



---

**Solução de Consulta nº 400 - Cosit**

**Data** 5 de setembro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO DE CONTROLADAS. INTERPRETAÇÃO DA ISENÇÃO SOBRE PAGAMENTO DE DIVIDENDOS.

A isenção prevista no art. XXIII, parágrafo 2, da Convenção Brasil-Argentina deve ser interpretada de forma literal. Assim, refere-se ao pagamento de dividendos por sociedade residente na Argentina a uma sociedade residente no Brasil detentora de mais de 10% (dez por cento) do capital da primeira, desde que estes dividendos tenham sido tributados de acordo com as disposições da convenção em tela. Portanto, não se aplica ao pagamento do IRPJ devido no Brasil pela consulente, referente à parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada na Argentina.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADORAS NO BRASIL. DISPONIBILIZAÇÃO. COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR.

Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelece as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade. A lei determina que a parcela do ajuste do valor do investimento equivalente aos lucros auferidos pela controlada será considerada disponibilizada no momento em que é apurado o balanço da controlada e deve ser incluída na base de cálculo do IRPJ da controladora no Brasil. A legislação tributária permite a compensação do valor pago no país da controlada com os tributos devidos no Brasil em questão.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, arts. 43, 96 e 111; Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, arts. 76, 77 e 96; MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 74; Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982, arts. X e XXIII.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO DE

---

**CONTROLADAS. INTERPRETAÇÃO DA ISENÇÃO SOBRE PAGAMENTO DE DIVIDENDOS.**

A isenção prevista no art. XXIII, parágrafo 2, da Convenção Brasil-Argentina deve ser interpretada de forma literal. Assim, refere-se ao pagamento de dividendos por sociedade residente na Argentina a uma sociedade residente no Brasil detentora de mais de 10% (dez por cento) do capital da primeira, desde que estes dividendos tenham sido tributados de acordo com as disposições da convenção em tela. Portanto, não se aplica ao pagamento da CSLL devida no Brasil pela consulente, referente à parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada na Argentina.

**TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADORAS NO BRASIL. DISPONIBILIZAÇÃO. COMPENSAÇÃO TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR.**

Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelece as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade. A lei determina que a parcela do ajuste do valor do investimento equivalente aos lucros auferidos pela controlada será considerada disponibilizada no momento em que é apurado o balanço da controlada e deve ser incluída na base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil. A legislação tributária permite a compensação do valor pago no país da controlada com os tributos devidos no Brasil em questão.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015, art. 11; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, arts. 43, 96 e 111; Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, arts. 76, 77 e 96; MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 74; Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982, arts., X e XXIII.

**Relatório**

1. A interessada, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca do tratamento tributário do lucro resultante de investimento em controlada na Argentina.
2. A consulente informa que, entre outros, tem como objeto social “(...) **a participação em outras sociedades, negócios e empreendimentos, dentro e fora do país**” (fl. 5) (negrito pelo próprio consulente).
3. Acrescenta que, no caso da presente consulta, é sócia controladora de empresa com sede na cidade de Buenos Aires, Argentina, com participação de 95,51% do capital desta.
4. Informa ainda que a empresa Argentina é lucrativa e que o lucro resultante não ingressa efetivamente no Brasil, “sendo apenas reconhecido contabilmente pela Consulente/controladora no Brasil” (grifo do peticionante) (fl. 5).

5. A consulente pretende esclarecer se incide ou não tributação (no caso, IRPJ e CSLL) sobre o lucro que não ingressa efetivamente no Brasil, lucro esse que, segundo o próprio, não estaria disponível, e se haveria isenção de tributação (IRPJ e CSLL) em face da legislação e/ou de acordo internacional entre Brasil e Argentina.

6. O peticionante indica os seguintes dispositivos da legislação tributária que ensejaram a apresentação da consulta (fls. 6 a 22):

- Artigos 21, 22 e 74, da MP nº 2.158, de 24 de agosto de 2001;
- Artigos 25 a 27, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;
- Artigos 15 a 17, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;
- Artigo 1º, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997;
- Artigos 394 e 395, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999;
- Artigos 76 a 82, da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014;
- Artigo XXIII, do Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982 (Convenção Brasil-Argentina);
- Incisos IV, V e VI, da Portaria MF nº 22, de 20 de janeiro de 1983;
- Artigo 57, da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

7. Com base na legislação acima mencionada, especialmente a Convenção Brasil-Argentina, a consulente sumariza seu entendimento concluindo que estaria “isenta do pagamento do IRPJ e da CSLL, tanto no caso do lucro não ingressar efetivamente no país, quanto no caso da efetivação do seu ingresso, ou seja, a consulente entende que de qualquer forma o lucro auferido por empresa controlada situada no exterior é isento de IRPJ e de CSLL.”

8. Estes são os exatos termos dos questionamentos por ela apresentados (fls. 22 e 23):

*a) seja esclarecido o tratamento tributário que deve ser conferido ao IRPJ e a CSLL em decorrência do acordo existente entre o Brasil e a Argentina para evitar a bitributação, ou seja, se o lucro auferido pela controlada situada no exterior, in casu na Argentina, é isento de IRPJ e da CSLL;*

*b) considerando que o lucro obtido pelas atividades da controlada situada no exterior existe e está registrado na contabilidade da controladora or Consulente, mas que esse lucro efetivamente não ingressou no país, portanto NÃO HÁ DISPONIBILIDADE do mesmo, seja confirmado que sobre essa parcela, enquanto inexistente a realização do lucro gerado na controlada situada no exterior no caixa da controladora situada no Brasil, não incide a tributação pelo IRPJ e pela CSLL.*

## Fundamentos

9. Em primeiro lugar, cabe destacar que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente

e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

10. Dito isso, começaremos por analisar o fato gerador do imposto sobre renda preceituado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN):

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

*§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*

*§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (grifei)*

11. Portanto, conforme o § 2º do art. 43, do CTN, o marco temporal quando serão considerados disponibilizados os valores oriundos do exterior foi remetido à lei.

12. Observe-se que, apesar de a consulta não explicitar a que período de apuração se refere, a consulente anexa balanço patrimonial encerrado em 31 de dezembro de 2014 (fl. 46). Para esse período, estava vigente o art. 74, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Porém já havia sido publicada a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que, apesar de ter tido seu início de vigência em 1º de janeiro de 2015, trouxe em seu texto autorização para que o contribuinte tivesse a opção de aplicar suas disposições para o ano de 2014. Nesse sentido, o consulente não esclarece qual foi sua opção.

*Art. 96. A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 76 a 92 desta Lei para o ano-calendário de 2014.*

13. No caso da consulente **não** ser optante pela aplicação do art. 96, acima descrito, a regra válida para apuração dos lucros de controladas no exterior é a expressa no art. 74, da MP 2.158-35/2001.

*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.*

14. Por outro lado, no caso da consulente ser optante pela aplicação das disposições dos art. 76 a 92 da Lei 12.973/2014, para o ano-calendário de 2014, deverá observar os comandos dos arts. 76 e 77 dessa lei, para a situação descrita na consulta:

*Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros*

*ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.*

(...)

*Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76. (grifei)*

15. Assim sendo, não importa se a consulente é ou não optante pela aplicação do art. 96, da Lei 12.973/2014, conclui-se que, seja pelo determinado pela MP 2.158-35/2001 ou pela Lei 12.973/2014, apurado o balanço da controlada na Argentina, os lucros por ela auferidos serão considerados disponibilizados e devem ser incluídos na base de cálculo do imposto de renda e da CSLL da controladora, não sendo necessário o efetivo ingresso desse lucro no País. Em outras palavras, para que seja configurado o fato gerador do imposto de renda, não é necessário que o lucro da controlada estrangeira tenha sido efetivamente distribuído à investidora brasileira (disponibilidade financeira), basta que tenha havido o efetivo acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica).

16. A consulente questiona ainda a possibilidade de isenção devido à existência de Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria do Impostos sobre a Renda (Convenção Brasil-Argentina), aprovada pelo Decreto Legislativo nº 74, de 5 de dezembro de 1981, e promulgada pelo Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982. Com efeito, transcreve-se os artigos pertinentes a consulta apresentada:

*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 aplica 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.

(...)

### ARTIGO XXIII

#### Métodos para evitar a dupla tributação

1. Quando um residente do Brasil receber rendimentos 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 de acordo com as disposições da presente Convenção, estarão isentos 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. (grifei)

17. De acordo com o art. 111, do CTN, devemos observar que a legislação tributária que outorgue isenção deve ser interpretada de forma literal:

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (grifei)*

18. Pela redação do art. 96, do CTN, certifica-se que a interpretação literal deve ser observada também nos tratados e nas convenções internacionais:

*Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (grifei)*

19. Dessa forma, da leitura literal do Artigo XXIII, parágrafo 2, da Convenção Brasil-Argentina, conclui-se que a isenção dada ocorre apenas sobre o pagamento de dividendos de uma sociedade na Argentina a uma sociedade no Brasil, e desde que tenham sido tributados na Argentina conforme as disposições da convenção (Artigo X). Portanto, não se aplica a referida isenção em relação ao pagamento do imposto de renda, devido no Brasil pela consulente, referente à parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada na Argentina.

20. Por outro lado, cabe observar que a empresa brasileira poderá compensar o imposto de renda pago na Argentina com o imposto de renda devido no Brasil, em conformidade com o parágrafo 1, do Artigo XXIII, da Convenção Brasil-Argentina. Ainda que não houvesse tal previsão, tanto o art. 87, da Lei nº 12.973/2014, caso a consulente seja optante pela aplicação dessa legislação, quanto pelo art. 26, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, permitiriam a compensação do valor pago no país da controlada com o imposto devido no Brasil pela consulente.

21. O entendimento apresentado está em conformidade com a jurisprudência administrativa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ*

*Ano calendário: 2008*

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

*Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Argentina e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.*

*TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-ARGENTINA.*

*O Tratado firmado entre Brasil e Argentina não impede a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos por controlada no exterior.*

*(CARF, Acórdão 1402-002.494, Rel. Designado Fernando Brasil de Oliveira Pinto, 2017)*

22. Por fim, acrescenta-se ainda que, para efeitos de tratados, a interpretação expressa acerca do IRPJ abrange a CSLL, conforme art. 11, da Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015.

*Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.*

*Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei no 5.844, de 23 de setembro de 1943.*

## Conclusão

23. Ante o exposto, responde-se à consulente, que:

23.1. A isenção prevista no art. XXIII, parágrafo 2, da Convenção Brasil-Argentina deve ser interpretada de forma literal. Assim, refere-se ao pagamento de dividendos por sociedade residente na Argentina a uma sociedade residente no Brasil detentora de mais de 10% (dez por cento) do capital da primeira, desde que estes dividendos tenham sido tributados de acordo com as disposições da convenção em tela. Portanto, não se aplica ao pagamento do IRPJ, nem da CSLL, devidos no Brasil pela consulente, referente à parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada na Argentina;

23.2. Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelece as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade. A lei determina que a parcela do ajuste do valor do investimento equivalente aos lucros auferidos pela controlada será considerada disponibilizada no momento em que é apurado o balanço da controlada e deve ser incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora. A legislação tributária permite a compensação do valor pago no país da controlada com os tributos devidos no Brasil em questão.

*assinatura digital*

IVO TAMBASCO GUIMARÃES JR.  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operação Financeira (Cotir).

*assinatura digital*

ANDREA COSTA CHAVES  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação Internacional

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) para aprovação.

*assinatura digital*

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Cotir

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*assinatura digital*

FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit