional – são os chamados “dividendos presumidos”, na linha dos Comentários da OCDE.

2.1 No contexto dos tratados, os *dividendos pagos* correspondem a *lucros distribuídos* aos sócios da empresa. Por força da MP nº 2.158-35, os lucros apurados pela controlada húngara são considerados disponibilizados à Normus, ou seja, trata-se de lucros distribuídos por presunção legal, incorporados ao patrimônio da contribuinte via MEP.

2.2 O art. 74 da MP nº 2.158-35 simplesmente *antecipa* a tributação que ocorreria no momento da distribuição dos lucros pela controlada húngara – diga-se de passagem, tributação permitida pelo Artigo X do Tratado.

2.3 A tributação do montante integral dos lucros, antes do desconto do imposto pago no país da fonte, não descaracteriza o conceito de dividendos. De fato, cuida-se de simples técnica de arrecadação, que consiste em tributar o bruto e deduzir, do tributo apurado, o imposto pago no país da controlada.

2.4 O art. 74 da MP nº 2.158-35 não viola o item 6 do Artigo X do Tratado, que impede a criação de um “imposto sobre lucros não distribuídos”. Com efeito, o dispositivo em questão regula a tributação *no país da fonte pagadora dos dividendos* (no caso, a Hungria), ou seja, não se destina ao país de residência do beneficiário dos dividendos.

2.5 A não incidência prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95 não é aplicável ao caso, pois se restringe aos dividendos pagos ou creditados por “pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado”, isto é, seu alcance é limitado aos dividendos distribuídos por sociedades brasileiras. O objetivo desse benefício fiscal consiste em evitar a dupla tributação econômica (a tributação em cascata dos lucros e dividendos) e, por conseguinte, a sua aplicação *pressupõe* a incidência do IRPJ sobre os lucros distribuídos aos sócios – nesse sentido, o voto da Conselheira Sandra Faroni no Acórdão nº 101-95.497.

3) O art. 74 da MP nº 2.158-35 não frustra a finalidade do Tratado Brasil-Hungria: eliminar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal. A Convenção não confere isenção aos dividendos pagos a residentes no Brasil, mas assegura o crédito pelo imposto pago na Hungria (Artigo XXIII). Em outras palavras, a bitributação é evitada por intermédio do método da imputação ordinária (*tax credit*), que garante a compensação do tributo pago no exterior.

3.1 Ademais, o art. 26 da Lei nº 9.249/95 permite a compensação do imposto de renda estrangeiro incidente sobre os lucros apurados no exterior. Cuida-se de medida que, por si só, é suficiente para afastar a dupla tributação dos lucros disponibilizados à empresa brasileira.

4) O entendimento ora exposto, prevaleceu também nos Acórdãos nº 108-08.765 e nº 105-17.382, bem como no julgamento do recurso nº 166.281 pela 1ª Turma da 1ª Câmara, na sessão de novembro/2010 (Acórdão nº 1101-00.365).

DEMAIS ALEGAÇÕES RECURSAIS

No que tange as alegações trazidas pela recorrente sob título de “preliminares”, vide item IX à fl. 41 do Recurso Voluntário (fl. 739 dos autos), que implicariam na nulidade/cancelamento dos autos de infração, entendo que em verdade se tratam de questões de mérito, pelo que considero enfrentadas e superadas pelos fundamentos acima.

Assevero, outrossim, relativamente aos aspectos formais e materiais da constituição da exigência, o procedimento fiscal observou o art. 142 do Código Tributário Nacional e também às disposições do art. 10 do Decreto 70.235/1972, garantindo a ampla defesa do contribuinte, logo, não há mesmo que se falar em nulidade.

Quanto as alegações contrárias à inclusão da variação cambial positiva, na receita de equivalência patrimonial, que foi utilizada como base de cálculo do valor auçado, cabe razão ao recorrente. Essa matéria foi objeto de julgamento por este Colegiado dentre outros no acórdão 1402-00236, no qual atuei como relator, cuja ementa elucida:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. VARIACÃO CAMBIAL. Descabe a tributação da variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Em relação à juntada de provas dos tributos pagos pela subsidiária no exterior, fls. 781 e seguintes, entendo que não cabe razão à Douta PGFN, que às fls. 1040-1043 manifesta-se pela desconsideração dos mesmos. Isso porque, a juntada atende ao disposto no art. 16, §4º. do Decreto 70.235/1972, haja vista que a contribuinte já havia trazido os comprovantes nos autos, fls. 518-612, porém, não foram aceitos pela decisão de 1ª. instância por não estarem traduzidos (vide parágrafo 31 do acórdão da DRJ SPO, fl. 687 dos autos). Os documentos estão agora traduzidos, logo devem ser considerados.

Registro que não há qualquer incoerência, tampouco acredito não haver erro, no procedimento estabelecido neste acórdão para aproveitamento do imposto pago na Hungria, qual seja: deduzir o valor efetivamente pago da base de cálculo tributada do IRPJ e CSLL, bem como deduzir este mesmo valor do IRPJ lançado de ofício e da CSLL, caso ainda remanesça saldo a compensar.

Os tributos efetivamente pagos na Hungria devem ser subtraídos da base de cálculo a ser tributada no Brasil exatamente para evitar que o tributo Brasileiro incida sobre a parcela de tributo paga na Hungria, pois, a disponibilização dos lucros nesse caso é ficta.

Por sua vez, o tributo pago na Hungria, deve ser subtraído da diferença de tributo a pagar no Brasil exatamente para evitar a dupla tributação, sendo que o valor devido corresponde a soma do IRPJ com a CSLL (34% sobre a base de cálculo, na situação versada nos autos).

Tais cálculos ficam a cargo da Unidade de origem que na liquidação do acórdão visando apurar as eventuais diferenças de valores a serem cobrados da contribuinte deverá refazer integralmente a base de cálculo dos tributos.

É de se registrar que a multa de ofício e os juros de mora somente incidirão sobre as diferenças de tributos apuradas após a compensação em referência.

Por fim, frise-se que a tributação mantida pela presente decisão é sobre o lucro obtido pela Contribuinte, investidora e controladora brasileira, subtraído o que foi efetivamente pago na Hungria. A pretensão da recorrente, ora afastada, seria de deixar de tributar no Brasil a totalidade dos resultados que obteve com o investimento, pelo fato de ter sido tributado em parte pela sua controlada na Hungria, o que certamente não tem amparo na legislação pátria, tampouco no tratado entre os dois países.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para:

- 1) manter a tributação sobre os lucros apurados pela controlada na Hungria, disponibilizados à investidora brasileira, consoante art. 74 da MP 2.158-35/2001, porque equivalentes a distribuição de dividendos, bem como rejeitar todas as alegações em sentido contrário tratadas pelo recorrente como “preliminares”;
- 2) excluir a variação cambial na receita de equivalência patrimonial, utilizada como base do valor autuado;
- 3) conhecer os documentos relativos aos tributos pagos pela controlada na Hungria, para deduzir o valor efetivamente pago da base de cálculo tributada do IRPJ e CSLL, bem como deduzir este mesmo valor do IRPJ lançado de ofício e da CSLL, caso ainda remanesça saldo a compensar.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado