



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

Processo n° 10880.729239/2011-11
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.832 – 1ª Turma
Sessão de 12 de maio de 2017
Matéria IRPJ - LUCROS NO EXTERIOR
Recorrentes INTERCEMENT BRASIL S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

ART. 74 DA MP N° 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP n° 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Argentina para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.

OPERACIONALIZAÇÃO DA NEUTRALIDADE DO SISTEMA E SUPERAÇÃO DO DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

A neutralidade do sistema de tributação quando investidor e investida estão localizadas no Brasil opera-se mediante a exclusão dos resultado positivo da investida apurado via Método de Equivalência Patrimonial no lucro real da investidora, porque os lucros da investida já foram tributados no Brasil pela mesma alíquota que seriam se o fossem pela investidora. Estando investidor no Brasil e investida no exterior, se a alíquota no exterior é menor do que a brasileira, quebra-se a neutralidade do sistema, e viabiliza-se diferimento por tempo indeterminado da tributação, caso a investidora, que detém poder de decisão sobre a investida, decida não distribuir os lucros. Por isso, o art. 74 da MP n° 2.158-35, de 2001, ao determinar que os lucros sejam auferidos pelo investidor brasileiro, na medida de sua participação, ao final de cada ano-calendário, dispondo sobre aspecto temporal, evitou o diferimento, e, ao mesmo tempo, o art. 26 da Lei n° 9.249, de 1995, autorizou a compensação dos impostos pagos no exterior, viabilizando a neutralidade do sistema.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Por unanimidade de votos, acordam em deferir o pedido de compensação dos tributos já pagos no exterior.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

São Recursos Especiais interpostos pela INTERCEMENT BRASIL S/A (e-fls. 1115 e segs) e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN (e-fls. 997 e segs.) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1102-001.247 (e-fls. 965/995), pela 2ª Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção, na sessão de 25/11/2014, no qual foi negado provimento ao recurso de ofício e dado provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 541/544), relativa aos anos-calendário de 2006 e 2007, trata de lucros no exterior não oferecidos à tributação, auferidos pelas empresas Itacamba Cimento S.A. (ITACAMBA), Yguazu Cimento S.A. (YGUAZU), Loma Negra Concreto S.A. (LOMANEGRA) e Holdtotal S.A. (HOLDTOTAL). Foram lavrados autos de infração de IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 566/586), que foi julgada procedente em parte (e-fls. 793/812) pela primeira instância (DRJ), para afastar parcialmente o lançamento da empresa HOLDTOTAL, em razão de duplicidade com o lançamento da empresa LOMANEGRA.

Em razão do crédito tributário exonerado, foi efetuada remessa necessária (recurso de ofício). A Contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 823/847). A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento parcial ao recurso voluntário (e-fls. 965/995), para afastar os lançamentos de IRPJ e CSLL das empresas ATACAMBA e YGUAZU, afastar os lançamentos de IRPJ das empresas LOMANEGRA e HOLDTOTAL em razão do Tratado Brasil-Argentina e determinar o aproveitamento do imposto pago pela LOMANEGRA para abater o valor lançado de CSLL do ano-calendário de 2007.

Foram interpostos recursos especiais pela Contribuinte (e-fls. 1115/1137) e pela PGFN (e-fls. 997/1042). Ambos tiveram seguimento total pelos despachos de exame de admissibilidade de e-fls. 1193/1198 (Contribuinte) e 1044/1048 (PGFN). A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 1075/1092). A PGFN não apresentou contrarrazões.

Foram devolvidas as matérias "inclusão da CSLL em convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda" (Contribuinte) e "Repercussão do Tratado Brasil-Argentina na incidência dos lucros do exterior das controladas sediadas na Argentina" (PGFN).

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 566/586), que foi julgada procedente em parte pela 4ª Turma da DRJ/São Paulo I, para afastar parcialmente o lançamento da empresa HOLDTOTAL, em razão de duplicidade com o lançamento da empresa LOMANEGRA, nos termos do Acórdão nº 16-35.170 (e-fls. 793/812), conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Não havendo conflito com as disposições previstas nos tratados internacionais para evitar a dupla tributação deve ser aplicada a legislação brasileira relativa à tributação em bases universais.

COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTOS REALIZADOS NO EXTERIOR.

Para poder ser compensado o imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil, o documento de arrecadação, e não somente a declaração do imposto de renda, deve ser reconhecido pelo órgão arrecadador do país estrangeiro e pela

representação diplomática brasileira. Além disso, para terem sua validade reconhecida no processo administrativo, documentos em língua estrangeira devem estar traduzidos por tradutor juramentado.

RESULTADO CONSOLIDADO.

Foi indevidamente considerado o resultado consolidado da empresa Holdtotal que incorporava o resultado da Loma Negra. Realizado a devida retificação da base de cálculo do lançamento

Em razão do crédito tributário exonerado, foi efetuada remessa necessária. Também foi interposto recurso voluntário (e-fls. 823 e segs) pela Contribuinte. A 2ª Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção, ao proferir o Acórdão nº 1102-001.247 (e-fls. 965/995), na sessão de 24/11/2014, decidiu negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar os lançamentos de IRPJ e CSLL das empresas ATACAMBA e YGUAZU, afastar os lançamentos de IRPJ das empresas LOMANEGRA e HOLDTOTAL em razão do Tratado Brasil-Argentina e determinar o aproveitamento do imposto pago pela LOMANEGRA para abater o valor lançado de CSLL do ano-calendário de 2007, nos termos da ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

LUCROS NO EXTERIOR CONSIDERADOS DISPONIBILIZADOS NOS TERMOS DO ART. 74 DA MP 215835/2001. DIVIDENDOS PRESUMIDOS. TRATADOS INTERNACIONAIS. CONVENÇÃO MODELO DA OCDE.

Os lucros auferidos no exterior e considerados disponibilizados nos termos do art. 74 da Medida Provisória 2158-35/2001 possuem a natureza de dividendos presumidos e, nos termos dos tratados internacionais firmados com base na Convenção Modelo da OCDE, subsumem-se ao artigo 10 daquela Convenção.

LUCROS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MP 2158-35/2001. CONTROLADA NA ARGENTINA. TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Nos termos do art. 23 da Convenção Brasil-Argentina, são isentos de tributação no Brasil os dividendos pagos por uma sociedade residente da Argentina a uma sociedade residente do Brasil detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, desde que, de acordo com as disposições da própria Convenção, sejam tributáveis na Argentina.

LUCROS NO EXTERIOR. COLIGADA AVALIADA PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

Nos termos da regulamentação editada pela Receita Federal, mesmo na vigência do art. 74 da Medida Provisória 2158-35/2001, no caso de investimento no exterior avaliado pelo custo de aquisição, os lucros devem ser reconhecidos pela investidora

no Brasil somente quando disponibilizados mediante pagamento ou crédito, nos moldes previstos pela Lei nº 9.532/97.

LUCROS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MP Nº 2158-35/2001. COLIGADAS NA BOLÍVIA E PARAGUAI. INCONSTITUCIONALIDADE.

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588, decidiu pela inaplicabilidade, com efeitos erga omnes, do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, no caso de coligadas sediadas em países não sujeitos a tributação favorecida (não paraísos fiscais).

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR

Pode ser compensado com o imposto de renda e a contribuição social devidas no país, em razão dos lucros auferidos no exterior, o imposto efetivamente pago no exterior sobre aqueles lucros, observados os limites legais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2006, 2007

LUCROS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MP 2158-35/2001. TRATADO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

A contribuição social sobre o lucro, apesar de guardar semelhança com o imposto de renda, possui base de cálculo própria, bem como destinação distinta, e não se encontra abrangida pela Convenção Brasil-Argentina.

Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 977 e segs), no qual discorre que os lucros auferidos no exterior pela HOLDTOTAL e LOMANEGRA enquadram-se no conceito de dividendos previsto no item 4 do Art. X do tratado de bitributação Brasil-Argentina. Aduz ainda que, não havendo tributação sobre os dividendos na Argentina, não haveria que se falar em aplicação do art. XXIII do Tratado, aplicando-se integralmente o art. X da convenção.

O despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1044/1048) deu seguimento ao recurso da PGFN.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 1075/1092). Protesta no sentido de que o recurso da PGFN não deve ser conhecido, porque o acórdão paradigma nº 1402-000.391 concluiu no mesmo sentido da decisão recorrida, de que os lucros objeto de tributação do art. 74 da MP nº 2.158, de 2001, são equivalentes a distribuição de dividendos. No mérito, aduz que, ainda que o recurso especial possa ser conhecido quanto a tributação dos lucros no exterior por força do art. 7º do Tratado Brasil-Argentina, não deve ser provido, vez que a legislação brasileira não trata da tributação de um lucro da empresa brasileira, mas sim do próprio lucro da empresa estrangeira, que é protegida no caso concreto pelo art. 7º do acordo de bitributação. E, ainda que se considerasse que a legislação brasileira disponha sobre um dividendo ficto, nos termos do acórdão recorrido, tal "dividendo" não poderia ser tributado

no Brasil por força do Artigo 23, nº 2 do Tratado Brasil-Argentina, que isenta de tributação os dividendos provenientes do país independente da tributação efetiva pelo outro Contratante.

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 1115/1137), aduzindo que o Tratado Brasil-Argentina aplica-se tanto ao IRPJ quanto para a CSLL. O despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1193/1198) deu seguimento ao recurso. A PGFN não apresentou contrarrazões (e-fl. 1200).

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Admissibilidade

Protesta a Contribuinte, em contrarrazões, que o acórdão paradigma nº 1402-000.391 não se prestaria a demonstrar a necessária divergência de interpretação da legislação tributária (art. 67, Anexo II do RICARF) com a decisão recorrida. Discorre que o referido acórdão teria concluído no mesmo sentido de decisão recorrida, de que o objeto de tributação do art. 74 da MP nº 2.158/2001 seriam os dividendos previstos no art. 10 da Convenção Modelo da OCDE.

Ocorre que a PGFN apresentou um outro acórdão paradigma, de nº 1402-001.713.

De qualquer forma, para ambos os paradigmas, entendo ter sido demonstrada a divergência de interpretação em relação ao recorrido.

O acórdão nº 1402-001.713, que trata de autuação fiscal relativa aos anos-calendário anteriores aos presentes autos (2004 e 2005), cujo sujeito passivo é precisamente a Contribuinte, decidiu no seguinte sentido:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2004, 2005 CONTROLADA NA ARGENTINA. DIVIDENDOS PRESUMIDOS. DISTRIBUIÇÃO À COLIGADA NO BRASIL. TRIBUTAÇÃO. O art. 74 da MP 2158-34/2001 estabeleceu a presunção ficta da tributação de dividendos recebidos por beneficiários domiciliados no Brasil, referentes à disponibilização de lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior. O Tratado entre Brasil e Argentina não afasta a incidência de tributação, na controladora sediada no Brasil, relativamente aos dividendos disponibilizados pela controlada Argentina e não tributados nesse país. COLIGADAS NA ARGENTINA E NO PARAGUAI. TRIBUTAÇÃO DE LUCROS DISPONIBILIZADOS. ART. 74 DA MP Nº 2158-34/2001. INCONSTITUCIONALIDADE. O Supremo Tribunal Federal (STF) na apreciação da Adin nº 2.588 referente à aplicabilidade do art. 74, da MP nº 2.158-34/2001, decidiu pela

inconstitucionalidade do dispositivo em relação às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida.

No paradigma, a interpretação do art. XXIII, item 2, do Tratado Brasil-Argentina, foi no sentido que a isenção dos resultados no Brasil **se aplicaria apenas se restasse comprovada a efetiva tributação dos dividendos presumidos na Argentina**. Transcrevo excerto da decisão:

No entendimento adotado pela decisão recorrida, o dispositivo em questão implicaria na isenção dos dividendos pagos no Brasil, desde que haja previsão de tributação na Argentina. Mais ainda, a simples previsão de tributação no exterior, ainda que não concretizada, seria suficiente para estabelecer a isenção.

Tal posicionamento torna letra morta o art. X da Convenção. Ora se esse artigo estabelece que os dividendos pagos pela empresa Argentina seriam tributados no Brasil, podendo ser tributados na Argentina, não se pode conceber que, dentro do mesmo diploma legal, esses mesmos dividendos não poderiam ser tributados no Brasil, se tributáveis – ainda que não tributados – na Argentina.

(...)

Não havendo nos autos qualquer indicativo de que os dividendos foram tributados na Argentina, descabe falar-se em isenção no Brasil. Sob esse prisma voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a exigência do IRPJ referente aos valores distribuídos pela empresa controlada Holdtotal.

Por sua vez, a decisão recorrida entendeu que o acordo de bitributação estabelece como condição para se aplicar a isenção no Brasil a **possibilidade** de tributação dos dividendos pela Argentina, sendo uma **faculdade implementá-la ou não**. Vale transcrever excerto do voto:

33. No artigo está disposto que o Estado de Residência R isentará do imposto os rendimentos ou capitais que, de acordo com a Convenção ,podem ser tributados' pelo outro Estado E ou S.

*34. O Estado de Residência deve isentar os rendimentos ou capitais que podem ser tributados pelo outro Estado de acordo com a Convenção, **tenha ou não o direito de tributar sido efetivamente exercido pelo outro Estado**. Este método é considerado o mais prático, pois ele desobriga o Estado de residência de investigar a real posição adotada pelo outro Estado quanto à sua tributação.*

Demonstrada, portanto, a divergência na interpretação da legislação tributária entre decisão recorrida e o paradigma nº 1402-001.713.

Quanto ao acórdão paradigma nº 1402-000.391, ao contrário do que aduz a Contribuinte, apresenta também interpretação divergente da legislação.

Vale transcrever a conclusão do voto vencedor:

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 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. (...)

(...)

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.

Como se pode observar, são várias as divergências de interpretação. O paradigma entende que (1) a **legislação tributária nacional** não incide sobre os lucros da controlada estrangeira, **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; (2) que os lucros previstos no art. 74 da MP nº 2.158-35 são **qualificados** como dividendos pagos no acordo de bitributação, ou "dividendos presumidos"; (3) no contexto dos tratados, os dividendos pagos correspondem a lucros distribuídos aos sócios da empresa, e, no caso concreto, os lucros apurados pela controlada húngara são considerados disponibilizados à Normus, por tratar-se de lucros distribuídos por presunção legal, incorporados ao patrimônio da contribuinte via MEP; e (4) o acordo de bitributação **não confere isenção** aos dividendos pagos a residentes no Brasil, mas sim se utilizada o **método do crédito**, ou seja, assegura que o **crédito** pelo imposto pago na Hungria (Artigo XXIII), ou seja, a **bitributação** é evitada por intermédio do método da imputação ordinária (tax credit), que garante a compensação do tributo pago no exterior.

Por sua vez, na decisão recorrida, entende-se que os lucros são efetivamente **dividendos**, e que o critério para aproveitamento dos tributos pagos no exterior é o método da **isenção**, e não o método do crédito.

Portanto, também demonstrada, portanto, a divergência na interpretação da legislação tributária entre decisão recorrida e o paradigma nº 1402-000.391.

Quanto ao recurso interposto pela Contribuinte, adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 1193/1198, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer os recursos especiais da PGFN e da Contribuinte.

Mérito

Foram devolvidas as matérias (1) repercussão do Tratado Brasil-Argentina na incidência dos lucros do exterior das empresas LOMANEGRA E HOLDTOTAL sediadas na Argentina e (2) inclusão da CSLL em convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda.

Transcrevo o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

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.

A decisão recorrida partiu do pressuposto de que a norma, ao falar da incidência sobre o lucro **disponibilizado** à controladora no Brasil por sua controlada no exterior, estaria, na realidade, tratando da materialidade *dividendos*.

Não obstante a substancial argumentação do voto, entendo que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

Os dividendos dependem a existência de resultado positivo da empresa. **Constituem-se em uma das destinações dadas ao resultado.** Necessariamente, são de *quantum* inferior ao dos lucros.

MARTINS², no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente previstos nos arts. 203 e 202 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre **percentual do lucro**, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

² MARTINS, Eliseu... [et. al]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 433-7.

Ordem	Descrição	Artigo Lei das S/A
1º	Prejuízos Acumulados	189
2º	Reserva Legal	193
3º	Div. Fixo/mínimo prioritários preferencial, inclusive cumulativos	203
4º	Reserva Contingências	195
5º	Reserva Especial Div. Não Distribuídos	202 (§§ 4º e 5º)
6º	Reserva Lucros a Realizar	197/202, inc. II
7º	Dividendo Obrigatório	202
8º	Reserva Retenção de Lucros e Reserva Estatutária	194, 196 e 198

Na realidade, apesar de o termo "disponibilizados" conferir razoável margem a dúvida, vez que, se seriam lucros disponibilizados, seriam aqueles **destinados** a quem de direito, a disponibilização trata do **aspecto temporal** da norma, ou seja, do momento em que os lucros foram entregues aos sócios.

Nesse contexto, em relação ao art. 74 em debate, o aspecto **material** trata dos **lucros** auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em *quantum* proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Como já visto, o lucro pode ter diversas destinações. Contudo, a legislação brasileira adotou, para os lucros percebidos no exterior por meio de investimentos em controladas ou coligadas, um tratamento diferenciado.

Fato é que, tanto para investimentos de controladas/coligadas no Brasil, quanto no exterior, os lucros auferidos pelas investidas são refletidas na contabilidade da investidora por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

Para investimentos no Brasil, a investidora contabiliza o resultado positivo da investida, proporcional à sua participação, e exclui o resultado na apuração do lucro real. Nesse caso, viabiliza-se a neutralidade porque, como o lucro auferido pela investida já foi tributado no Brasil, não cabe sua tributação no resultado da investidora. E principalmente porque a investida encontra-se no Brasil, ou seja, os lucros auferidos pela investida são necessariamente oferecidos à tributação.

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real. Contudo, dispôs uma etapa complementar: se os lucros forem auferidos de controladas e coligadas, cabe a adição no resultado tributável, na proporção de participação da investidora brasileira sobre o investimento, **ao final de cada ano-calendário**.

Parte-se da premissa de que **os lucros são da investidora brasileira**, e, por isso, a sua tributação não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento.

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis **menores**, e a controladora brasileira, que detém **poder de decisão** sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos. Trata-se de situação em que a **neutralidade** que ocorre quando investidora e investida estão no Brasil é desvirtuada.

Porque quando ambas estão no Brasil, a mesma alíquota é aplicada sobre o lucro da investida e o da investidora. Tributa-se o lucro de investida, e tal valor não é tributado pela investidora. **Não há prejuízo no sistema.**

Por outro lado, se investida está em país de tributação menor, não há que se falar em neutralidade. Na realidade, operacionaliza-se um diferimento em tempo indeterminado da tributação.

E, precisamente para se evitar tal diferimento, o art. 74 da norma em debate dispôs expressamente sobre **aspecto temporal**: o lucro presume-se distribuído para a empresa brasileira (na condição de detentora das ações/quotas da investida), na proporção de sua participação, **ao final do ano-calendário.**

E a neutralidade, que se operacionaliza quando tanto investida quanto investidora estão no Brasil, também é tutelada ao se dispor quando a investida está no exterior.

Vale transcrever o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995:

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

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. **A tributação só se consoma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil.** Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Argentina.

Por sua vez, precisamente sobre a perspectiva de que a materialidade trata dos lucros auferidos pela investidora brasileira, que não se aplica o art. 7º da Convenção Brasil-Argentina.

Isso porque os lucros, apesar de auferidos pela empresa no exterior, pertencem, na medida da participação societária, ao seu investidor que se localiza no Brasil. Ou seja, a legislação brasileira diz respeito aos lucros auferidos pelo contribuinte, investidor, residente no Brasil.

Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 18, da Cosit:

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 nº 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 nº 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 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 ... "

Assim, tendo em vista que **o Tratado Brasil-Argentina não se aplica ao caso em análise, tanto para IRPJ quanto para CSLL**, resta superada apreciação do mérito do recurso especial interposto pela Contribuinte, em relação à inclusão da CSLL no tratado internacional em debate.

Isso porque, como já visto, **não se comunicam as materialidades** previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Argentina para evitar bitributação de renda. Assim, os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, havendo, nesse contexto, incidência do IRPJ e da CSLL. Na realidade, eventual aplicação do tratado para a CSLL dar-se-ia se tivesse ocorrido a tributação dos lucros auferidos pelos sócios residentes na Argentina, o que não ocorreu no caso concreto, vez que a tributação se direcionou apenas aos sócios residentes no Brasil.

Portanto, nego provimento ao recurso da Contribuinte.

Enfim, há que observar que a decisão recorrida, na medida em que havia afastado a tributação sobre o IRPJ (entendimento reformado no presente voto), autorizou que os tributos pagos no exterior incidentes sobre a renda fossem aproveitados para serem compensados com a CSLL (que foi mantida na decisão recorrida) (e-fls. 991):

Neste caso, deve ser reconhecido o efetivo recolhimento do valor de 29.895.915,27 pesos, efetuado pela Loma Negra, relativo ao ano calendário de 2007.

Há, portanto, direito à dedução daquele imposto pago, nos termos da lei, ou seja, proporcionalmente ao montante dos lucros que competirem à recorrente em razão de sua participação societária na empresa que pagou o imposto. Como esta participação, no caso, é de 24,18%, tem-se que o montante do imposto passível de compensação em 2007 é de 7.228.832,31 pesos.

E, no caso, uma vez que, pelo presente voto, não restou imposto de renda devido no Brasil em decorrência do reconhecimento, pela recorrente, dos lucros da Loma Negra, este montante de 7.228.832,31 pesos (após a sua conversão em Reais, tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento, no caso, 07/01/2008) pode ser integralmente deduzido, até o limite da contribuição social devida pela recorrente em 2007, em decorrência da adição desses mesmos lucros à base de cálculo da referida contribuição.

Nesse contexto, como a presente decisão restabeleceu a tributação sobre o IRPJ, faz-se necessário que o aproveitamento dos tributos pagos no exterior incidentes sobre a renda sejam compensados, **inicialmente**, para abater o IRPJ. E, caso haja saldo remanescente, que sejam aproveitados para compensar a CSLL.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** os recursos especiais da PGFN e da Contribuinte; e no mérito, **dar provimento** ao recurso especial da PGFN e **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte, e para que sejam compensados os tributos pagos no exterior para o IRPJ e, se houver saldo remanescente, para a CSLL.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura