



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

Processo nº 10880.729239/2011-11
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 9101-003.476 – 1ª Turma
Sessão de 8 de março de 2018
Matéria IRPJ - LUCROS NO EXTERIOR
Embargante INTERCEMENT BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

EMBARGOS. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma. Ausentes quaisquer dos elementos, devem ser rejeitados.

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS. RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE E MÉRITO. ETAPAS DISTINTAS. APRECIÇÃO DO MÉRITO. APLICAÇÃO DO DIREITO.

Uma vez superado o exame de admissibilidade, primeira etapa e estreito filtro processual, passa-se ao exame do mérito, quando se aplica o direito, em que o julgador tem plena liberdade de firmar sua convicção e para interpretar a legislação tributária, não ficando restrito aos fundamentos das partes ou de decisões anteriores proferidas na fase contenciosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e rejeitar os Embargos de Declaração. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

São embargos de declaração (e-fl. 1240/1247) interpostos por INTERCEMENT BRASIL S/A ("Embargante") em face do Acórdão nº 9101-002.832, da sessão de 12 de maio de 2017, proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que negou provimento ao recurso especial da Embargante e deu provimento ao recurso especial da PGFN.

O acórdão embargado apresentou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

ART. 74 DA MP Nº 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 nº 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 resultados positivos da investida apurados 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 nº 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 nº 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.

(...)

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).

Os embargos de declaração foram admitidos parcialmente no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1258/1265, para que o Colegiado se pronuncie a respeito de potencial **omissão**, na medida em que não teceu um comentário sequer acerca do artigo 23 do Tratado Brasil-Argentina, que justamente trata da isenção dos dividendos fictos e que foi objeto da divergência apontada pela FAZENDA NACIONAL.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Tendo sido cumpridos os requisitos formais para oposição dos embargos (tempestividade, legitimidade) previstos no art. 65, Anexo II do RICARF, passo ao exame da omissão apontada.

Transcrevo excerto do despacho de exame de admissibilidade:

Assim, uma vez que o entendimento manifestado no voto condutor do acórdão (ao afastar tanto a aplicação do art. 7º quanto do art. 10 do Tratado Brasil-Argentina) teria tornado absolutamente desnecessária a menção ao art. 23 daquele mesmo tratado (pois este trata apenas dos métodos para evitar a dupla tributação justamente com relação aos rendimentos que, de acordo com as disposições da Convenção, pudessem vir a ser tributados nos dois países), poder-se-ia concluir pela inexistência da apontada omissão.

Entretanto, estando este argumento de omissão também umbilicalmente ligado à própria alegação de desvio da finalidade do acórdão embargado, que teria se dedicado a apreciar tese - ou matéria, nos dizeres da embargante - diversas daquelas postas a julgamento, e, verificando-se, neste juízo prévio de admissibilidade dos embargos, ao menos algum fundamento nas alegações feitas, julgo pertinente o colegiado manifestar-se para que se possa firmar o entendimento acerca dos limites dentro dos quais há de ser feita a interpretação da legislação submetida à apreciação da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Em especial revela-se pertinente tal providência no caso concreto, tendo em vista as seguintes constatações, feitas a partir das alegações da embargante e da verificação das peças processuais mencionadas:

*(i) por ocasião do exame da admissibilidade do recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, a **matéria** foi assim identificada no despacho presidencial:*

I - Matéria objeto do recurso especial

A controvérsia suscitada reside no entendimento da Fazenda Nacional de que, 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 naquele país**. (grifos acrescidos)

(ii) os dois paradigmas ali analisados efetivamente trataram o art. 74 da MP 2.158-34/ 2001 como uma norma de presunção ficta da tributação de dividendos recebidos, consoante se pode verificar nas suas ementas ali mesmo transcritas (e também na leitura do seu inteiro teor), tendo o despacho assim concluído a análise da admissibilidade da divergência:

“Pela simples análise das ementas acima pode-se constatar que essas decisões adotam os argumentos defendidos pela Recorrente, no sentido de que, se não houve tributação no

país de origem, não há que se afastar a tributação na controladora sediada no Brasil.”

(iii) o próprio recurso especial da Fazenda Nacional enfatiza, nas suas razões de recurso, o entendimento de que os lucros submetidos à tributação no caso dos autos configurariam dividendos, consoante excerto que a seguir se transcreve:

“Para fins de aplicação do disposto no Artigo X do Tratado Brasil-Argentina, o conceito de dividendos abrange todos os rendimentos provenientes de direitos de participação nos lucros da sociedade (item 4). 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 Holdtotal enquadram-se no conceito de dividendos previsto no item 4 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 Camargo Corrêa.” (sublinhados acrescidos)

(iv) em consonância com a exposição da embargante, bem assim o quanto exposto nos itens precedentes, pode-se assim sintetizar o teor das decisões mencionadas: - o acórdão recorrido concluiu que os lucros disponibilizados nos termos da legislação brasileira seriam dividendos, e, ao analisar em concreto o Tratado Brasil-Argentina, afastou, portanto, a aplicação do art. 7º do Tratado, e entendeu aplicável o art. 10. E, em face de uma disposição específica contida no art. 23 do Tratado, concedendo a isenção a dividendos pagos, cancelou a tributação (mesmo não tendo sido efetivamente pagos os dividendos, e não tendo sido tributados na Argentina);

- o paradigma 1402-001.713 concluiu que os lucros disponibilizados nos termos da legislação brasileira seriam dividendos, e, ao analisar em concreto o Tratado Brasil-Argentina, afastou, portanto, a aplicação do art. 7º do Tratado, e entendeu aplicável o art. 10, mesmo considerando que ainda não haviam sido efetivamente pagos os dividendos (até aí tudo igual ao recorrido). Entretanto, por não terem sido efetivamente tributados na Argentina os dividendos, entendeu inaplicável a disposição específica contida no art. 23 do Tratado, que concedia a isenção;

- o paradigma 1402-00391 concluiu que os lucros disponibilizados nos termos da legislação brasileira seriam dividendos, e, ao analisar em concreto o Tratado Brasil-Hungria, afastou, portanto, a aplicação do art. 7º do Tratado, e entendeu aplicável o art. 10, mesmo considerando que ainda não haviam sido efetivamente pagos os dividendos (até aí tudo igual ao recorrido). Entretanto, tendo em conta que o art. 23 do Tratado Brasil-Hungria “não confere isenção aos dividendos pagos a residentes no Brasil, mas assegura o crédito pelo imposto

pago na Hungria (Artigo XXIII)” *(no que, portanto, difere substancialmente do Tratado Brasil-Argentina, que, no caso, confere a isenção), concluiu que esta disposição do Tratado (art. 23) não conflitava com a legislação brasileira;*

- o acórdão embargado, por sua vez, concluiu que os lucros disponibilizados nos termos da legislação brasileira — a par de não se identificarem com os lucros mencionados no art. 7º da Convenção (neste aspecto, em estrita consonância com o entendimento de todos os demais acórdãos antes mencionados) — entendeu ser inaplicável também o art. 10 da Convenção, nos termos da legislação brasileira (neste aspecto, contrariamente ao que decidiram não só o acórdão recorrido, mas também os dois paradigmas trazidos a confronto no recurso especial da Fazenda).

Justamente ao adotar a linha de pensamento que adotou é que o acórdão recorrido deixou de manifestar-se especificamente sobre as peculiaridades de cada Tratado no que diz respeito ao art. 23, assim como acerca das distintas interpretações conferidas ao mesmo dispositivo no caso específico do Tratado Brasil-Argentina, caracterizando a omissão reclamada pela embargante quanto ao que identifica como sendo a divergência a ser dirimida pela CSRF.

Pelo exposto, e em vista das alegações da embargante quanto ao efeito devolutivo restrito do recurso especial, e das possíveis interpretações acerca da correta identificação da divergência e/ou da matéria a ser apreciada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no presente caso, haja o pronunciamento do colegiado acerca da existência ou não do vício ora alegado. (Grifos originais)

Observa-se que o entendimento do Embargante é no sentido de que, como os acórdão paradigmas apontados pela PGFN para demonstrar as divergências interpretavam que os lucros no exterior seriam uma presunção ficta de dividendos, as decisões debruçaram-se sobre a análise do art. 23 dos Tratados no Exterior; e, nesse contexto, deveria o acórdão embargado ter apreciado a matéria sob tal perspectiva. Contudo, o acórdão embargado interpretou a legislação atinente aos lucros no exterior sob um outro enfoque, de que não seriam dividendos, mas sim lucros, ou seja, teria incorrido em omissão ou desvio de finalidade ao não se manifestar sobre o art. 23 dos Tratados.

Não assiste razão à Embargante.

Há que se distinguir (1) o exame de admissibilidade e a (2) apreciação do mérito.

O exame de admissibilidade é técnica processual que estabelece regras objetivas para dizer se a matéria discutida no recurso deve ter seguimento ou não.

Nos presentes autos, a decisão da turma ordinária do CARF (Acórdão nº 1102-001.247) **interpretou** o art. 74 da Medida Provisória 2158-35, de 2001, no sentido de que os lucros auferidos no exterior tratavam-se de *dividendos presumidos*, e por isso apreciou o art.

23 dos Tratados Internacionais. E, da análise do caso concreto, deu provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela Embargante.

Por sua vez, a PGFN, diante da decisão, apresentou paradigmas que entendiam que o art. 74 da Medida Provisória 2158-35, de 2001, também equiparava os lucros no exterior a dividendos, contudo, negaram provimento aos recursos voluntários, por diferenças na interpretação com o acórdão recorrido, concretizando a divergência.

E, diante de tal situação, o presente Colegiado, por **unanimidade de votos**, votou no sentido de **conhecer do recurso especial da PGFN**.

Superado o exame de admissibilidade, passou-se para a apreciação do mérito.

Nesse momento, o julgador não se vincula mais à interpretação dada pelas partes ao caso concreto.

No caso, a legislação em discussão era o art. 74 da Medida Provisória 2158-35, de 2001, que trata de lucros no exterior.

O fato de quaisquer das partes, ou da decisão recorrida, no exercício de hermenêutica, ter interpretado que o lucro no exterior previsto art. 74 da Medida Provisória 2158-35, de 2001, é um dividendo presumido, **não vincula** o Colegiado a adotar tal entendimento. O tema já foi tratado em outras oportunidades, como no Acórdão nº 9101-002.589 (Caso "Eagle")¹.

Assim, superado o estreito filtro da admissibilidade, **a cognição para a apreciação do mérito se amplia**. O art. 1034 do Código de Processo Civil dispõe com clareza:

*Art. 1.034. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial, o Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça julgará o processo, **aplicando o direito**.*

Parágrafo único. Admitido o recurso extraordinário ou o recurso especial por um fundamento, devolve-se ao tribunal superior o conhecimento dos demais fundamentos para a solução do capítulo impugnado. (Grifei)

¹ Resultado proferido pelo Colegiado no julgamento:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário e do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhes provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhes deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional (i) quanto à tributação de lucros auferidos pela JALUA, votando pelas conclusões os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio; e por maioria de votos, em conhecer do recurso (ii) quanto aos juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que não conheceram. No mérito, acordam, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento. Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Daniele Souto Rodrigues Amadio.

(...)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Na realidade, conforme a abalizada doutrina de NELSON NERY JÚNIOR e ROSA MARIA DE ANDRADE NERY ², o dispositivo vem consagrar a súmula do STF nº 456 (*O Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa, aplicando o direito à espécie*) e o Regimento Interno do STJ, art. 257 (*No julgamento do recurso especial, verificar-se-á, preliminarmente, se o recurso é cabível. Decidida a preliminar pela negativa, a Turma não conhecerá do recurso; se pela afirmativa, julgará a causa, aplicando o direito à espécie*).

Passando-se pela primeira etapa, o exame de admissibilidade, a etapa seguinte, apreciação do mérito, demanda a aplicação do direito. Ou seja, **não fica o julgador limitado estritamente aos fundamentos aduzidos pelas partes, ou por decisões proferidas anteriormente na fase contenciosa**. Pelo contrário, tem liberdade para aplicar o direito ao caso concreto, o que lhe permite, inclusive, interpretar a legislação tributária de maneira diversa daquela defendida pela recorrente. Os limites dizem respeito à **matéria**. E, nos presentes autos, a matéria tipificada pela autoridade fiscal diz respeito à tributação de lucros no exterior com base no art. 74, *caput*, da MP nº 2.158-35, de 2001. Se a parte A interpreta que sua pretensão deve ser atendida pelo fundamento X, e a parte B pelo fundamento Y, trata-se de cognição que não restringe a apreciação do julgador.

Assim procedeu o acórdão embargado.

O voto embargado, logo no início, registrou que o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, tratava de lucros, e não de dividendos fictos.

Transcrevo excerto do voto:

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

² JÚNIOR, Nelson Nery. Comentários ao Código de Processo Civil. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 2173.

*MARTINS³, 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:*

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. (Grifos originais)*

E, partindo da premissa que se tratavam de lucros, e não dividendos, passou à análise do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, apreciando a aplicabilidade do art. 7º dos Tratados Internacionais. Ora, deixou-se de lado a apreciação do art. 23 precisamente porque se entendeu que tal dispositivo trata de dividendos.

Inclusive, o despacho de exame de admissibilidade de embargos discorreu sobre o racional adotado pela decisão embargada, no sentido de que, como a interpretação dada ao art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não confere aos lucros no exterior o atributo de dividendos fictos, não haveria que se falar sobre o art. 23 dos Tratados:

*Assim, uma vez que o entendimento manifestado no voto condutor do acórdão (ao afastar tanto a aplicação do art. 7º quanto do art. 10 do Tratado Brasil-Argentina) **teria tornado absolutamente desnecessária a menção ao art. 23** daquele mesmo tratado (pois este trata apenas dos métodos para evitar a dupla tributação justamente com relação aos rendimentos que, de*

³ MARTINS, Eliseu... [et. al]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 433-7.

acordo com as disposições da Convenção, pudessem vir a ser tributados nos dois países), **poder-se-ia concluir pela inexistência da apontada omissão.**

(...)

Justamente ao adotar a linha de pensamento que adotou é que o acórdão recorrido deixou de manifestar-se especificamente sobre as peculiaridades de cada Tratado no que diz respeito ao art. 23, assim como acerca das distintas interpretações conferidas ao mesmo dispositivo no caso específico do Tratado Brasil-Argentina, caracterizando a omissão reclamada pela embargante quanto ao que identifica como sendo a divergência a ser dirimida pela CSRF. (Grifei)

Embargante. Portanto, não ocorreu a omissão e nenhum outro vício apontado pela

Contribuinte. Diante do exposto, voto no sentido de **rejeitar** os embargos de declaração da

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura