



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.001452/2007-11
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.253 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de março de 2020
Recorrente LELIO RAVAGNANI FILHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2003

ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. ARTIGOS 7º. ESTABELECIMENTO PERMANENTE. ARTIGO 10 ITEM 5. TRIBUTAÇÃO DE DIVIDENDOS. COMPETÊNCIA DO BRASIL.

A previsão contida no item 5 do Artigo 10 das Convenções-Modelo dos acordos de bitributação, no caso concreto do acordo firmado entre o Brasil e o Paraguai, não pode ser utilizada para afastar a competência do Brasil para tributar os dividendos pagos diretamente por empresa Paraguaia a Pessoa Física residente no Brasil. Isto porque, o conceito de estabelecimento permanente mencionado por este item é um conceito aplicável apenas às pessoas jurídicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 354/360, interposto contra decisão da DRJ em Salvador/BA de fls. 334/337, que julgou procedente o lançamento de Imposto Sobre a Renda das Pessoas Físicas – IRPF, consubstanciado no auto de infração de fl. 148/150, lavrado em

04/06/2007, referente ao exercício de 2004, ano calendário de 2003, com ciência da RECORRENTE em 13/06/2007, conforme AR de fl. 151.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado por omissão de rendimentos recebidos de fontes pagadoras situadas no exterior, no valor histórico de R\$ 904.031,11, já acrescido de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora.

De acordo com o Termo de Verificação e Constatação de fls. 143/145, o RECORRENTE erroneamente declarou os rendimentos provenientes do lucro distribuído pela empresa “Mejoramentos y Ganaderia Del Paraguay SA”, situada no Paraguai, como “Isento ou Não Tributado” e incluso no item “Lucros e dividendos recebidos” (fl. 10). Ocorre que, segundo a fiscalização, os rendimentos provenientes de fontes no exterior não são isentos, razão pela qual o valor de R\$ 1.500.000,00 recebido da empresa paraguaia deveria ser tributado no Brasil.

Assim, a fiscalização lançou o auto de infração cobrando o IRPF incidente sobre estes rendimentos, calculado na alíquota de 27,5%. Destaca-se que foi facultado ao contribuinte comprovar a quantidade do imposto pago ou retido na fonte no Paraguai para fins de compensação no Brasil, em razão da existência de acordo celebrado para evitar bitributação. Contudo, o ora RECORRENTE não apresentou nenhum documento comprovando o montante do imposto retido na fonte ou pago sobre aqueles rendimentos no Paraguai, razão pela qual não foi considerado nenhum crédito de imposto de renda.

Impugnação

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 220/239 em 13/07/2007. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Salvador/BA, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Na impugnação apresentada, às fls. 220/239, o contribuinte contesta o lançamento fiscal, alegando em síntese que:

- a) as normas invocadas no lançamento fiscal traçariam as orientações gerais sobre a incidência do imposto de renda, e teriam sido erroneamente consideradas de forma a se concluir equivocadamente que todo e qualquer benefício auferido pelo contribuinte seria tributável;
- b) os lucros recebidos seriam isentos do imposto de renda, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, independentemente de ter sido recebido de pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou no exterior. Este seria o entendimento pacificado tanto no Conselho de Contribuintes quanto no Superior Tribunal de Justiça;
- c) o gozo da isenção prevista nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, estaria em consonância com o acordo celebrado entre o Brasil e o Paraguai para evitar a dupla tributação em questões de imposto de renda, aprovado pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo nº 972, de 2003, que prevê em seu art. 24 que “*Não discriminação 1. Os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação correspondente, diversa ou mais gravosa do que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação.*”;

d) a tributação pretendida no lançamento fiscal contrariaria o disposto no art. 7º do citado acordo, pois se estaria tributando os lucros da própria pessoa jurídica com domicílio no Paraguai.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Salvador/BA julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 334/337):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2003

LUCROS DISTRIBUÍDOS. EMPRESA DOMICILIADA NO PARAGUAI.
TRIBUTAÇÃO.

São tributáveis os lucros e dividendos recebidos de empresa domiciliada no Paraguai por residente no Brasil.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 01/04/2014, conforme Termo de Ciência, Vista e Entrega de Cópia de Processo Digital de fls. 346, apresentou o recurso voluntário de fls. 354/360 em 17/04/2014.

Em suas razões, resumidamente, o contribuinte relata que o fisco brasileiro não possui competência para tributar os valores recebidos pelo RECORRENTE, face a necessária observância do Decreto Legislativo n. 972/03, não se aplicando o disposto nos artigos 37 e 38, do Decreto 3.000/99 (RIR — Regulamento do Imposto de Renda), c/c artigo 21, II, da IN SRF n. 15/01 e art. 16 da IN SRF n. 208/02, conforme disposição expressa do artigo 98 do CTN, o qual afirma que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna.

No mais, relata que os valores recebidos em virtude do lucro auferido pela empresa "Mejoramientos y Ganaderia dei Paraguay S/A", da qual o recorrente era sócio, tratam-se de rendimentos ISENTOS E NÃO TRIBUÁVEIS, incidindo o disposto no art. 7º do Decreto Legislativo n. 972/03 e foram regularmente declarados pelo recorrente, razão pela qual requer que seja declarado insubsistente o auto de infração lavrado.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 2201-006.253 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 19515.001452/2007-11

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Da competência do Fisco Brasileiro

Inicialmente, depreende-se da leitura do recurso voluntário apresentado que o RECORRENTE defende a ausência de competência do fisco brasileiro para tributar os dividendos distribuídos pela empresa "Mejoramientos y Ganaderia dei Paraguay S/A", com fundamento no Artigo 10, item 5, cumulado com o Artigo 7 da Convenção para evitar bitributação firmada entre o Brasil e o Paraguai, e internalizada no ordenamento brasileiro através do Decreto Legislativo nº 972/2003. Pois bem, assim dispõem as normas mencionadas:

ARTIGO 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma pessoa jurídica residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.
2. No entanto, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante em que resida a pessoa jurídica que os paga e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não poderá exceder dez por cento do montante bruto dos dividendos. (...)

5. As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicarão quando o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, desenvolver, no outro Estado Contratante de que é residente a pessoa jurídica que paga os dividendos, **atividade empresarial por intermédio de um estabelecimento permanente** aí situado **e a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento permanente**. Neste caso, serão aplicáveis as disposições do Artigo 7 (...)

ARTIGO 7

Lucros das Pessoas Jurídicas

1. Os lucros de uma pessoa jurídica de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a pessoa jurídica desenvolva ou tenha desenvolvido sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a pessoa jurídica desenvolver sua atividade desse modo, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

Para melhor compreensão da regra instituída pelo item 5 do citado acordo, faz-se necessário entender um conceito de direito internacional mencionado pela norma, qual seja, estabelecimento permanente. Segundo Jonathan Barros Vita, no entender da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), o estabelecimento permanente é uma base fixa de negócios de uma determinada pessoa jurídica para realização de um conjunto orientado de atividades. (O Estabelecimento Permanente Pós-Beps e a Economia Digital: Entre a Retenção na Fonte e Novos Tributos no Plano da Disputa Entre OCDE e UE, pág. 552, disponível em <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Jonathan-Barros-Vita.pdf>>)

Por sua vez, Gilberto de Castro Moreira Junior aduz que “ O termo *“estabelecimento permanente”* tem significativa importância no contexto no artigo 7º do Modelo de Convenção da OCDE, visto que 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 através de um estabelecimento permanente aí situado. (Estabelecimento Permanente no Modelo de Convenção da OCDE; artigo publicado na Revista de Direito Tributário da APET nº 8, disponível em <<http://www.iuscomex.com.br/site/direito-tributario-internacional/1151/estabelecimento-permanente-no-modelo-de-convencao-da-ocde/>>)

Percebe-se, do exposto, que no contexto do direito internacional, o conceito de estabelecimento permanente é utilizado como ferramenta para verificação da presença de uma determinada pessoa jurídica em outro país, como forma de possibilitar a tributação desta pessoa jurídica neste determinado país.

Assim, havendo um estabelecimento permanente, haverá um elemento de conexão entre a pessoa jurídica e o país em que há o desenvolvimento das atividades e, conseqüentemente, será possível a tributação.

É válido lembrar que, em se tratando de direito tributário internacional, é comum a existência de dois possíveis elementos de conexão, chamados de fonte ou residência. Ou seja, é possível que o lucro das empresas seja tributado no país em que ele foi originado (critério de fonte) ou no país em que a empresa tiver sua residência fiscal (residência).

É justamente disso que se trata o chamado Artigo 7 das Convenções-Modelo dos acordos de bitributação. Pela regra geral estabelecida, apenas é possível a tributação dos lucros de uma empresa em seu país de residência, contudo, é possível a tributação dos lucros no país de fonte caso a empresa em questão desenvolva suas atividades por meio de um estabelecimento permanente neste país (da fonte).

Destaca-se que o conceito de estabelecimento permanente é aplicável exclusivamente para pessoas jurídicas, conforme observa-se do próprio artigo 7 das Convenções-Modelo dos acordos de bitributação, a ver:

ARTIGO 7

Lucros das Pessoas Jurídicas

1. Os lucros de uma pessoa jurídica de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a pessoa jurídica desenvolva ou tenha desenvolvido sua atividade no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento

permanente aí situado. Se a pessoa jurídica desenvolver sua atividade desse modo, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

Com este conceito de estabelecimento permanente em mente, verifica-se que não merece prosperar o argumento do contribuinte de que o item 5 do Artigo 10 da convenção firmada entre o Brasil e o Paraguai afasta a competência do fisco brasileiro para tributar os dividendos pagos pela "Mejoramientos y Ganaderia dei Paraguay S/A". Isto porque, diferentemente do alegado no recurso voluntário, a hipótese contida neste item não se amolda ao caso em questão, a ver:

5. As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicarão quando o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante [BRASILEIRO], desenvolver, no outro Estado Contratante de que é residente a pessoa jurídica que paga os dividendos [PARAGUAI], **atividade empresarial por intermédio de um estabelecimento permanente** aí situado [EMPRESA NO PARAGUAI] e a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento permanente [EMPRESA BRASILEIRA SITUADA NO PARAGUAI]. Neste caso, serão aplicáveis as disposições do Artigo 7

O que este dispositivo prevê, em verdade, é que quando os dividendos forem pagos para uma pessoa jurídica Residente em outro Estado Contratante (*situação que atrairia o elemento de conexão de residência*), mas a participação geradora dos dividendos estiver relacionada ao estabelecimento permanente desta pessoa jurídica no Estado da PJ que efetuou o pagamento, os dividendos devem ser tributados de acordo com a regra geral prevista no artigo 7, que trata da tributação das pessoas jurídicas. Em outras palavras, se, apesar da residência da pessoa jurídica ser em outro estado contratante, os dividendos forem pagos ao seu estabelecimento permanente (*elemento de conexão de fonte*), o estado em que estiver situado o estabelecimento permanente poderá tributar os referidos dividendos.

Trata-se de decorrência lógica do próprio conceito de elemento de conexão. Neste caso em específico, de um dividendo ser originado de uma participação societária de um estabelecimento permanente, não há elemento de conexão algum com o Estado de Residência da pessoa jurídica, devendo o lucro ser tributado com base no critério de fonte, sendo destinado ao Estado Contratante que tiver localizado o estabelecimento permanente.

No caso concreto, não se trata de dividendos pagos por empresa Paraguaia a um estabelecimento permanente (PJ) do RECORRENTE localizado no Paraguai, o que atrairia o artigo 7 da Convenção Firmada entre o Brasil e o Paraguai para prevenir bitributação. Na verdade, trata-se de dividendos distribuídos diretamente pela empresa Paraguaia "Mejoramientos y Ganaderia dei Paraguay S/A" para o sócio pessoa física (o RECORRENTE) residente no Brasil, o que atrai a regra do Artigo 10, itens 1 e 2, da Convenção para evitar bitributação firmada entre o Brasil e o Paraguai.

Não há qualquer estabelecimento permanente intermediador, ou outra situação que afaste a competência do Brasil (*estado de residência*) de tributar estes rendimentos auferidos. Logo, não é aplicável a previsão contida no Artigo 10, item 5, da Convenção Firmada entre o Brasil e o Paraguai para prevenir bitributação.

Ante o exposto, entendo que a previsão legal em comento não afasta a competência do Brasil para exigir o tributo. Alerta-se que, para os residentes fiscais no Brasil, o

imposto de renda é auferido de acordo com o princípio da universalidade, que dispõe que todos os rendimentos auferidos por residente fiscal brasileiro são tributáveis, independentemente de terem sido auferidos no Brasil ou no exterior, nos termos do art. 8º da Lei nº 7.713/1988.

Por fim, destaca-se que a não compensação do imposto devido no Brasil com eventual imposto pago no Paraguai, em razão da ausência de documentos, não foi matéria impugnada pelo contribuinte em seu recurso voluntário.

Do Pedido de Intimação Pessoal do Advogado. Súmula CARF

O RECORRENTE apresenta, à fls. 360, pedido para que as intimações dos atos deste processo sejam direcionadas ao patrono do RECORRENTE. No entanto, entendo que tal pleito não merece prosperar. Sobre o assunto, invoco a Súmula nº 110 deste CARF:

“Súmula CARF nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.”

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim