



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720132/2017-92
ACÓRDÃO	1301-007.715 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INTERCEMENT BRASIL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2012

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Lançamento mantido.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158- 35/2001. NÃO OFENSA.

Não ofende os arts. 7º e 10 da Convenção Brasil-Argentina a redação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. DEDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE

Por falta de documentação comprobatória, não é aceita a dedução do valor alegadamente pago no país de origem, para fins de apuração do valor a ser tributado no Brasil.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso (i) por voto de qualidade no que respeita à matéria principal, " incidência do art. 10 do Tratado Brasil-Argentina, relativamente aos dividendos", vencidos os conselheiros Relator, José Eduardo Dornelas Souza, Eduardo Monteiro Cardoso e Eduarda Lacerda Kanieski, que lhe davam provimento; e (ii) por unanimidade de votos quanto à matéria subsidiária, "compensação de tributos pagos no exterior", à falta de prova. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira

Santos.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS – Redator designado

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores lagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Voluntário contra o acórdão nº 02-88.179, proferido pela 4ª Turma da DRJ/BHE, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, alterando o valor do IRPJ lançado originalmente em R\$ 7.783.008,11 para R\$ 7.085.752,04 com os devidos acréscimos legais e mantendo o valor originalmente lançado da CSLL.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento do processo em primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os Autos de Infração de fls. 458 a 472, para exigência de crédito tributário no montante de R\$ 24.140.538,50, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA PROPORCIONAL	TOTAL
IRPJ	7.783.008,11	4.115.654,68	5.837.256,08	17.735.918,87
CSLL	2.810.522,92	1.486.204,52	2.107.892,19	6.404.619,63
				24.140.538,50

Segundo a “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” dos tributos lançados, o Autor do feito registra a seguinte infração: Lucro auferido no exterior não computado no Lucro Real, conforme relatório fiscal anexo.

DJ DRJ06 MG Fl. 982

Termo de Verificação Fiscal

Os procedimentos e verificações realizados no curso da ação fiscal, bem como as conclusões que dela resultaram, estão relatados no “Termo de Verificação Fiscal” de fls. 478 a 500.

Após breve síntese sobre o início do procedimento fiscal e transcrição do objeto social da empresa fiscalizada, informa que conforme a DIPJ referente ao ano-calendário 2012 a mesma detinha 7 participações em sociedades domiciliadas no exterior:

Nome da sociedade	País de domicílio	Participação informada
CAMARGO CORREA ESCOM CEMENT BV	HOLANDA	50,10%
CAUE FINANCE LIMITED	ILHAS CAYMAN	100,00%
HOLDTOTAL S/A	ARGENTINA	97,00%
INTERCEMENT PORTUGAL, SGPS, SA	PORTUGAL	100,00%
INVERSIONES RIOS PRIMERA	CHILE	99,90%
LOMA NEGRA CEMENTOS S/A	ARGENTINA	24,18%
YGUAZU CEMENTOS S/A	PARAGUAY	35,00%

Informa que as controladas que apresentaram lucros passíveis de tributação no Brasil durante o período fiscalizado foram a HoldTotal S/A e Loma Negra Cimentos S/A, informando quanto a esta última o seguinte:

*"Poder-se-ia argumentar o porquê da inclusão dos resultados da empresa **LOMA NEGRA** nos cálculos da autuação uma vez que a participação do fiscalizado nessa empresa é de **24,18%**. Acontece que o fiscalizado detém **97%** das ações da empresa **HOLDTOTAL**, cuja única razão de existir são as ações (**49,39%**) que possui na empresa **LOMA NEGRA**.*

[...]

*Assim, as demonstrações financeiras da empresa **LOMA NEGRA** refletem essa realidade:*

“La controladora de la Sociedad es Intercement Brasil S.A. (ex Camargo Corrêa Cimentos S.A. (“CCC”)), una sociedad domiciliada en la ciudad de São Paulo, en el estado homónimo, de Brasil, cuyo objeto social es la producción y comercialización de cemento y sus derivados, así como también la exploración de recursos minerales que son utilizados en su proceso productivo.”

De acordo com o disposto no § 2º do Artigo 243 da Lei nº 6.404/76:

Artigo 243 (...) (...)

"§ 2º Considera-se **controlada** a sociedade na qual a **controladora, diretamente** ou **através** de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores."

*Esclarece que: "o exame da Linha 07 das Fichas 09A e 17 da DIPJ do ano-calendário de 2012 revela que o fiscalizado adicionou a título de "**lucros disponibilizados do exterior**" para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL o valor de **R\$ 7.419.266,13**. Desse valor, de acordo com as folhas 42 e 43 da parte **B** do **Lalur** para o ano-calendário de 2012, **R\$ 1.878.099,23** referem-se aos resultados da empresa **ITACAMBA CEMENTOS S.A.** e a quantia de **R\$ 5.541.166,91** diz respeito tão somente ao resultado da empresa **YGUAZU CEMENTOS S/A**, que por serem coligadas não fazem parte do escopo deste procedimento de fiscalização."*

Apresenta histórico da legislação aplicável ao caso em análise, tecendo considerações acerca da Tributação em Bases Universais - TBU.

"[...]"

Com a Lei nº 9.249, de 26/12/1995, a legislação do imposto de renda passou a tributar os lucros auferidos no exterior em seu Artigo 25 que assim dispõe:

"Art. 25 Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano".

A Lei 9.532, de 10/12/1997 no seu Artigo 1º determina o momento em que este lucro deverá ser adicionado ao lucro líquido:

"Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas **serão** adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado **no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados** para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil".

E o caput do artigo 74 da MP nº 2.158-35 de 24 de agosto de 2001, um dos principais dispositivos da legislação relacionada a TBU determina o momento de disponibilização dos lucros que assim dispõe:

"Art. 74 Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e 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".

E o § 7º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002, assim dispõe:

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

Do exame do dispositivo em questão - e levando-se em conta as particularidades da situação ora examinada - é irrefragável inferir que o IRPJ e a CSLL alcançam os lucros auferidos por controladas no exterior (na proporção das participações da controladora em suas controladas, em consonância com o disposto no art. 25, § 2º, II, da Lei nº 9.249/1995)."

Comenta sobre as convenções para evitar a dupla tributação esclarecendo que *a pretensão do fisco brasileiro não recai sobre o contribuinte domiciliado no exterior, mas sim, sobre o lucro auferido no exterior pela controladora brasileira INTERCEMENT BRASIL S/A por intermédio de suas controladas domiciliadas no exterior.*

Transcreve entendimento consolidado na Solução de Consulta Interna nº 18 - COSIT, de 08 de agosto de 2013:

"Conclusão

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 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."

Apresenta quadro demonstrativo dos lucros auferidos por controladas domiciliadas no exterior não oferecidos à tributação, para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL:

Empresa	Lucros a serem disponibilizados em 2012
HOLDTOTAL S/A	45.186.475,87
LOMA NEGRA CEMENTOS S/A	38.883.686,30
TOTAL	84.070.162,17

Esclarece que:

"Esses lucros são passíveis de disponibilização para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do fiscalizado, nos termos do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35.

Ante o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN) e artigo 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), faz-se necessário o lançamento de ofício do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidentes sobre os lucros não disponibilizados do exterior, cuja base de cálculo totaliza R\$ 84.070.162,17 (AC 2012), em cumprimento ao disposto no art. 25 e §§ da Lei 9.249/95; art. 249, inciso II e art. 394 do RIR/99 e arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001."

Ao final informa:

"O fiscalizado possui apelação em mandado de segurança por meio da qual postula suspender a exigibilidade do crédito tributário do IRPJ e da CSLL relativo aos lucros acumulados pelas sociedades estrangeiras, relativos ao ano calendário de 2006 e aos exercícios futuros, até sua efetiva disponibilização. Os autos permanecem conclusos ao relator desde 10/10/2013."

Impugnação

A contribuinte foi cientificada do lançamento em 27/11/2017 (fl. 455) e apresentou impugnação em 22/12/2017 (fls. 505/558), alegando em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

(i) A Autoridade Fiscal tributou lucros apurados por sociedades domiciliadas na Argentina (Holdtotal e Loma Negra), o que não é admitido pelo artigo VII da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a

República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda ("Convenção Brasil-Argentina"), promulgada pelo Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982;

Aduz que pela legislação de regência e pela convenção para evitar a dupla tributação, é patente que a competência para a tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior de investidoras brasileiras é atribuída, por força da convenção, exclusivamente ao país em que estão sediadas tais controladas e coligadas, e nunca ao Brasil, diferentemente do pretendido pelo Sr. Agente Fiscal.

Destaca que a incompatibilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, em virtude da existência de acordos internacionais, inclusive, já foi devidamente reconhecida pela Jurisprudência do STJ, que ao julgar o REsp nº 1.325.709/RJ entendeu pela aplicação do artigo VII das convenções brasileiras celebradas com a Bélgica e Luxemburgo, afastando assim a aplicação do artigo 74, haja vista que disposições dos tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre normas de Direito Interno, em razão de sua especificidade.

Que a premissa adotada pela autoridade fiscal, de que não é o lucro da empresa sediada no exterior que está sendo tributado, mas, sim, o lucro auferido pela sua investidora no Brasil, está manifestamente equivocado e em conflito com o ordenamento jurídico, em especial, as normas que expressamente excluem os resultados de equivalência patrimonial do campo de tributação, bem como o tratado firmado entre Brasil e Argentina para evitar a dupla tributação, uma vez que o fato gerador previsto no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 corresponde aos próprios lucros auferidos no exterior pelas controladas e coligadas, e não ao lucro da pessoa jurídica brasileira.

Que o Brasil somente poderia tributar o lucro apurado por empresa controlada/coligada sediada na Argentina no caso dessa empresa possuir um estabelecimento permanente no Brasil e limitado ao lucro gerado por esse estabelecimento permanente, o que não ocorre no presente caso. Portanto, o artigo VII da convenção Brasil-Argentina é totalmente aplicável ao presente caso para impedir a tributação no Brasil dos lucros auferidos pela HoldTotal e Loma Negra, devendo os lucros auferidos por empresas argentinas somente serem tributados pela Argentina.

Por outro lado, informa que mesmo que o objeto da tributação do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 viesse a ser qualificado, face aos tratados contra a dupla tributação, como sendo um dividendo, ainda assim o referido artigo não poderia ser aplicado em relação aos dividendos das empresas domiciliadas na Argentina, tendo em vista que o Tratado Brasil-Argentina obriga a isentar de tributação os dividendos disponibilizados pelas empresas investidas sediadas na Argentina.

A este respeito, verifica-se inicialmente que o artigo X da Convenção Brasil-Argentina faz clara referência a “dividendos pagos”.

Nos termos do artigo X da Convenção Brasil-Argentina, qualquer dos dois Estados Contratantes - Brasil e Argentina - têm competência para tributar os

dividendos pagos pela Holdtotal e pela Loma Negra à impugnante. Mas aqui se ressalte: dividendos pagos.

Desta feita, entende a impugnante que o lucro que ainda não foi distribuído e que está sendo objeto de tributação nos Autos de Infração não poderia ser qualificado no artigo X (dividendos) da Convenção Brasil-Argentina, uma vez que lhe falta o requisito básico para ser subsumido a essa regra: o efetivo pagamento.

Em conclusão, a posição da impugnante é a de que os lucros auferidos por sua controlada e sua coligada na Argentina devem ser qualificados no artigo VII da Convenção Brasil-Argentina, não sendo aplicável o artigo X.

Além dos argumentos anteriormente sustentados, também plenamente aplicáveis à CSLL, deve-se registrar, ainda, para que não paire qualquer dúvida sobre essa questão, que o artigo II esclarece quais são os tributos alcançados pela Convenção Brasil-Argentina.

No Brasil alcança, além do imposto sobre a renda (§ 1º, “a”, do artigo II), a CSLL, nos termos do § 2º do artigo II, que dispõe que “A presente Convenção se aplicará também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos existentes, seja em sua substituição”.

À época da celebração da Convenção Brasil-Argentina, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 74/81, ainda não havia previsão de tributação de lucros por meio da CSLL, a qual somente foi instituída por meio da Lei nº 7.689/88. Mesmo após sua instituição, essa contribuição somente passou a incidir sobre lucros auferidos no exterior a partir de 1º de outubro de 1999, com a edição da MP nº 1.858-6/99 (atual reedição: MP nº 2.158-35/2001).

Com efeito, o IRPJ e a CSLL possuem a mesma natureza jurídica, haja vista que ambos têm como núcleo de sua materialidade constitucional o lucro auferido pelas empresas, razão pela qual se pode afirmar, desde já, que tais tributos devem ser tidos como idênticos ou substancialmente semelhantes para fins de aplicação da Convenção Brasil-Argentina.

(ii) O Sr. Agente Fiscal não observou o artigo 26 da Lei nº 9.249/95 e o artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/02, já que desconsiderou, na apuração dos impostos supostamente devidos no Brasil, os tributos pagos pelas controlada e coligada da Impugnante sediadas no exterior;

Que independentemente da celebração de convenções para evitar a dupla tributação, o artigo 26 da Lei 9.249/95 é expresso em determinar que a impugnante está autorizada a compensar o imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil, até o limite do imposto aqui devido. Esse crédito, contudo, não foi considerado pelo Sr. Auditor Fiscal no momento da lavratura dos autos de infração.

(iii) Ademais, a tributação dos lucros apurados no exterior e não disponibilizados no Brasil foi feita contrariando a decisão do Supremo Tribunal Federal ("STF") na Ação Direta de Inconstitucionalidade ("ADI") nº 2.588, na qual foi declarada a inconstitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/01, para as empresas coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.

Destaca que o Sr. Agente Fiscal errou ao classificar a empresa Loma Negra como controlada sendo esta uma coligada, uma vez que examinando o quadro elaborado pelo próprio Agente, constata-se que apenas a HoldTotal enquadra-se na definição de controlada conforme art. 243 da Lei das S/A.

Ao final, discorda da cobrança de juros sobre a multa de ofício, por ausência de previsão legal, alegando que o artigo 13 da lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao art. 84 da lei nº 8.981/95, que por sua vez estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos, além de contestar a retificação de ofício do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa constante dos lançamentos de IRPJ e CSLL.

Ao longo de sua peça impugnatória, citou doutrina, julgados administrativos e judiciais que aduz corroborar as alegações acima.

Naquela oportunidade, foi proferido o Acórdão da DRJ, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é regular a incidência dos juros de mora, a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ Ano-calendário: 2012

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.

A aplicação do disposto no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE (no caso, firmado entre o Brasil e Argentina).

DISPONIBILIZAÇÃO E TRIBUTAÇÃO. REGRA GERAL. STF.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por controlada ou coligada no exterior para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL, serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

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, conforme §2º do art. 26, da Lei nº 9.249/95. Além disso, para terem sua validade reconhecida no

processo administrativo, documentos em língua estrangeira devem estar traduzidos por tradutor juramentado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ espraia seus efeitos sobre a CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do referido Acórdão, e com ele inconformado, a Recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, pugnando por seu provimento, onde apresenta seus argumentos.

Numa primeira apreciação, esta Turma de Julgamento, por determinação do art. 19-E da Lei nº. 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, mediante o Acórdão nº 1301-005.817, deu provimento ao recurso voluntário apresentado.

Inconformada com a decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial de divergência, sendo as razões analisadas pela CSRF, que exarou o Acórdão nº 9101-006.772, no sentido de conhecer do Recurso e, no mérito, por voto de qualidade, lhe deu provimento, com retorno dos autos ao colegiado *a quo* para exame de matérias alegadas em Recurso Voluntário acerca da incidência dom art. 10 do Tratado Brasil-Argentina, relativamente aos dividendos e à compensação do imposto pago no exterior.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relator.

Ratifica-se o conhecimento do recurso, de acordo com o Acórdão nº 1301-005.817, proferido por este Colegiado.

Em conformidade com a decisão proferida pela CSRF, por meio do Acórdão nº 9101-006.772, passa-se ao exame de matéria ainda não apreciada, qual seja, a discussão em torno da incidência do art. 10 do Tratado Brasil-Argentina, relativamente aos dividendos e à compensação do imposto pago no exterior.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Da incidência do art. 10 do Tratado Brasil-Argentina

Através do Acórdão nº 9101-006.772, a CSRF posicionou-se no sentido de firmar o entendimento de que inexistente conflito entre o art. 74 da MP 2.158-35/2001 com os tratados que contemplam cláusula erigida com base no art. 7º da Convenção-Modelo da OCDE, conforme sintetizado na seguinte ementa:

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS CELEBRADOS PELO BRASIL QUE CONTENHAM CLAUSULA COM BASE NO ARTIGO 7º DA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE. COMPATIBILIDADE COM O ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

Não existe conflito entre o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 com os tratados que contenham cláusula erigida com base no art. 7º da Convenção-Modelo da OCDE, uma vez que este dispositivo não regula a tributação dos lucros das empresas por parte do seu país de residência, ainda que tais lucros possam decorrer de lucros apurados por controladas residentes no outro país signatário do acordo internacional.

Assim, sedimentando-se o entendimento de que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 alcança os lucros da controlada no exterior, deve-se verificar se a tributação se encontra vedada por força dos artigos 10º do acordo.

Esta alegação consta em recurso, resumidamente, nos seguintes termos:

III.1.3 - Ad Argumentandum – Da Aplicação do Artigo X da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Firmada entre Brasil e Argentina (Dividendos)

Na remota hipótese de este Conselho não entender que o Artigo VII é aplicável aos lucros auferidos pela Holtotal e pela Loma Negra e não distribuídos à Recorrente, excluindo-se qualquer pretensão tributária brasileira sobre tais montantes, para admitir que o objeto da tributação do artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 devesse ser qualificado, face aos tratados contra a dupla tributação, como sendo um dividendo, ainda assim o referido artigo não poderia ser aplicado em relação aos dividendos das empresas domiciliadas na Argentina, tendo em vista que a Convenção Brasil-Argentina obriga a isentar de tributação os dividendos disponibilizados pelas empresas investidas sediadas na Argentina.

A este respeito, verifique-se inicialmente o que dispõe o referido artigo X da Convenção Brasil-Argentina:

“Artigo X

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.
2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga e de acordo com a legislação desse Estado”.

Nota-se que é clara a referência que se faz no dispositivo transcrito a dividendos pagos. Para se entender em que consistem os referidos dividendos pagos, torna-se fundamental a verificação do disposto nos Comentários da OCDE à Convenção

Modelo, base para quase todas as convenções firmadas pelo Brasil, inclusive aquela celebrada com a Argentina.

É fato notório que os Comentários da OCDE não possuem força vinculante nem mesmo para os membros dessa Organização, muito menos para os países que não a compõem, tais como o Brasil.

Contudo, é inegável a influência desse documento oficial no contexto da interpretação e da aplicação dos acordos firmados segundo a Convenção Modelo da OCDE.

[...]

Como se pode verificar, os Comentários são claros no sentido de que dividendo apenas pode ser caracterizado como resultado distribuído ao sócio ou acionista, não se cogitando da incidência tributária sobre detentores de participação societária em relação a lucros ainda não distribuídos.

Nesse diapasão, ao se referir ao sentido que deve ser conferido ao termo “dividendos pagos” contido no artigo 10 dos acordos firmados segundo a Convenção Modelo da OCDE, afirma Jacques Malherbe que seria “*difícil estender o significado de pagamento para cobrir situação de dividendos presumidos, em que nenhum benefício econômico é transferido para o acionista*”.

Voltando-se ao artigo X da Convenção Brasil-Argentina, tem-se que, nos termos do referido dispositivo, qualquer um dos dois Estados Contratantes – Brasil e Argentina – têm competência para tributar os dividendos pagos pela Holdtotal e pela Loma Negra à Recorrente. Mas aqui se ressalte: **dividendos pagos**.

Grosso modo, dividendo, de acordo com o parágrafo 4º do artigo X da Convenção Brasil-Argentina, significa rendimentos decorrentes da detenção de ações de determinada sociedade. Já pagar significa haver a transladação efetiva de algo de um patrimônio para outro, **o que não ocorre no caso de lucros não distribuídos**.

Assim sendo, **a convenção firmada entre Brasil e Argentina apenas permite que sejam considerados como dividendos os valores decorrentes da detenção de participação social que materialmente se deslocam do patrimônio da investida para o patrimônio da investidora**.

Para que se considere que dividendos foram pagos, é necessário ato formal de transferir os lucros da esfera patrimonial de uma pessoa jurídica para seu sócio ou acionista, o que não ocorre na situação descrita no presente processo administrativo.

Desta feita, evidente que o lucro que ainda não foi distribuído e que está sendo objeto de tributação nos autos de infração originários do presente processo não poderia ser qualificado no artigo X (dividendos) da Convenção Brasil-Argentina, uma vez que lhe falta o requisito básico para ser subsumido a essa regra: **o efetivo pagamento**.

[...]

Não obstante, não se pode analisar o acordo em questão sem verificar o conteúdo de seu artigo XXIII, o qual trata da aplicação dos métodos para evitar a dupla tributação.

O artigo em questão determina, em seu parágrafo 2º, que os dividendos pagos por uma sociedade argentina a uma sociedade brasileira que detenha mais de 10% do capital social da primeira e que sejam tributáveis na Argentina em conformidade com as disposições do acordo, estarão isentos da tributação no Brasil. Eis o que dispõe o referido artigo, *in verbis*:

“ARTIGO XXIII

Métodos para evitar a dupla tributação

1. Quando um residente do Brasil receber rescindimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis na Argentina, o Brasil, ressalvado o disposto no parágrafo 2, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente um montante igual ao imposto sobre a renda pago na Argentina.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis na Argentina.

2. 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, que sejam tributáveis na Argentina do imposto no Brasil.

3. Quando um residente da Argentina receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Brasil, a Argentina isentará de imposto esses rendimentos, a menos que sejam considerados provenientes da Argentina.” (g.n.)

Destarte, nos termos do parágrafo 2º do artigo XXIII da Convenção Brasil-Argentina, ainda que se entenda que os lucros auferidos no exterior pela Holdtotal e pela Loma Negra devam ser qualificados como dividendos, o que apenas admite a título de argumentação, também não haveria que se falar em tributação no Brasil, uma vez que o acordo expressamente isenta tais rendimentos da tributação brasileira e que a Recorrente detém 97% da Holdtotal e 24,18% da Loma Negra.

[...]

Assim, pelas razões acima expostas, não poderia ser mantida a tributação pretendida pela Fiscalização, pelo IRPJ e pela CSLL, dos lucros auferidos no exterior pelas empresas controlada (Holdtotal) e coligada (Loma Negra) da Recorrente sediadas na Argentina, tendo em vista a existência da Convenção Brasil-Argentina.

Prosperam seus argumentos.

Mais uma vez, veja-se o que dispõe o art. 10 do Tratado Brasil-Argentina:

“Artigo X Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.
2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga e de acordo com a legislação desse Estado.
3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplicam se o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente ou uma base fixa a que estiver efetivamente ligada à participação geradora dos dividendos. Nesse caso, serão aplicáveis as disposições dos Artigos VII ou XIV, conforme o caso.
4. O termo "dividendos", usado no presente Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.
5. Quando uma sociedade residente da Argentina tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação brasileira.
6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto à medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou à medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma base fixa situados nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre lucros não distribuídos, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros distribuídos consistirem total ou parcialmente de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

(...)

É muito claro que o dispositivo convencional trata dos dividendos **pagos**, não permitindo que se considerem como dividendos os distribuídos fictamente.

O CARF, em diversas vezes foi instado a se manifestar sobre o tema, e entre essas, destaco o voto do Conselheiro Marcos Shigueo Takata, que, após discorrer sobre o CFC e as peculiaridades da tributação em bases universais pretendida pelo fisco brasileiro, traz argumentos pertinentes ao tema para concluir que não há como se tributarem dividendos fictos ou dividendos distribuídos fictamente. Veja-se suas ponderações lançadas no Acórdão nº 1103-001.122:

Mas, podem ser tributados dividendos fictos?

[...]

Veja-se o que dispõe o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda, incorporado ao direito doméstico pelo Decreto 331/92, que, na essência, é igual ao art. 10 do Tratado Brasil-Argentina (há uma variação no § 5º do art. 10, a qual não afeta a questão em dissídio):

ARTIGO 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e nos termos da lei desse Estado; mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim incidente não poderá exceder 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos. O disposto neste parágrafo não prejudica a tributação da sociedade, no que diz respeito aos lucros dos quais se originaram os dividendos pagos.

3. O termo "dividendos", empregado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição; ações de empresas mineradoras; partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado em que reside a sociedade que realiza a distribuição.

4. Não se aplica o disposto nos parágrafos 1 e 2 se o beneficiário dos dividendos, residente em um Estado Contratante, realiza negócios no outro Estado Contratante em que reside a sociedade que paga os dividendos, por intermédio de estabelecimento permanente ali situado, e se a participação, em virtude da qual os dividendos são pagos, se relaciona efetivamente ao estabelecimento permanente. Nesse caso aplica-se o disposto no Artigo 7.

5. Quando um residente em um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, este estabelecimento permanente pode estar, ali, sujeito a imposto retido na fonte, nos termos da legislação daquele Estado.

Todavia, tal imposto não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, apurado após o pagamento do imposto de renda de sociedades, incidente sobre aqueles lucros.

6. Quando uma sociedade residente em um Estado Contratante recebe lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto se tais dividendos forem pagos a residente desse outro Estado, ou se a

participação em virtude da qual os dividendos são pagos, relacionar-se efetivamente a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado; nem poderá sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a imposto sobre lucros não distribuídos, ainda que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, no total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

7. As limitações de alíquota do imposto previstas nos parágrafos 2 e 5 não se aplicam aos dividendos ou lucros pagos antes do final do primeiro ano calendário seguinte ao ano de assinatura desta Convenção.

É muito claro que o dispositivo convencional trata dos dividendos pagos, ao versar sobre a competência tributária cumulativa dos Estados contratantes sobre a materialidade em questão.

O problema da qualificação de dividendos é resolvido pelo próprio art. 10 do Tratado Brasil-Holanda (e do art. 10 do Tratado Brasil-Argentina), em seu § 3º.

Ainda, o referido § 3º do art. 10 do tratado não permite que se considerem como dividendos os distribuídos fictamente.

E também remete ao Estado-fonte, i.e., ao Estado contratante em que reside a sociedade distribuidora dos dividendos, a qualificação residual de dividendos, mas coloca como um dos limites: a distribuição efetiva. É expressa nesse sentido a parte final do § 3º do art. 10 do tratado em questão.

Interdita-se, pois, inserir na moldura de dividendos os fictos ou os distribuídos fictamente.

Ainda, registre-se que o § 6º do art. 10 do tratado prevê – tal como no Modelo OCDE – cláusula de salvaguarda.

Impede-se que um Estado contratante pretenda tributar indiretamente como dividendos ou até mesmo como lucros não distribuídos (o que é diferente de dividendos) certos valores correspondentes a lucros ou rendimentos. Os lucros e rendimentos de uma sociedade residente no Estado contratante “X” são realizados no Estado contratante “Y”. Se aquela sociedade residente no Estado “X” pagar dividendos a quem não seja residente no Estado “Y”, mesmo que os dividendos pagos sejam originários de lucros ou rendimentos realizados no Estado “Y”, tais dividendos não poderão ser tributados nesse Estado “Y”. O mesmo vale para lucros não distribuídos. Veda-se uma tributação extraterritorial em tais moldes.

Ao fazer esse registro, quero dizer que o tratado não dá margem a permitir que o art. 10 seja aplicado a dividendos fictos ou distribuídos fictamente.

Todo o art. 10 do tratado em comentário cuida de dividendos pagos, ao delinear a competência tributária cumulativa do Estado contratante em que reside o sócio ou o acionista, com a do Estado contratante em que reside a sociedade que distribui (paga)os dividendos.

Como o pressuposto é a constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01, só posso concluir que o regime de transparência fiscal adotado não tem como materialidade os dividendos, pois, como se viu, não há como se tributarem dividendos fictos ou dividendos distribuídos fictamente. Adiante esclareço a materialidade do art. 74 da MP 2.158/014.

A técnica de tributação não pode ser manejada ou manipulada para alcançar materialidade ou seu aspecto temporal por ficção legal, nos termos deduzidos alhures.

Por outro lado, seja como corolário do que se deduziu, seja pela interpretação e aplicação direta do art. 10 dos tratados em jogo, fica evidenciado claramente o seguinte: o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda e o art. 10 do Tratado Brasil-Argentina são inaplicáveis sobre o suporte fático em dissídio.

Não vejo como se possa dar interpretação diversa.

Este mesmo entendimento tem sido adotado em outros votos do CARF, como por exemplo, o voto vencido proferido pela Conselheira Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, no Acórdão 9101-007.245, que, à propósito, teve a própria INTERCEMENT BRASIL como interessada. Transcrevo a seguir seus fundamentos e adoto-os, em complemento, como razões de decidir deste voto:

Ademais, de acordo com o art. 10º da referida convenção, a tributação incidente sobre dividendos somente pode ocorrer com relação aos dividendos pagos por uma sociedade residente em um país aos residentes no outro país.

[...]

No que se refere ao art. 10, explica o referido professor [Sérgio André Rocha] que, na eventualidade de se entender que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 autoriza a tributação de dividendos fictos – o que não procede -, o art. 10 impediria a tributação dos valores sem que houvesse o seu efetivo pagamento. Em outras palavras: ainda que se interprete o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 como sendo uma norma de tributação de dividendos fictos, o dispositivo não teria aplicação no caso de controladas situadas em países cujo acordo para evitar a dupla tributação da renda prevê competência tributária concorrente, entre o país da fonte e da residência, apenas com relação aos dividendos pagos.

Diante disso, quer se entenda que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 alcança os lucros da controlada no exterior, quer se defenda que o referido dispositivo abarca os dividendos não distribuídos, a sua tributação estará vedada por força dos artigos 7º e 10º do acordo para evitar a dupla tributação da renda firmado entre Brasil e Argentina.

Mas, ainda que assim não se entenda, no presente caso há um argumento adicional que impede a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, em razão do item 2 do art. 23 do acordo para evitar a dupla tributação da renda firmado entre Brasil e Argentina, que assim dispõe:

2. 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, que sejam tributáveis na Argentina de acordo com as disposições da presente Convenção, estarão isentos do imposto no Brasil.

[...]

Ora, se os dividendos, se e quando pagos, serão isentos, nos termos do item 2 do art. 23 do acordo para evitar a dupla tributação da renda firmado entre o Brasil e a Argentina, não é razoável a legislação brasileira pretender tributar esses mesmos lucros antes da distribuição em razão da aplicação do MEP. Sobre o tema, são as lições de Sergio André Rocha:

Alguns tratados brasileiros possuem uma regra específica em seu artigo 23, estabelecendo a isenção dos dividendos distribuídos. Este é o caso dos tratados com Áustria, Argentina, Equador, Espanha e Índia. Nesses casos, haveria um argumento adicional para sustentar a incompatibilidade do artigo 74 com as convenções internacionais tributárias. (...)

O afastamento das regras de tributação de lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior no caso de tratados que possuem regra de isenção de dividendos distribuídos nos parece óbvio.

Sabe-se que um dos principais vetores do Direito Internacional Público é o princípio da boa-fé, que inspira o pacta sunt servanda, o qual, por sua vez, exige que os países cumpram as obrigações pactuadas. Ora, se o Brasil assumiu a obrigação de não tributar dividendos distribuídos, parece-nos verdadeiro caso de violação do pacto internacional alcançar esses mesmos dividendos isentos em momento anterior, enquanto ainda lucros contabilizados no balanço da empresa investida no exterior.

Portanto, independentemente da tese que se defenda com relação ao alcance do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 – se tributa os lucros (ainda que fictos) da controlada no exterior, os dividendos da controladora no Brasil ou o reflexo dos lucros da controlada no exterior nos resultados da controladora no Brasil [...]

Desta forma, os valores compensados de ofício pela Autoridade Fiscal, por meio dos autos de infração em questão, deverão ser restabelecidos.

Como fui vencido, passo a análise de argumento subsidiário.

DA COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR

Em seu recurso, a Contribuinte pugna, de forma alternativa, pelo reconhecimento e compensação de valores supostamente pagos na Argentina, a título de imposto sobre a renda, em montantes superiores aos reconhecidos pela DRJ.

A DRJ assim manifestou-se sobre os documentos juntados pela Recorrente para fins de compensação, nos seguintes termos:

Analisando os autos, verifica-se que a contribuinte anexou, entre as fls. 619 e 676, os formulários (declarações) do "impuesto Ganancias Sociedades (imposto sobre os Lucros das Sociedades) e "impuesto Ganancia Mínima Presunta" (imposto sobre Lucro Mínimo Presumido) referente aos anos-calendários de 2010 a 2012, devidamente traduzidos por tradutora juramentada, para ambas as empresas. Porém, focando no período sob análise (ano-calendário 2012), verifica-se que não estão anexados todos os documentos de arrecadação necessários para comprovar o efetivo pagamento:

EMPRESA	IMPOSTO SOBRE LUCROS (ARS)		LUCRO MÍNIMO PRESUMIDO (ARS)	
	VALOR DECLARADO (ARS)	DATA COMPROV. PAG.	VALOR DECLARADO (ARS)	DATA COMPROV. PAG.
HOLDTOTAL S/A	0,00	NÃO SE APLICA	1.299.961,07	21/05/2013
LOMA NEGRA CEMENTOS S/A	2.224.957,21	14/05/13	20.977.485,45	NÃO CONSTA NOS AUTOS

Destarte, uma vez que não consta o comprovante de arrecadação do Imposto Mínimo Presumido referente a empresa Loma Negra, este não será considerado no cálculo para efeito de compensação com os tributos ora impugnados.

Convertendo os valores acima, cujos pagamentos estão comprovados, para Reais, e aplicando a proporcionalidade dos investimentos encontramos os seguintes valores:

EMPRESA	IMPOSTO PAGO (ARS)	TAXA DE CÂMBIO	PARTICIPAÇÃO	VALOR A SER COMPENSADO (R\$)	
HOLDTOTAL S/A	1.299.961,07	21/05/2013	0,388637	97%	490.056,58
LOMA NEGRA CEMENTOS S/A	2.224.957,21	14/05/2013	0,385133	24,18%	207.199,49

Aplicando a compensação nos moldes dos artigos 14 e 15 da IN SRF 213/02, tem-se que o IRPJ lançado originalmente em R\$ 7.783.008,11 deve ser alterado para R\$ 7.085.752,04. Como não houve saldo compensável suficiente para quitar o IRPJ, a CSLL deve ser mantida com o seu lançamento original.

Insurge-se a Recorrente, aduzindo que os tributos totais liquidados pela Loma Negra na Argentina, em 2012, teriam sido no total de ARS 121.863.067,20 e não ARS 2.224.957,21, como considerado pela DRJ. Alega também que tais valores deveriam ter sido compensados no lançamento à proporção de 71,91%, considerando 24,18% de participação direta e 47,97% de participação indireta (97% - participação da recorrente na Holdtotal; de 49,39% - participação da Holdtotal na LOMA NEGRA).

Em que pese seus argumentos, eles não prosperam.

Analisando os autos, verifica-se das declarações da Recorrente ao Fisco Argentino que, de fato, apenas ARS 2.224.957,21 foram efetivamente recolhidos, sendo os montantes de ARS 1.454.722,81, ARS 66.961.633,20 e ARS 51.221.753,98 decorrentes de créditos tributários conferidos pelo governo argentino. Sobre tal situação, vejamos o que dispõe a legislação:

Lei nº 9.249 de 26 de dezembro 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.(...)

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.”

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 Art. 16. (...)

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

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

O legislador ordinário é claro ao dispor apenas da possibilidade de compensação de imposto efetivamente pago, por meio de documento de arrecadação apresentado. De pronto, não se pode considerar os créditos alegados pela Recorrente, que seriam oriundos de retenções/créditos/compensações, cuja natureza não fica clara, nos documentos apresentados.

Sendo assim, rejeita-se a pretensão.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a improcedência dos autos de infração de IRPJ e CSLL, restabelecendo-se, assim, os saldos de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL.

Como fui vencido quanto à matéria subsidiária, “compensação de tributos pagos no exterior”, voto por negar provimento a esta matéria, por falta de documentação comprobatória.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado

I - INTRODUÇÃO

Em que pesem a clareza e a objetividade do voto do Ilustre Relator, peço vênia para dele discordar, nos termos do presente voto. Para apresentação dos fundamentos do voto, organizarei a redação da seguinte forma: (a) inicialmente, será apresentado, para fins de esclarecimento a matéria em dissenso, (b) em seguida, no mérito, será registrado o entendimento deste conselheiro e (c) ao final, a conclusão.

II - DELIMITAÇÃO DA LIDE

Para a correta delimitação da lide, é necessário: (a) discorrer sobre o lançamento, as respectivas alegações recursais, e o teor das decisões anteriores, (b) resumir o entendimento esposado pelo relator, em seu voto, e (c) concluir pela matéria objeto de dissenso, neste julgamento.

Do Lançamento e das Alegações Recursais

Trata-se de lançamento de tributos em face de lucro no exterior, referente ao ano-calendário 2012, auferido por empresa sediada na Argentina, controlada pela ora recorrente, que, no entender da fiscalização, não teria sido computado no Lucro Real. Como fundamento, a fiscalização, utilizou o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Como alegações, a ora recorrente defendeu, sucessivamente, que, nos termos da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda:

- inicialmente, não haveria que se falar em tributação, no Brasil, do Lucro da Empresa Argentina, por força do artigo VII da Convenção;

- em seguida, caso fosse entendido inaplicável o artigo VII, o valor fosse tratado como distribuição ficta de lucro, considerada isenta, nos termos do artigo X, combinado com o item 2 do artigo XXIII, da Convenção; e

- por fim, que caso fosse entendida inaplicável a isenção, que fosse deferida a possibilidade de dedução do imposto pago na Argentina, nos termos do item 1 do artigo XXIII da Convenção.

No âmbito das decisões anteriores, a alegação inicial foi afastada, sob o entendimento de que não se trataria de tributação do lucro da pessoa jurídica da argentina, mas de lucro da própria contribuinte controladora, no Brasil, auferido pelo fato de ser a controladora da empresa argentina. Consequentemente, o processo retornou a este colegiado, para apreciação das duas alegações finais, acima relatadas.

Do Voto do Ilustre Relator

O Ilustre relator, em seu voto, apreciou ambas as matérias e votou por:

(a) dar provimento à alegação de que o valor o lucro da empresa brasileira seria decorrente de uma distribuição ficta de lucro, considerada isenta, por aplicação do artigo X, combinado com o item 2 do artigo XXIII, da Convenção; e

(b) Prosseguindo, caso vencido quanto ao afastamento da isenção, com relação à possibilidade de dedução do imposto pago na Argentina, nos termos do item 1 do artigo XXIII da Convenção, votou por negar provimento a essa alegação, por falta de prova do pagamento.

Contudo, a maioria do colegiado, presumida por conta do voto de qualidade do Sr. Presidente, entendeu por negar provimento ao recurso.

Da Matéria em Discussão

Nos termos acima colocados, resta claro que a matéria em discussão se restringe à verificação da natureza do valor em disputa (a) como decorrente de distribuição ficta de lucro para a qual sejam aplicáveis os termos do artigo X da Convenção, conforme voto do Ilustre Relator, ou (b) como lucro da própria controladora, no Brasil, em decorrência do aumento patrimonial ocorrido na controlada argentina, conforme entendido pela maioria presumida do colegiado.

III - MÉRITO

Entendo que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, referindo-se a investimentos em coligadas, automaticamente se refere a investimentos avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial. Assim, parto do pressuposto de que há o reconhecimento de um aumento efetivo no patrimônio da controladora, em função do reconhecimento de existência, pelo regime de competência, de lucro auferido pela investida controlada.

Ora, o art. 74 da referida Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, apenas dispõe acerca do momento em que esse aumento patrimonial deve ser considerado para fins de tributação, elegendo a disponibilidade jurídica da renda (aumento patrimonial), em detrimento de sua disponibilidade econômica. Isso não conflita com a Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, e está em consonância com o art. 43 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966).

Em suma, pelo Método da Equivalência Patrimonial, uma controladora reconhece, em seu patrimônio, o efeito do lucro auferido pela controlada, independentemente de eles terem sido distribuídos. Saliente-se que não há óbice para que essa controladora distribua dividendos a seus proprietários mesmo antes de receber os dividendos devidos por sua controlada. De fato, há apenas a possibilidade de postergar essa distribuição, mediante a constituição de uma reserva de lucros a realizar, nos termos do art. 197 da Lei nº 6.404, de 1976.

A legislação tributária, por seu turno, simplesmente adotou esse critério para tributar e efeito patrimonial do lucro de controladas no exterior. Saliente-se que isso é perfeitamente compatível com o fato de o aumento patrimonial decorrente dos lucros de controladas no próprio país não ser tributado. Internamente, a legislação permite essa não tributação, porque o lucro da controlada já é tributado no país.

Esse fundamento já seria, por si só, suficiente para afastar a aplicação do artigo X da Convenção.

Contudo, ainda que se entendesse o valor como lucro distribuído de forma ficta, ainda assim, não seria aplicável o disposto no artigo X da Convenção, nos termos do voto vencedor do Acórdão 9101-002.330, proferido na Sessão do dia 04/05/2016, da lavra do Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, então componente do colegiado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

... o recorrente insiste no argumento de que “os lucros pertencem à sociedade que os produziu e só podem ser tributados em seu país de domicílio ou residência”, e que “quando estes mesmos lucros são distribuídos aos sócios sob a

forma de dividendos, deixam eles de pertencer à sociedade e passam a se constituir em rendimento do sócio, quando então estão sujeitos à regra do art. 10 (dividendos)

do tratado que prevê uma competência cumulativa...” (fls. 2.163), concluindo após adicionar outros argumentos, que “o Acórdão recorrido procedeu à incorreta interpretação do tratado com a Holanda” (fl. 2.170). Não são corretos e aceitáveis os argumentos do recorrente no sentido de afastar a validade da conclusão do acórdão recorrido, conforme se demonstra a seguir.

...

Assim, há duas opções ao intérprete da norma CFC: a) simplesmente é tributada a variação patrimonial verificada no Brasil, que corresponde aos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação estática; b) o que se tributa é a distribuição presumida de dividendos ou lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação dinâmica.

De toda sorte, ambas formas de interpretação, estática ou dinâmica levam ao mesmo resultado e afastam a aplicação dos acordos de maneira geral, primeiro, conforme demonstrado ao art. 7º, não se aplica de forma alguma ao presente caso, tratando-se de terrível equívoco entender que o art. 7º das Convenções Modelo da ONU e da OCDE foi construído com a finalidade de eliminar a tributação em bases universais dos estados contratantes (que é o que infere se aplicado este dispositivo como quer o recorrente e pretende a rationale do voto vencido), e, segundo, porque, no caso da interpretação dinâmica, o art. 10, que se aplicaria, não se aplica diretamente porque o art. 10 das Convenções Modelo da ONU e da OCDE só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos, assim como o art. 10 da Convenção Brasil-Holanda. Ou seja, só vai ser aplicado no futuro, quando da efetiva distribuição – mas esta situação independe de qualquer interpretação que não a literal – mas, curiosamente, seria também afastada pela interpretação que o recorrente e o voto vencido querem dar ao art. 7º (embora contraditoriamente admitam a aplicação do art. 10 quando da efetiva distribuição).

Assim, a interpretação do recorrente e do voto vencido criam uma contradição interna no próprio bojo das convenções, devendo ser afastada.

Por esses motivos, é de se afastar a aplicação do artigo X da Convenção ao caso.

IV - CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos