



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720076/2015-24
Recurso Embargos
Acórdão nº 1302-004.107 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2019
Embargante INTERCEMENT PARTICIPAÇÕES S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO QUANTO AOS FUNDAMENTOS. SANEAMENTO.

Configurada a omissão do Acórdão sobre as razões e fundamentos que levaram ao não provimento do recurso voluntário sobre determinada matéria, que poderia isoladamente infirmar o lançamento, impõe-se o seu saneamento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2012

TRIBUTAÇÃO DO LUCRO DA CONTROLADORA NA PARTE QUE SE REFERE AO LUCRO DA CONTROLADA NO EXTERIOR. INOCORRÊNCIA DE DUPLA TRIBUTAÇÃO JURÍDICA E DE OFENSA AO TRATADO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO ENTRE BRASIL E ÁUSTRIA.

A tributação do lucro da empresa controladora que corresponde ao lucro da empresa controlada no exterior não ofende o art. 7º do tratado para evitar a dupla tributação existente entre Brasil e Áustria, pois o sujeito passivo da tributação é a empresa residente no Brasil. Não há que se falar em dupla tributação, tendo em conta que não se observa as quatro identidades necessárias para a dupla tributação jurídica dada a diversidade de sujeitos quando consideramos a tributação dos lucros da controlada feita por Áustria e a tributação da controladora feita pelo Brasil. A dupla tributação econômica não é objeto dos tratados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos e acolhê-los, sem efeitos infringentes, para suprir a omissão apontada, nos termos do relatório e voto da relatora. O conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias votou pelas conclusões da relatora.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Lúcia Miceli - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Ricardo Marozzi Gregorio, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira, Mauritania Elvira de Sousa Mendonça (Suplente Convocada) e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Trata-se Embargos opostos pela contribuinte em face ao Acórdão n.º 1302-003.390, prolatado na sessão de 21 de fevereiro de 2019, por meio do qual o Colegiado da 2ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCRO NO EXTERIOR. INVESTIMENTO. CONTROLADAS DIRETAS E INDIRETAS. GANHO DE CAPITAL. INEXISTÊNCIA. REEMBOLSO DE RESERVA DE CAPITAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE LUCRO

O reembolso de investimento, sem ganho de capital, que havia sido mantido em controlada no exterior como reserva de capital irrestrita, cuja legislação local não exigia procedimento formal de aumento de capital, nem mesmo de emissão de ações, lançado em DIPJ como lucro contábil de controlada no exterior, não encontra fundamento para tributação no Brasil. Assim, é correta a não adição na apuração do IRPJ e da CSLL da parcela comprovadamente referente a reembolso de reserva de capital.

DIVIDENDOS DE CONTROLADA NO BRASIL DISTRIBUÍDOS PARA CONTROLADORA NO EXTERIOR E POSTERIORMENTE DISTRIBUÍDOS PARA CONTROLADORA NO BRASIL. VALORES JÁ TRIBUTADOS NO BRASIL QUANDO DA DISTRIBUIÇÃO PARA O EXTERIOR. INDEVIDA NOVA TRIBUTAÇÃO NA DISTRIBUIÇÃO DE VOLTA PARA O BRASIL. BITRIBUTAÇÃO.

Os dividendos distribuídos por controlada no Brasil para controladora no exterior, são previamente tributados no Brasil. Assim, ao serem distribuídos pela empresa que os recebeu para controladora no Brasil, não cabe nova tributação dos mesmos dividendos.

OUTRAS RECEITAS. TRATADO BRASIL-ÁUSTRIA

A aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, fazendo incidir a tributação do IRPJ nos resultados positivos da controladora situada no Brasil, reflexos dos lucros auferidos por suas controladas no exterior, calculados com a aplicação do Método da Equivalência Patrimonial, não viola os tratados internacionais celebrados com base na Convenção-Modelo da OCDE, destinados a evitar dupla tributação em matéria de imposto de renda.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. REQUISITOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Pode ser compensado o imposto pago no exterior quando comprovado que incidiu sobre o lucro da controlada que foi reconhecido no resultado da controladora brasileira, com apuração de IRPJ e CSLL, requisito não verificado nos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. REGRA APLICÁVEL À CSLL. COMPATIBILIDADE COM A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA.

Os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL, fato que não impede sua tributação, pois aplica-se a esta exigência as mesmas conclusões relativas à exigência de IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício integra-se ao crédito tributário constituído e está sujeita à incidência de juros moratórios até sua extinção pelo pagamento.

Os embargos apontavam (i) **omissão** quanto à aplicação do artigo 7 (Lucros da Empresas) do Tratado Brasil-Áustria e (ii) **contradição** quanto à comprovação da parcela de EUR 199.069.272,12 a título de reembolso de reserva de capital.

Após análise pelo Sr. Presidente desta Turma, os embargos declaratórios foram admitidos parcialmente, conforme Despacho de Admissibilidade de fls. 2.657/2.661, para que fosse submetida à apreciação da Turma apenas a alegação de omissão quanto à aplicação do artigo 7 do Tratado Brasil-Áustria.

Tendo em vista que o relator original, vencido em algumas matérias naquele julgado, não se encontra mais neste colegiado, o processo foi distribuído para minha relatoria, já que fui designada para ser a redatora do voto vencedor, nos termos do artigo 49, § 5º do RICARF.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1302-004.107 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720076/2015-24

Voto

Conselheira Maria Lúcia Miceli, Relatora.

A admissibilidade dos Embargos de Declaração já foi analisado, sendo admitido parcialmente. Assim deles eu conheço apenas na parte admitida.

Para melhor entendimento, vale lembrar que o lançamento trata de tributação sobre os lucros auferidos no exterior que a controlada na Áustria Intercement Austria Holding GmbH (IAH) teria apurado no ano-calendário de 2012, no valor de EUR 1.874.774.772,90, conforme demonstrativo em EUROS a seguir:

Resultado operacional	EUR -3.029.955,53
Outros juros e renda similar	EUR 474.325,36
Juros e despesas similares	EUR -93.438,52
Outras receitas financeiras	EUR 304.200.075,03
SUBTOTAL	EUR 301.552.006,34
Dividendo Cimpor Cimentos de Portugal SGPS S.A.	EUR 44.578.412,56
<i>Dividendo Intercement Austria Equity Participation GmbH (IAEP)</i>	<i>EUR 1.528.645.354,00</i>
LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA	EUR 1.874.774.772,90

A parcela no valor de EUR 1.528.645.354,00, relativa aos dividendos que a controlada IAH recebeu de sua controlada Intercement Austria Equity Participation GmbH (IAEP), é composta das seguintes parcelas:

Reembolso da reserva de capital da CAH	EUR 894.782.424,97
Dividendo InterCement Brasil S.A.	EUR 481.545.941,64
Reembolso da reserva de capital da IAEP	EUR 199.069.272,12
Outras despesas da CAH e da IAEP	EUR -46.752.284,73
Resultado => Dividendo Intercement Austria Equity Participation GmbH (IAEP)	EUR 1.528.645.354,00

Das parcelas acima, foram excluídos da autuação o valor de EUR 894.782.424,97, por ter sido comprovado tratar-se de reembolso de reserva de capital, e o valor de EUR 481.545.941,64, já que, por se tratar de dividendos distribuídos por empresa brasileira, os lucros já teriam sido tributados no Brasil, não cabendo sua tributação novamente.

A embargante alega que a aplicação do artigo 7 do Tratado Brasil-Áustria seria motivo suficiente para o cancelamento integral da autuação. Entretanto, alega que houve omissão no acórdão embargado quanto a esta matéria, fato que traria prejuízo em sua defesa.

Início a análise transcrevendo as alegações trazidas pela embargante, grifando as partes que acho necessárias para o presente julgamento:

Em seu Recurso Voluntário, mais especificamente no **item II.2.2. (fls. 55/73)**, a **Embargante defendeu a aplicação do artigo 7 do Tratado Brasil-Áustria** ao presente caso, de modo que seria vedada a tributação dos lucros auferidos pela sociedade austríaca IAH, porquanto os resultados positivos desta empresa somente podem ser tributados pela Áustria, nos termos do dispositivo em questão.

Todavia, não se constata da leitura do acórdão embargado qualquer justificativa/fundamentação para a não aplicação do artigo 7 do Tratado Brasil-Áustria no caso em comento. Ou seja, não houve apreciação e fundamentação quanto ao referido argumento. Veja-se.

No item "**Valores não tributados no Brasil - Tratado Brasil-Austria**" (fls. 15/16 do acórdão embargado), muito embora a própria Turma Julgadora introduza que a Embargante ressaltou em sua defesa "*que tais valores não podem ser tributados no Brasil, em cumprimento ao Tratado Brasil-Austria (art. 7º - Lucros das Empresas e art. 10 -Dividendos*", **discorre-se no parágrafo seguinte apenas acerca da inaplicabilidade do artigo 10 do Tratado Brasil-Áustria, relativo à tributação de dividendos**, e que foi trazido pela Embargante como tópico subsidiário (ad *argumentandum*) no Recurso Voluntário (fls. 73/80). Quanto ao artigo 7, no entanto, não foi proferido voto.

Avançando ao item "**Dos Juros e outros Rendimentos Financeiros da IAH**", a Turma Julgadora afirma em duas frases que "*está correta a conclusão da DRJ de que as disposições do tratado e das normas brasileiras coexistem*" e que "*de tal modo que não se aplica, no presente caso, o art. 7 do Tratado Brasil-Austria*". Entretanto, ambas as afirmações, **desamparadas de qualquer fundamentação, não podem justificar o não provimento do Recurso Voluntário quanto a este ponto.** Deveria a Turma Julgadora, nesse sentido, ter ao menos indicado as razões que levaram a DRJ a concluir pela coexistência entre o Tratado e o Direito Interno, bem como da razão pela qual esse fato levaria à inaplicabilidade do artigo 7 do Tratado Brasil-Áustria.

Fica clara, portanto, a omissão do acórdão embargado quanto à aplicação do artigo 7 do Tratado Brasil-Áustria ao presente caso, com a consequente impossibilidade de tributação no Brasil dos lucros auferidos pela sociedade austríaca IAH.

É importante salientar que esta omissão implica preterição do direito de defesa da Embargante, na medida em que, conforme amplamente exposto no Recurso Voluntário e sintetizado acima, a aplicação do dispositivo invocado é motivo para o cancelamento integral da autuação.

Como a própria embargante aponta, o acórdão embargado trata especificamente da aplicação do Tratado Brasil X Áustria em dois momentos (ambos no Voto Vencido), os quais transcrevo a seguir, grifando os trechos que se referem à defesa em questão:

Valores não tributados no Brasil Tratado Brasil-Áustria

A recorrente destaca do valor objeto da autuação, os valores relativos a dividendos recebidos de controlada sediada em Portugal (Cimpor Portugal) EUR 44.578.412,56 juros e outros rendimentos financeiros da IAH (menos despesas) EUA 301.552.006,34.

Ressalta que tais valores não podem ser tributados no Brasil, em cumprimento ao Tratado Brasil-Áustria (art. 7º Lucros das Empresas e art. 10 Dividendos).

A DRJ concluiu que o entendimento da recorrente seria equivocados, visto que, o item 3 do art. 10 do Tratado Brasil-Áustria, dispõe sobre dividendos pagos por uma sociedade residente na Áustria a uma sociedade residente no Brasil, nas condições ali estabelecidas, enquanto que, na situação do presente lançamento discute-se dividendos recebidos pela IAH (Intercement Áustria Holding GmbH), de sua controlada Cimpor Portugal, que teriam afetado sua apuração de resultado. E que o resultado da Intercement Participações SA (recorrente) teria ficado afetado pelo reflexo do lucro apurado na IAH, em função das disposições já mencionadas, ou seja: o lançamento não decorreu do pagamento de dividendos da IAH para a Recorrente.

Entendo que está correta essa interpretação da DRJ.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, nesse ponto.

Dos Juros e outros Rendimentos Financeiros da IAH

Sobre os juros e outros rendimentos financeiros da IAH (menos despesas) - EUA 301.552.006,34, também contido no valor extraído pela fiscalização da DIPJ 2012 da recorrente, da linha "lucro contábil" da controlada IAH, entendemos que está correta a conclusão da DRJ de que as disposições do tratado e das normas brasileiras coexistem. Sendo assim, deve-se tributar no Brasil, proporcionalmente ao resultado da equivalência patrimonial. ***De tal modo que não se aplica, no caso, o art. 7º do tratado Brasil-Áustria, verbis:***

Tratado Brasil-Áustria

Artigo 7 - Lucros das empresas

1. 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. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

Assim, entendo que não assiste razão à recorrente, no que diz respeito a não tributação no Brasil do juros e outros rendimentos financeiros da IAH (menos despesas) - EUA 301.552.006,34.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, nesse ponto.

Ao analisar este ponto, o Despacho de Admissibilidade entendeu que não havia qualquer enfrentamento da alegação contida no item II.2.2 do recurso voluntário acerca da aplicação do artigo 7 do Tratado Brasil-Áustria.

De fato, o acórdão embargado, em que pese apontar como argumento de defesa a aplicação do artigo 7 do Tratado Brasil-Áustria no tópico **Valores não tributados no Brasil Tratado Brasil-Áustria**, nega o provimento ao recurso voluntário concluindo que não se trataria de dividendos da IAH para a então recorrente, afastando a aplicação do artigo 10 do tratado em questão. Nada fala quanto ao artigo 7 do Tratado.

E, no tópico **Dos Juros e outros Rendimentos Financeiros da IAH**, se limita à afirmação que a conclusão da DRJ – de que as disposições do tratado e das normas brasileiras coexistem – estaria correta, mas sem trazer os fundamentos e razões de decidir que levaram a Turma da instância *a quo* a tal decisão. Nestes termos, considero que restou caracterizada a alegada omissão, motivo pelo qual deverá ser sanado.

E, para resolver a questão, transcrevo trecho do acórdão embargado, no qual o i. relator Rogério Aparecido Gil aponta que o recurso voluntário reapresentou suas razões de defesa, sem atacar diretamente a decisão da DRJ:

Analisando-se as razões de decidir da DRJ, comparativamente com as razões de recurso voluntário, verifica-se que a recorrente optou por reapresentar os fatos e fundamentos ressaltados em sua impugnação, sem impugnar pontualmente as conclusões do acórdão recorrido.

Dessa forma, foi necessário examinar as conclusões da DRJ, frente aos tópicos das razões de recurso voluntário que reprisam as razões de impugnação, como segue.

Portanto, me socorro do artigo 57, § 3º do RICARF para transcrever o voto da decisão recorrida, mantendo a coerência do acórdão embargado. Como dito, o relator concordou na totalidade com a conclusão lá defendida, no entendimento de que o Tratado e a legislação brasileira coexistem, não havendo que se falar em aplicação do artigo 7 do Tratado Brasil-Áustria para evitar a dupla tributação.

II.2. DA NÃO TRIBUTAÇÃO, NO BRASIL, DOS LUCROS AUFERIDOS PELA IAH - APLICAÇÃO DO TRATADO BRASIL-ÁUSTRIA

Da Necessária Observância dos Tratados Internacionais Firmados pelo Brasil

Aplicação do Artigo 7 (Lucros das Empresas) do Tratado Brasil-Austria

Os tratados são firmados, com relação à finalidade de mitigar a dupla tributação jurídica, para os casos nos quais os elementos de conexão com o território existem, mas são distintos entre os países envolvidos (Cf. Xavier, op. cit., p. 254). Um país usa residência e outro usa fonte de produção, por exemplo. Se a IAH, residente na Áustria, realizasse alguma atividade no Brasil que contribuísse para o seu lucro, poderíamos ter uma dupla tributação, pois Áustria, usando o elemento de conexão residência, tributaria todo o lucro, e o Brasil, utilizando o elemento de conexão fonte de produção ou fonte de pagamento, tributaria a parcela do lucro gerada ou paga por origem brasileira. É para essas situações que existe o tratado.

A impugnante alega que, no caso dos autos, ter-se-ia a dupla tributação econômica, o que é correto, portanto não abrangida pelo tratado entre Brasil e Áustria.

Efetivamente, o sujeito da situação (a) (controlada) é diferente do sujeito da situação (b) (controladora), o que afasta a possibilidade de uma dupla tributação jurídica.

Retornando ao caso dos autos, o lucro da IAH tem reflexo no lucro da impugnante, por força do art. 25, §2º, incisos I e II, da Lei 9.249/95, porém o

sujeito passivo da tributação aqui discutida não é a IAH e sim a Intercement Participações SA, residente no Brasil. A impugnante é detentora de 100% da IAH.

Como já salientado tanto no TVF quanto pela defesa, as questões levantadas pela contribuinte já foram enfrentadas na Solução de Consulta Interna(SCI) 18/2013, a qual esse colegiado de 1ª instância administrativa está vinculado, além de concordar integralmente com o entendimento nela proferido, não se vislumbrando qualquer ofensa ao Tratado entre Brasil e Áustria no procedimento adotado pela Fiscalização.

E, para que ainda não pairam dúvidas, transcrevo parte da citada Solução de Consulta Interna nº 18/2013, citada pela decisão recorrida:

Sobre a compatibilidade do art. 74 da MP nº 2.1587-35, de 2001, com as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação

23. Convém observar que os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Sobre tal matéria, cumpre lembrar as disposições do art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), segundo a quais os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela a que lhes sobrevenha.

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

24. Entende-se, dessa forma, que as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

25. As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual 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 ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente. Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

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

26. Assim, para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação

de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre):

" 10.1 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 residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas 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 de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros."

27. Conforme exposto pela OCDE, não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

28. O art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

29. É certo que a função primordial dos tratados é promover, mediante a eliminação da dupla tributação, as trocas de bens e serviços e a movimentação de capitais e pessoas. Esse objetivo é igualmente alcançado uma vez que o art. 26 da Lei n.º 9.249, de 1995, autoriza a compensação dos tributos pagos no exterior, na hipótese de reconhecimento de lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real. Portanto, a aplicação da norma interna brasileira não acarreta a bitributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla não tributação. Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção-Modelo:

" 7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal."

7.1 Os contribuintes podem ser tentados a abusar das leis tributárias do Estado, explorando as diferenças entre as legislações dos países ... "

31. É importante destacar que no âmbito do judiciário, há decisão da Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região quanto à inexistência de conflito entre a norma tributária interna e os acordos para evitar dupla tributação. Reproduz-se abaixo a ementa da decisão:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. MP N.º 2.158-34/2001 e REEDIÇÕES.

1. O fundamento de validade da alteração introduzida pelo art. 74 da MP n.º 2.158-34/2001 decorre da Lei Complementar n.º 104/2001, que acrescentou o § 2º ao art. 43 do CTN, estabelecendo que, na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto de renda. O fato de o art. 74 da MP remeter ao regulamento a forma como será executada a lei não acarreta violação ao princípio da legalidade.

2. Não há qualquer ofensa ao conceito de aquisição de renda eleito pela legislação supra transcrita, uma vez que, com a apuração dos lucros na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora adquire imediatamente a disponibilidade econômica da renda que se incorpora em seu patrimônio, acrescentando-lhe valor. Adquire, ainda, a disponibilidade jurídica da renda, pois terá título jurídico para pleitear e defender o direito relativo a essa renda, de modo que não há como sustentar que a apuração de lucro na sociedade controlada tem reflexos imediatos no patrimônio da controladora.

3. Na sistemática da Lei n.º 6.404/76, o lucro da sociedade controlada já deveria ser registrado no balanço patrimonial da sociedade controladora (artigo 248, III, alínea a-), chamado de método de equivalência patrimonial, método contábil utilizado na apuração dos lucros dos investimentos relevantes de coligadas ou controladas, cuja aplicação é obrigatória para todas as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que realizem tais espécies de investimento.

4. Logo, com relação à tributação, a lei pode, de forma absolutamente legítima, estabelecer os critérios quanto ao que seja a disponibilidade do lucro e o momento em que pode ser considerada essa disponibilidade.

5. A ADI 2.588-DF, em julgamento no STF discute a inconstitucionalidade do art. 74, parágrafo único da MP 2.158-35/2001 e do parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, este último acrescentado pela LC 104/00. O voto vista proferido pelo Ministro Nelson Jobim: aponta a gênese legal do regime tributário criado pela MP n.º 2.158-35/2001 (que adota o regime contábil de competência, e não o de caixa); historia a substituição da regra de cobrança do IRPJ do sistema territorial para o sistema de tributação em bases universais (TBU), aperfeiçoado pela LC 104/2001, que

permitiu à MP 2.158-34/01 estender às empresas coligadas e controladas tratamento idêntico ao que era dispensado às filiais e sucursais desde 1997; ressalta, quanto ao TBU, a utilização no Brasil da regra de compensação do IR pago pela investida estrangeira; considera irrelevante a questão sobre o controle que a empresa brasileira exerça sobre estrangeira, em razão dos benefícios decorrentes da repercussão, no mercado, do acréscimo patrimonial, expresso no balanço.

6. Inexiste violação aos tratados internacionais para evitar a dupla tributação, que adotam como parâmetro a Convenção Modelo da OCDE, que dispõe: os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado-, uma vez que esta hipótese trata da competência tributária exclusiva do Estado onde estiver sediada empresa controlada quanto aos resultados por ela produzidos.

7. Na hipótese dos autos, a situação é diversa, ou seja, versa sobre a possibilidade de o Estado Brasileiro tributar o lucro auferido no exterior por empresa brasileira. Vale dizer, a União pode exigir o imposto de renda sobre os lucros que empresas brasileiras auferem no território nacional ou no exterior. Mas não pode exigir imposto de renda sobre os resultados obtidos pela empresa controlada sediada no exterior. Destarte, a regra do tratado e o art. 98 do CTN são inaplicáveis ao caso.

8. Apelação conhecida e improvida.' (grifei)

32.É importante destacar contudo que, quando um Estado Contratante opta por abrir mão de tributar o seu próprio residente, ele o faz expressamente nos acordos, como se verifica em algumas convenções internacionais assinadas pelo Brasil, a exemplo dos tratados celebrados com a Dinamarca (Decreto n.º 75.106, de 20 de dezembro de 1974.) e com as Repúblicas Tcheca e Eslovaca (Decreto n.º 43, de 25 de fevereiro de 1991), em que foi estabelecida cláusula mediante a qual não são tributáveis os lucros não distribuídos:

"ARTIGO 23

Métodos para eliminar a dupla tributação

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado.

33.Desse modo, tais acordos impedem que haja tributação no Brasil dos lucros de controladas e coligadas constituídas sob a forma de sociedade anônima, enquanto não efetivamente distribuídos à investidora brasileira.

Conclusão

34.Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

34.1 a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros;

34.2 o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e

34.3 a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

À consideração superior.

CONCLUSÃO

Por todo acima exposto, voto por acolher os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para suprir a omissão quanto aos fundamentos para afastar a aplicação do artigo 7 do Tratado Brasil-Áustria para evitar a dupla tributação.

(documento assinado digitalmente)

Maria Lúcia Miceli