



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16561.720090/2014-47
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-002.854 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de março de 2018
Matéria Lucros no exterior
Recorrente VALE FERTILIZANTES SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

NULIDADE.PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA.

Deve ser julgada nula a decisão de 1º instância que não analisou todos os argumentos da contribuinte relativo a causa de pedir de seu pleito em sede de manifestação contra a autuação fiscal por preterição do direito de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, anular a decisão de primeira instância, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Roberto Silva Junior, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Nelso Kichel, Milene de Araújo Macedo, José Eduardo Dornelas Souza e Bianca Felícia Rothschild

Relatório

Por bem sintetizar a lide em questão, adoto o relatório elaborado pela 13ª Turma da DRJ/RPO no Acórdão nº 14-62.722 (fls. 1037/1068):

Trata-se de lançamento de ofício a título de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ano-calendário 2010, incidentes sobre lucros disponibilizados do exterior da controlada **Vale Fertilizer International Holding**, cuja base de cálculo totalizou R\$ 1.138.582.635,77 (um bilhão, cento e trinta e oito milhões, quinhentos e oitenta e dois mil, seiscentos e trinta e cinco reais e setenta e sete centavos).

Os valores dos autos de infração, acrescidos de multa de ofício de 75% e de juros de mora, são os seguintes (fls. 661 e 669):

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Dat	Valor
IMPOSTO	2917	261.568.839,32
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2014)		88.959.562,25
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		196.176.629,49
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		546.705.031,06

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
	Cód. Receita Dat	Valor
CONTRIBUIÇÃO	2973	94.060.631,49
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2014)		31.990.020,77
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		70.545.473,62
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		196.596.125,88

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa, do ano-calendário de 2010 e de períodos anteriores, foram compensados na autuação, conforme demonstrativos integrantes dos autos de infração (fls. 667 e 674):

SALDO DE PREJUÍZOS ANTES DA COMPENSAÇÃO	
1.1. Saldo de Prejuízos Não Operacionais	0,00
1.2. Saldo de Prejuízos Operacionais	137.572,39
LUCRO REAL/PREJUÍZO DECLARADO DO PERÍODO	
2.1. Lucro/Prejuízo antes da Compensação	-92.073.706,09
2.2. Lucro/Prejuízo Não Operacional	0,00
PREJUÍZO COMPENSADO PELO SUJEITO PASSIVO	
3.1. Prejuízo Não Operacional Compensado	0,00
3.2. Prejuízo Operacional Compensado	0,00
INFRAÇÕES SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO	
4.1. Infrações Não Operacionais	0,00
4.2. Infrações Operacionais	1.138.582.635,77
Sujeitas ao Percentual 75%	1.138.582.635,77
5. Prejuízo do Período Compensado na Autuação	92.073.706,09
6. Resultado Ajustado Antes da Compensação	1.046.508.929,68
7. Resultado Ajustado Não Operacional	0,00
8. Limite de Compensação de 30.00%	313.952.678,90
9. Transferência de Prejuízo Não Operacional para Prejuízo Operacional	0,00
PREJUÍZO COMPENSADO NA AUTUAÇÃO	
10.1. Prejuízos não Operacionais compensados na Autuação	0,00
10.2. Prejuízos Operacionais compensados na Autuação	137.572,39
COMPENSAÇÃO INDEVIDA	
Saldo Insuficiente de Prejuízos	
11.1. Prejuízo Não Operacional	0,00
11.2. Prejuízo Operacional	0,00
INOBSEVÂNCIA DO LIMITE DE COMPENSAÇÃO DE 30.00%	
12.1. Prejuízo não Operacional	0,00
12.2. Prejuízo Operacional	0,00
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO NÃO OPERACIONAL COM RESULTADO AJUSTADO OPERACIONAL	
13.1. Prejuízo Não Operacional	0,00
SALDO DE PREJUÍZOS APÓS AJUSTE	
14.1. Prejuízos não Operacionais	0,00
14.2. Prejuízos Operacionais	0,00
1. Saldo de Bases de Cálculo Negativas antes da Compensação	1.390.802,01
2. Base de Cálculo/Base de Cálculo Negativa antes da Compensação	-92.073.706,09
3. Base de Cálculo Negativa Compensada pelo Sujeito Passivo	0,00
4. Base de Cálculo do Período	-92.073.706,09
5. Infrações Apuradas no Período	1.138.582.635,77
Sujeitas ao Percentual 75%	1.138.582.635,77
6. Base de Cálculo Negativa do Período Compensada na Autuação	92.073.706,09
7. Base de Cálculo Ajustada	1.046.508.929,68
8. Limite de Compensação de 30.00%	313.952.678,90
9. Saldo Insuficiente de Base de Cálculo Negativa	0,00
10. Inobservância do Limite de Compensação	0,00
11. Base de Cálculo Negativa Compensada na Autuação	1.390.802,01
12. Saldo de Bases de Cálculo Negativas após Ajuste	0,00

O Termo de Verificação Fiscal (676 a 692) traz as seguintes relatos e fundamentos jurídicos:

O MPF teve como objeto os lucros auferidos por controladas no exterior no anocalendarário de 2010 que não foram oferecidos à tributação no Brasil como

determinam o artigo 25 da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1.995 e o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24 de agosto de 2001

[...]

A DIPJ apresentada pelo fiscalizado referente ao ano-calendário de 2010 (Ficha 34) revela que este detinha neste período 02 (duas) participações em sociedades domiciliadas no exterior.

Tais participações do fiscalizado em sociedades residentes no exterior informadas na DIPJ do ano-calendário de 2010 podem ser assim resumidas, conforme demonstrativo a seguir (Demonstrativo 1)

Nome da sociedade	Pais de domicílio	Participação informada
Vale Fertilizer International Holding	Holanda	100,00%
Potássio Rio Colorado S/A	Argentina	18,26%

Pelos dados informados na aludida DIPJ (Ficha 35), os resultados em Reais apurados por tais sociedades estrangeiras no ano-calendário de 2010 foram os seguintes (Demonstrativo 2):

Lucro Líquido antes do Imposto de Renda (R\$)	
Nome da sociedade	2010
Vale Fertilizer International Holding	1.138.696.575,69
Potassio Rio Colorado S/A	-222.825.788,17

O exame da Linha 07 das Fichas 09A e 17 da DIPJ do ano-calendário de 2010 revela que o fiscalizado não adicionou quaisquer valores a título de “lucros disponibilizados do exterior” para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do período.

[...]

Em 01/04/2014 o fiscalizado apresentou resposta ao Termo de Intimação nº 01 no qual nos informou possuir apenas 01 empresa controlada no exterior a **Vale Fertilizer Internatinal Holding** domiciliada na Holanda. Além disso apresentou o ato societário relacionado a esta controlada residente no exterior bem como as suas demonstrações financeiras.

[...]

Analisando os documentos fornecidos pelo fiscalizado verificamos que existem lucros disponibilizados e não oferecidos à tributação, referente ao ano-calendário de 2010 conforme o caput do art. 74 da MP 2.158-35/01, relativos a **Vale Fertilizer International Holding** e o valor apresentaremos a seguir.

Com base nos valores constantes na demonstração financeira levantada em 31 de dezembro de 2010 da controlada no exterior, apresentamos abaixo o resultado da **Vale Fertilizer International Holding** no período (Demonstrativo 3).

Data	Lucro do período antes do IR (em Euro)
31/12/2010	511.084.639,00

Vale salientar que o parágrafo 2º do art. 4º da IN 213/02 dispõe:

“§ 1º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada no exterior somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada”.

*Com o intuito de verificar possíveis prejuízos apurados pela controlada no exterior passíveis de compensação o fiscalizado foi intimado através do Termo de Intimação nº 03 a apresentar, dentre outras coisas, as demonstrações financeiras anteriores ao ano-calendário de 2010 relativos à controlada no exterior **Vale Fertilizer International Holding** caso existam prejuízos anteriores passíveis de compensação numa eventual autuação. Em 07/07/2014 o fiscalizado, em resposta ao Termo de Intimação nº 03 esclareceu:*

“A Intimada requer a juntada das anexas demonstrações financeiras que comprovam que a **Vale Fertilizer International Holding** registrou prejuízos no montante de EUR 16.326,00 para o ano calendário de 2009 (página 5 do anexo) e EUR 34.814,00 nos anos anteriores (conforme consta na nota 7 da página 7 do documento).”

*Avaliando o documento apresentado (fls. 63/71) consideramos a existência de um prejuízo acumulado até 2009 de € 51.140,00 (16.326,00+34.814,00) que será integralmente compensado com o lucro apurado pela **Vale***

Fertilizer International Holding em 31/12/2010 para dar cumprimento ao disposto nos §§ 1º e 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Vale lembrar ainda, que o art. 26 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995 dispõe:

‘**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’.

Com o intuito de verificar possíveis valores de Imposto de Renda pago no exterior passível de compensação o fiscalizado foi intimado através do Termo de Intimação nº 01 a apresentar, dentre outras coisas, cópias de documentos comprobatórios do pagamento de imposto de renda no exterior utilizado para deduzir o valor do tributo devido no Brasil, ou que tenham ficado pendentes para futuro aproveitamento e suas respectivas contabilizações. Em 16/04/2014 o fiscalizado, em resposta ao Termo de Intimação nº 01 esclareceu:

‘A Intimada esclarece que, no período fiscalizado, houve resultado positivo no balanço da controlada **Vale Fertilizer International Holding B.V.** Esses valores, entretanto, não foram considerados para a apuração do lucro real da companhia, em razão da referida controlada estar localizada na Holanda, país com o qual o Brasil celebrou Tratado para evitar a dupla tributação (“TDT”) - Decreto nº 355/1991.’

[...]

Portanto não houve recolhimento de imposto de renda no exterior relativo à controlada Vale Fertilizer International Holding e desta forma não há que se falar em compensação com o tributo devido no Brasil.

[...]

A partir do ano-calendário de 1996, com a publicação da Lei nº 9.249/95, o sistema tributário brasileiro passou por significativa transformação quanto ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), com a introdução de normas

relacionadas ao princípio da universalidade da tributação da renda, do qual decorre a inclusão na base imponible interna de rendimentos, ganhos e lucros gerados no exterior. Impende destacar que a universalidade da tributação da renda já havia sido erigida a princípio constitucional, a teor do que preceitua o art. 153, § 2º, I, da Carta Magna. Mas a regulamentação legal exigida pelo mencionado dispositivo constitucional só se perfez com os artigos 25 a 27 da Lei nº 9.249/95. A partir de então, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil passaram a ser tributados pelo Imposto de renda das Pessoas Jurídicas, inclusive os lucros auferidos por filiais, sucursais, coligadas ou controladas no exterior.

No que toca à TBU, alterações legislativas posteriores foram inseridas no sistema tributário pátrio, dentre as quais se destacam disposições contidas as Leis nº 9.430/96, nº 9.532/97, nº 9.959/2000, além das Medidas provisórias nº 1.807, nº 1.991-15 e nº 2.158-35

Digno de nota mencionar que o art. 43 de nosso Código Tributário Nacional também foi alterado pela Lei Complementar nº 104/2001, de modo que nele ossem inseridos dispositivos concernentes à TBU.

A Administração Tributária ainda editou atos normativos visando à regulamentação infralegal da TBU. O primeiro deles foi a Instrução Normativa SRF nº 38/96. Esta foi revogada, sem interrupção de sua força normativa, pela Instrução Normativa SRF nº 213/2002, a qual contempla a legislação atualmente aplicável a TBU (notadamente o que assevera o art. 4 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001).

Calha ainda mencionar que a partir de 01/10/1999, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) também passou a incidir sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (observadas as normas disciplinadoras da TBU), com a edição do art. 19 da Medida provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999.

Traçadas estas concisas observações iniciais, torna-se imprescindível uma análise especificamente dirigida ao presente caso:

Com a Lei nº 9.249, de 26/12/1995, a legislação do imposto de renda assou 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 alancço levantado em 31 de dezembro de cada ano”.

A Lei 9.532, de 10/12/1997 no seu art. 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 2.158-35 de 24 de agosto de 2001, um dos principais dispositivos hoje vigentes da legislação relacionada a TBU determina o momento de disponibilização dos lucros que assim dispõem:

‘**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. 1

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 213/02, assim dispõem:

‘§ 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’.

[...]A Instrução Normativa SRF nº 213, de 07/10/2002, determina, em seu artigo 4º, as regras para compensação de prejuízos apurados pelas controladas e coligadas estrangeiras, in verbis:

‘**Art. 4º** É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

§ 3º Na compensação dos prejuízos a que se refere o § 2º não se aplica a restrição de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

§ 4º A pessoa jurídica brasileira que absorver patrimônio de filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, de outra pessoa jurídica brasileira, e continuar a exploração das atividades no exterior, poderá compensar os prejuízos acumulados pela referida filial, sucursal, controlada ou coligada, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996, observado o disposto neste artigo.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, quando a matriz no Brasil indicar uma dessas filiais ou sucursais como entidade líder, os resultados poderão ser consolidados por país e os prejuízos de uma poderão ser compensados com os lucros de outra.’

Como os valores consignados nas demonstrações financeiras do exterior estão expressos nas correspondentes moedas locais, para efeitos tributários as conversões em Reais devem ser efetuadas nos termos previstos no art. 394, § 7º, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99): [...]

No mesmo sentido, o art. 6º, § 3º, da Instrução Normativa SRF nº 213/2002

[...]

Por outro lado, quando a empresa estrangeira apura resultado negativo, ou seja, prejuízo, não há que se falar em conversão para reais na data de encerramento do período de apuração, uma vez que tal resultado não pode ser compensado com eventual resultado positivo da controladora brasileira, conforme vedação expressa no caput do artigo 4º da IN SRF nº 213/2002, já reproduzido anteriormente.

Por esta razão, os saldos de prejuízos apurados no exterior devem ser controlados em suas moedas originais. Somente os resultados positivos são convertidos para reais, conforme os dispositivos normativos acima reproduzidos.

Uma vez exaurido este saldo de prejuízos passíveis de compensação, e restando eventual diferença positiva, esta sim deve ser convertida para reais na data de sua apuração, tornando possível assim sua adição ao resultado apurado pela investidora brasileira.

Com a edição da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, a legislação do imposto de renda passou a tributar os lucros auferidos no exterior e, em seu art. 26, permite a compensação do imposto de renda, incidente no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital e em seus parágrafos as condições para a compensação: [...]

[...]

A **dupla tributação jurídica internacional** está definida no capítulo introdutório dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) 1”:

‘1. A dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos. Seus efeitos prejudiciais sobre a troca de bens e serviços e a movimentação de capital, tecnologia e pessoas são tão bem conhecidos que raramente se faz necessário dar ênfase à importância da remoção dos obstáculos apresentados pela dupla tributação ao desenvolvimento de relações econômicas entre países.

2. Há muito os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico reconhecem a conveniência de esclarecer, padronizar e confirmar a situação fiscal de contribuintes que exerçam atividades comerciais, industriais, financeiras, ou de qualquer outro tipo, em outros países por meio da aplicação por todos os países de soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação.

3. Este é o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital da OCDE, que proporciona meios para solucionar de maneira uniforme os problemas mais comuns que surgem na área de dupla tributação jurídica internacional. Conforme recomendação do Conselho da OCDE, os países membros, ao concluir ou revisar convenções bilaterais, deverão observar esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e levar em consideração as ressalvas ali contidas, **devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários**, conforme de tempos em tempos modificados, e segundo suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo.” (Grifos nossos)’

No caso da Vale Fertilizer International Holding (Holanda), não houve recolhimento de tributo algum naquele país. Sendo assim, a pretensão do fisco brasileiro não recai sobre o contribuinte domiciliado na Holanda, a **Vale Fertilizer International Holding**, mas, sim, sobre o lucro auferido no exterior pela controladora brasileira **Vale Fertilizantes S/A** por intermédio de sua controlada domiciliada no exterior.

O parágrafo 1 do artigo 7 do Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Países Baixos (Decreto nº 355, de 02 de dezembro de 1991), dispõe que:

ARTIGO 7 Lucros das empresas Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.’

No capítulo que trata do “Comentário ao Artigo 7” dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)2”, título II “Comentários às disposições do Artigo”, Parágrafo 1, alínea 14, encontramos a seguinte orientação quanto à interpretação do Parágrafo 1 do Artigo 7:

‘14. O propósito do parágrafo 1 é **limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante de tributar seus próprios residentes segundo as disposições referentes a empresas estrangeiras controladas contidas em sua legislação interna**, embora o imposto incidente sobre esses residentes possa ser calculado por referência à parcela dos lucros de empresa residente no outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes na empresa. O imposto exigido dessa forma por um Estado de seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se poderá, dizer que está sendo exigido sobre tais lucros (vide também o parágrafo 23 do Comentário ao Artigo 1 e os parágrafos 37 a 39 do Comentário ao Artigo 10).’

A legislação fiscal pátria, quando determina que os lucros auferidos no exterior por controladas domiciliadas em outros Estados sejam adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora brasileira, permite que o Estado contratante (Brasil) exerça o direito de tributar seu próprio residente, que é a controladora brasileira (Vale Fertilizantes S.A.), segundo as disposições inerentes à matéria em sua legislação doméstica.

Este entendimento foi consolidado na Solução de Consulta Interna nº 18 – COSIT, de 08 de agosto de 2013 cuja conclusão transcrevo abaixo:

‘Conclusão

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº2.1583-5, 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.’

[...]

Como verificou esta auditoria fiscal, pela ficha 09A da DIPJ do ano-calendário de 2010, linha 07, em “Lucros disponibilizados do exterior”, o contribuinte deixou de adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos no exterior pela sua controlada direta, a Vale Fertilizer International Holding, conforme determina o art. 25, § 2º, inciso II da Lei nº 9.429/95.

[...]verificamos a existência de um prejuízo acumulado até 2009 de € 51.140,00 que será totalmente compensado com o lucro apurado pela Vale Fertilizer International Holding em 31/12/2010.

Assim temos: (em Euros)

Lucro do período antes do IR (31/12/2010) 511.084.639,00

Prejuízo acumulado (31/12/2009) 51.140,00

= Lucro a ser tributado (31/12/2010) 511.033.499,00

<i>Lucro a ser tributado em 31/12/2010 (em Euro)</i>	<i>Participação</i>	<i>Taxa de câmbio 31/12/2010</i>	<i>Lucro a ser disponibilizado (em Reais)</i>
<i>511.033.499,00</i>	<i>100,00%</i>	<i>2,228</i>	<i>1.138.582.635,77</i>

Esse lucro é passível de disponibilização para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, 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\$ 1.138.582.635,77** (AC 2010), em cumprimento ao disposto no art. 25 e §§ da Lei nº 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.

[...]

Os autos de infração foram cientificados à contribuinte em **19/9/2014, sexta-feira**, via postal, com Aviso de Recebimento (fl. 697).

Inconformada com as exigências fiscais, a interessada apresentou, **20/10/2014, segunda-feira**, por meio de procuradores (documento fls. 775 a 787), a impugnação de fls. 741 a 773, acompanhada dos documentos de fls. 788 a 1.30, trazendo, em síntese, as seguintes razões de fato e de direito:

[...]

6. A d. Fiscalização reconhece que a VFIH está situada na Holanda, país com o qual o Brasil possui Tratado para Evitar a Dupla Tributação, internalizado pelo Decreto nº 355/91 (“TDT”).

7. No entanto, ela afasta a aplicação do TDT com fundamento na Solução de Consulta Interna nº 18 - COSIT (“SCI nº 18 - COSIT”), fundada na premissa de que o artigo 74, da MP nº 2.158-35/2001, autorizaria a tributação do lucro da empresa no Brasil, lucro esse que seria afetado positivamente pelo lucro registrado pela controlada direta a partir do Método de Equivalência Patrimonial (“MEP”).

8. Conforme será demonstrado no decorrer desta peça de defesa, o auto de infração não merece prosperar, já que se mostra inadmissível no direito pátrio a tributação de lucro auferido por controlada no exterior antes de sua distribuição para o sócio brasileiro. Isso porque, dentre outras razões, a teor do artigo 7º do TDT firmado entre Brasil e Holanda, prevalece a competência exclusiva da Holanda para tributar os lucros da VFIH.

9. A Vale S/A, empresa do grupo da Impugnante, liderou a discussão desse tema no A. Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), tendo obtido pronunciamento favorável nos autos do Recurso Especial nº 1.325.709/RJ (“Caso Vale”).

10. Nesse julgamento, sedimentou-se o entendimento de que as controladas situadas em países com os quais o Brasil celebrou TDT contam com a proteção do artigo 7º, parágrafo 1º, do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE, que estabelece ser de competência exclusiva dos países de domicílio da controlada a tributação sobre os lucros lá auferidos.

11. Afastou-se por completo a tese do Fisco, de que o art. 74, da MP 2.158-35/2001, autorizaria a tributação dos lucros da entidade brasileira (em razão dos reflexos positivos da variação positiva do investimento, utilizando o MEP). Prestigiou-se a prevalência dos TDTs, sem ressalvas, o que indica, de plano, a manifesta improcedência desse lançamento.

12. Diante desse contexto, para a específica situação da autuação, o A. STJ já se pronunciou de forma totalmente contrária à adição do lucro da controlada protegida por TDT na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Controladora.

[...]

14. Não bastasse isso, o auto de infração procura tributar os resultados da VFIH de janeiro a dezembro de 2010. No entanto, a d. Fiscalização ignorou, sem qualquer justificativa, que a aquisição do investimento na VFIH pela Impugnante somente ocorreu em 20 de dezembro de 2010, como inclusive esclarecido pela Impugnante no curso da fiscalização .

15. Ou seja, ainda que a d. Fiscalização pudesse desconsiderar o TDT, em desrespeito ao que ao direito pátrio e ao que já decidiu o A. STJ sobre o tema, ela deveria ter considerado apenas o período após 20 de dezembro de 2010, período a partir do qual o investimento na VFIH passou a ser detido pela Impugnante. Antes disso, a participação societária na VFIH não era detida pela Impugnante, de modo que jamais poder-se-ia tributar a Impugnante pelos lucros auferidos pela VFIH antes de 20 de dezembro de 2010.

16. Se a d. Fiscalização tivesse observado esses fatos teria identificado que o resultado positivo de Equivalência Patrimonial referente ao investimento na VFIH no período de 20 a 31 de dezembro de 2010, registrado na contabilidade da

Impugnante em seu livro razão, foi de R\$ 7.375.018,00 (sete milhões, trezentos e setenta e cinco mil e dezoito reais).

17. Assim, jamais poderia ter sido considerado como resultado positivo o valor de R\$ 1.138.582.635,77 (um bilhão, cento e trinta e oito milhões, quinhentos e oitenta e dois mil, seiscentos e trinta e cinco reais e setenta e sete centavos), como equivocadamente indicou a ação fiscal, já que esse valor representa o resultado da VFIH ao longo de todo o ano de 2010, sendo que a Impugnante somente adquiriu o investimento e passou a controlar a VFIH a partir de 20 de dezembro daquele ano. Antes disso, repita-se, a VFIH não lhe pertencia.

[...]

(i) O Entendimento Equivocado sobre a Solução de Consulta Interna nº 18 - COSIT

20. A premissa utilizada pela d. Fiscalização para afastar a proteção do artigo 7º, do TDT Brasil-Holanda, é a conclusão da SCI nº 18-COSIT, que se baseia na idéia de que o Fisco estaria, na realidade, tributando o lucro da empresa no Brasil, considerando o resultado de variação positiva do investimento pelo critério do MEP.

21. Ocorre que essa premissa já foi analisada em face do direito positivo pátrio e veementemente afastada pela jurisprudência do A. STJ para o próprio grupo Vale, sob o entendimento de que a legislação interna do Brasil, no caso o artigo 74, da MP 2.158-35/2001, não pode prevalecer sobre os Tratados Internacionais, calcados na boa-fê recíproca, sob pena de subverter o propósito destes.

[...]

[...] para o caso concreto constata-se que a premissa da acusação fiscal, renovada venia, representa, em sua essência, uma tentativa de driblar a aplicação do TDT firmado entre Brasil-Holanda, acrescida de um erro crasso no cálculo do valor autuado. Esforcemo-nos para explicar:

23. O propósito da SCI nº 18-COSIT é analisar a “a compatibilidade de aplicação do art. 74 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com o disposto nos acordos para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil.

24. A redação do artigo 74, da MP nº 2.158-35/2001 é precisa ao utilizar o termo “lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior”.

25. Em nenhum momento a legislação dispõe sobre a tributação do lucro da própria pessoa jurídica brasileira. Por essa razão e incoerente a conclusão da SCI nº 18 - COSIT, à luz de sua própria dicção legal. Não há qualquer autorização expressa ou implícita para a desconsideração da proteção do TDT Brasil-Holanda, em especial diante da determinação do artigo 7º do referido TDT, que dispõe que o lucro da controlada na Holanda somente pode ser lá tributado.

[...]

27. E importante destacar que a pretensão da SCI nº 18 - COSIT, no sentido de “importar” o lucro da controlada, não altera o fato de que, na realidade, ele foi efetivamente auferido por uma sociedade estrangeira, devendo ser tributado uma única vez e exclusivamente no exterior antes de sua disponibilização ao acionista, em respeito ao TDT Brasil-Holanda. Até porque, estamos diante de uma única riqueza tributável. De fato, a legislação brasileira sobre a tributação em bases

universais elege o valor registrado pela empresa brasileira como resultado positivo de Equivalência Patrimonial do investimento detido no exterior como mero referencial para a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os lucros auferidos no exterior pela empresa estrangeira, mas não os “transforma” em lucros auferidos pela investidora brasileira.

28. Assim sendo, a utilização do MEP, tida pela SCI nº 18 - COSIT como suposta autorização para afastar o TDT, esbarra no fato de que tal método, conforme amplamente reconhecido pela doutrina⁴, representa tão somente uma técnica contábil para a avaliação de investimentos detidos em sociedades controladas e consolidação de resultados, não se prestando, reitera-se, a criar um artifício para que os lucros auferidos por sociedade estrangeira “transformem-se” em lucros auferidos no Brasil.

[...]

30. No mais, é importante destacar que o artigo 7º, do TDT Brasil-Holanda, dispõe que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado”. Assim, a proteção em questão não impede apenas que as empresas sediadas no exterior sejam alcançadas por tributos brasileiros, mas sim protege os lucros de uma forma objetiva.

31. Desse modo, independente de quem suporte o encargo fiscal, nem a empresa brasileira, nem a sociedade estrangeira, estão sujeitas à exigência de tributos brasileiros calculados sobre o lucro auferido pela empresa sediada no exterior.

[...]

33. Como se vê, o entendimento observado na SCI nº 18 - COSIT configura-se claramente equivocado, ao arripio da legislação que rege a matéria, i.e. o artigo 7º, do TDT Brasil-Holanda, devendo ser afastada a sua aplicação no presente caso.

34. A Impugnante pede venia para citar outro trecho do voto do Ministro Relator no Caso Vale (Recurso Especial nº 1.325.709/RJ - doc. 04), que deixa essa realidade evidente:

“Ainda reputou que a tese da legalidade ordinária, na medida em que permite às entidades federativas internas do Estado Brasileiro o descumprimento unilateral de acordo internacional, conflitaria com princípios internacionais fixados pela Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados (art. 27), segundo o qual uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado; e reiterou que a possibilidade de afastamento da incidência de normas internacionais tributárias por meio de legislação ordinária (treaty override) inclusive em sede estadual e municipal, estaria defasada com relação às exigências de cooperação, boa-fé e estabilidade do atual panorama internacional; esse é o ponto de vista do ilustre Professor FRANCISCO REZEK.

E concluiu, então, que o entendimento de predomínio dos Tratados Internacionais não vulneraria os dispositivos tidos por violados, enfatizando que a República Federativa do Brasil, como sujeito de Direito Público Externo, não poderia assumir obrigações nem criar normas jurídicas internacionais à revelia da Constituição; observou, finalmente, que a recepção do art. 98 do CTN pela ordem constitucional independeria da desatualizada classificação em tratados - contratos e tratados - leis. (Pleno do STF, em 31.08.2011, INF/STF638)r (grifos nossos)

35. Sendo assim, tendo em vista que o lançamento foi fundado justamente na SCI nº 18 - COSIT, é evidente que deve ser reconhecida a sua improcedência, considerando, principalmente, que a legislação interna brasileira não pode desrespeitar o TDT.

(ii) Da Prevalência do TDT Brasil - Holanda

36. O raciocínio do Fisco, baseado no artigo 74, da MP nº 2.158-35/2001, de alcançar o lucro não disponibilizado da sociedade holandesa, é falho.

37. Isso porque, embora as disposições contidas no artigo 74, da MP nº 2.158/2001, configurem a regra geral a ser aplicada à matéria, as específicas determinações do TDT celebrado entre Brasil-Holanda expressamente impedem a tributação no Brasil de lucros não distribuídos pelas sociedades estrangeiras à investidora brasileira. Entende-se que as disposições do TDT prevalecem por critério de especialidade e, também, em razão de hierarquia sobre a legislação interna.

38. Na recente decisão proferida no já mencionado Caso Vale (Recurso Especial nº 1.325.709/RJ), o A. STJ, ao analisar o mesmo tema, ou seja, as mesmas regras jurídicas ora em discussão, foi destacada a prevalência do TDT à luz do princípio da especialidade: [...]

39. A jurisprudência administrativa mais abalizada também segue o mesmo posicionamento, de que se deve sempre privilegiar o tratado internacional em detrimento da lei interna⁷, em razão de sua condição de lei especial: [...]

40. Em resumo, os tratados internacionais devem sempre prevalecer, pois suspendem a eficácia da legislação interna, nos termos do artigo 98, do Código Tributário Nacional (“CTN”)⁸.

[...]

42. Ademais, houve a consideração, no julgamento do Caso Vale (Recurso Especial nº 1.325.709/RJ), ao analisar o voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes por ocasião do início do julgamento do RE 460.320/PR, que “a orientação mais recente daquela Corte Suprema de Justiça é a de que as Convenções e os Acordos Internacionais, em cotejo com a legislação tributária interna infraconstitucional devem prevalecer”, em razão da “necessidade de atribuir-lhes posição hierárquica superior às leis ordinárias” (doe. 04).

43. Portanto, tem-se como primado que, existindo antinomia entre normas jurídicas, a regra do TDT deve sempre prevalecer, seja em razão de sua especialidade ou de sua hierarquia, com limitação da eficácia da Lei interna, nos termos do artigo 98, do CTN e do entendimento consolidado das Cortes Administrativas e Judiciais. Por mais esse raciocínio, fica afastada definitivamente a equivocada interpretação da SCI nº 18 - COSIT.

(iii) Da Tributação Exclusiva no Estado de Residência

Da Aplicação do Artigo 7º do TDT Brasil - Holanda

44. Para o que interessa ao caso concreto, as normas do TDT são divididas em (i) cláusulas de competência exclusiva e (ii) cláusulas de competência cumulativa.

45. As cláusulas de competência exclusiva estabelecem a tributação por um único Estado contratante. Já as cláusulas de competência cumulativa determinam

que a renda pode ser tributada pelos dois Estados contratantes, com a obrigação de um dos Estados de aplicar um método para evitar a dupla tributação.

46. No que concerne especificamente a tributação dos lucros de pessoas jurídicas, há urna norma de competência exclusiva do Estado de residência que é fixada no âmbito do TDT Brasil-Holanda. Nesse sentido, veja-se a redação do artigo 7º, do referido TDT:

Brasil-Holanda

“ARTIGO 7 Lucros das Empresas L Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.”

47. Esse artigo consagra, como já dito, a regra de que os lucros decorrentes de atividades empresariais somente podem ser tributados no Estado de residência da pessoa jurídica, sendo vedado, por consequência, ao Estado de Fonte, tributar os lucros de tais entidades jurídicas.

48. Aliás, no julgamento do Caso Vale (Recurso Especial nº 1.325.709/RJ - doc. 04), o A. STJ deixou muito evidente a prevalência da competência exclusiva do país de domicílio da controlada para tributar o lucro da entidade. A esse respeito a Impugnante pede vênua para transcrever trecho do voto, que traz considerações a esse respeito: [...]

49. Também merece destaque o voto-vista do Ministro Ari Pargendler no Caso Vale ao esclarecer que, independentemente da relação de controle existente entre as sociedades, havendo personalidade jurídica própria para cada uma delas, é vedada a tributação em mais de um Estado Contratante:[...]

50. A interpretação proposta pelo A. STJ é corroborada pela doutrina, conforme ensinamento de Alberto Xavier e de João Francisco Bianco; 51. A única exceção à reserva de competência tributária exclusiva de que trata o artigo 7º, do TDT, está disposta em seu parágrafo 1, o qual dispõe que os lucros de uma pessoa podem ser tributados em outro Estado desde que “a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado” (g.n.).

52. A existência de estabelecimento permanente, assim entendido como aquele estabelecimento sem personalidade jurídica própria, como as filiais, sucursais, agências e representações, é a única exceção à regra geral segundo a qual os lucros de uma empresa só podem ser tributados no país de sua residência.

53. No entanto, não há que se falar em estabelecimento permanente na hipótese dos autos, pois o auto de infração decorrente do MPF nº 0818500.2014.00152 não pretende tributar eventuais resultados de um estabelecimento permanente que a sociedade holandesa possui no Brasil.

Pelo contrário, pretende o agente fiscal, através da construção de um raciocínio falho, ver tributados no Brasil os lucros auferidos pela própria VFIH no exterior.

54. Essa atitude da fiscalização, tal como explicado no item anterior, implica assunção indevida de uma competência tributária cumulativa do Brasil, **quando o**

Tratado é expresso em atribuir ao Estado de domicílio da controlada no exterior uma competência tributária exclusiva.

56. Nesse passo, cumpre ressaltar que os TDTs, entre os quais, o TDT Brasil-Holanda, têm como objetivo, quando utilizada a regra de competência exclusiva de tributação¹³, proteger o lucro da empresa, o qual abrange todos os resultados positivos auferidos pela empresa enquanto empreendimento.

57 Assim, no caso da Impugnante e no contexto dos TDTs, os “lucros” são aqueles apurados pela sua controlada no exterior, conforme determina o artigo 25, da Lei nº 9.249/95.

58. E pela análise sistemática dos dispositivos da legislação brasileira, o lucro da VFIH, controlada da Impugnante na Holanda, deve ser considerado para fins de aplicação do TDT Brasil-Holanda, sendo, portanto, exclusivamente tributado pela Holanda.

59. Existem diversas manifestações da doutrina que salientam expressamente a impossibilidade de se tributar, no Brasil, lucro auferido por controlada estrangeira sediada em país com o qual o Brasil possui tratado, haja vista que, nesse caso, a regra do artigo 74, da MP nº 2.158/2001, que autoriza a tributação automática de lucros registrados nos balanços das controladas no final do exercício, colide com a disposição do artigo 7º, dos TDTs. [...]

60. Por todo o exposto, os lucros auferidos pela VFIH, controlada da Impugnante na Holanda, não podem ser tributados pelo Brasil, conforme norma expressa do TDT Brasil-Holanda, sob pena de violação das disposições do Tratado.

61. Nem se cogite que o lucro auferido pela controlada no exterior poderia se enquadrar no artigo 10º, do TDT, que trata dos dividendos, autorizando a tributação pelo Fisco do Brasil. Essa é uma interpretação extensiva e equivocada, pois inclui no conceito de “lucros” os rendimentos de participações societárias que ainda não foram efetivamente disponibilizados, a qual não pode prevalecer.

62. O parágrafo 1º, do artigo 10, do TDT Brasil-Holanda, estabelece que “os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado”. Nesse caso, somente os dividendos efetivamente distribuídos são passíveis de tributação, tendo em vista que os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas somente passam a pertencer aos seus acionistas ou sócios quando forem objeto de atos que formalizem a sua retirada do patrimônio daquelas empresas. [...]

63. No mais, o artigo 10, parágrafo 3º, do TDT, afirma que o termo ‘dividendos’ “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”.

64. Esse entendimento é confirmado pelo conceito de “dividendos” adotado pela legislação brasileira, que é recorrentemente utilizado para se referir à parcela do lucro efetivamente apurado e distribuído.

65. Inclusive, a análise do voto-vista do Ministro Ari Pargendler no Caso Vale (Recurso Especial nº 1.325.709/RJ - doe. 04), evidencia que a vedação à dupla tributação privilegiada pelo A. STJ se deu com base no artigo 7º, item 1 do Modelo

OCDE, e não com base no artigo 10, do mesmo diploma: 66. Por essa razão, afasta-se qualquer possibilidade de os dividendos serem enquadrados como lucros, pois aqueles possuem natureza jurídica totalmente distinta desses. Assim, os lucros devem ser corretamente enquadrados no artigo 7º, do TDT, devendo ser, portanto, exclusivamente tributados pela Holanda, 67. Não se alegue, tampouco, que a tributação dos lucros da VFIH pelo Brasil permitiria a desconsideração do TDT Brasil- Holanda por representar aplicação de um regime da transparência fiscal internacional, haja vista que a regra veiculada pelo artigo 74, da MP nº 2.158/2001, não se enquadra nos conceitos internacionalmente aceitos.

68. O regime da transparência fiscal internacional, também denominado como regime de tributação das CFCs - Controlled Foreign Companies, nos ensinamentos de João Francisco Bianco, “é aquele em que os lucros auferidos por determinadas pessoas jurídicas, sediadas em um país passem a ser tributados diretamente na pessoa de seus sócios, residentes em outro país, como se estes últimos os tivessem auferido diretamente”¹⁷.

69. Todavia, o próprio autor acima ressalta, lembrando as diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), que essas regras somente podem ser aplicadas, afastando disposições dos Tratados, quando presentes condutas abusivas de contribuintes investidores em países no exterior, que usam de empresas estrangeiras interpostas, localizadas nos países em que há TDT, com o objetivo de afastar a tributação sobre os lucros auferidos no exterior.

70. Ou seja, a aplicação desse regime de transparência fiscal internacional se dá por meio da instituição de regras internas (de cada País), regras essas, no entanto, que devem atender, primordialmente, a um requisito de ordem substancial, qual seja, a efetiva caracterização do abuso do contribuinte nos investimentos realizados no exterior, de forma que tal regime de transparência fiscal funcione como mecanismo unilateral dos países diante de perdas fiscais decorrentes da prática de condutas abusivas das empresas contribuintes com vistas à evasão fiscal.

71. Esse contexto, entretanto, nem se cogita na hipótese dos autos, pois, aqui, jamais se aventou qualquer mácula quanto à existência e substância da sociedade holandesa. Muito pelo contrário, a premissa fiscal entende a condição da VFIH e o seu propósito dentro da estrutura internacional do grupo, do qual a Impugnante faz parte.

72. Ou seja, do ponto de vista substancial, não existe margem jurídica para aplicação de regras de CFC ao caso concreto e afastar o TDT Brasil- Holanda, pois não há (nem poderia haver) qualquer alegação de abuso de direito ou de forma, tendente à evasão fiscal.

73. É importante ter em conta que a regra do artigo 74, da MP nº 2.158/2001, não se enquadra no conceito de “CFC rule” adotado pela OCDE e pela comunidade internacional, como bem esclarece Heleno Torres¹⁹:

“Algo, porém, merece registro: o arU 74, da MP nº 2.158-34/01 não tem qualquer relação com o regime do chamado CFC - legislation, porquanto seu objetivo não é precipuamente a adoção de medida antielusiva ou o controle de países com tributação favorecida. Trata-se, sim, de regra de lucros auferidos no exterior por IRPJ ou CSLL, independentemente de qualquer “teste” quanto à localização, ao controle, ao tipo societário ou à distribuição de lucros.” (grifos nossos)

74. Pelas razões acima, deve ser julgado integralmente improcedente o auto de infração, dado que o artigo 7º, do TDT Brasil - Holanda veda a tributação da mesma renda, oriunda da Holanda, pelo Fisco brasileiro.

Esse raciocínio prestigia o entendimento do A. STJ para caso concreto análogo ao presente. (iv)

Da Aplicação do TDT Brasil - Holanda ao IRPJ e à CSLL

76. A interpretação funcional e finalística dos TDTs conduz à conclusão de que a listagem dos “tributos visados” no artigo 2º é meramente ilustrativa, abarcando todos os tributos de natureza idêntica àqueles indicados no mencionado dispositivo, em vigor à época de sua assinatura ou instituídos em momento posterior, independentemente de referência a eles expressa nos Tratados²⁰. A propósito, confira-se a redação do TDT em comento:

Brasil-Holanda

“ARTIGO 2 Impostos visados 1. Esta Convenção aplica-se aos impostos sobre a renda estabelecidos por um dos Estados Contratantes, independentemente da maneira pelo qual se efetua a respectiva cobrança.

2. Os impostos atuais aos quais se aplica a Convenção são:

no caso do Brasil o imposto federal sobre a renda, excluídos o imposto suplementar de renda e o imposto sobre atividades de menor importância, (doravante designado “imposto brasileiro”); (...)

3. A Convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura, adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo 2. As autoridades competentes dos Estados

Contratantes notificar-se-ão mutuamente sobre quaisquer modificações substanciais que ocorram em suas respectivas legislações tributárias.” (grifos nossos)

[...]

82. A substancial identidade entre o IRPJ e a CSLL não permite afastar essa contribuição do campo de abrangência dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação, havendo ou não menção expressa a esse tributo.

83. Interessante notar que, mesmo nos Tratados em que a abrangência da CSLL é reconhecida no próprio texto convencional, foi mantida a expressão “imposto federal sobre a renda” no artigo 2º (“Impostos Visados”), esclarecendo-se por meio de Protocolo que essa expressão abrange também a CSLL. É o que dispõe, por exemplo, o Tratado firmado entre Brasil e Portugal, promulgado pelo Decreto nº 4.012/2001:

“Artigo 2º Impostos Visados I. Os impostos atuais aos quais se aplica esta Convenção são:

a) no caso do Brasil:

- o Imposto Federal sobre a Renda

(...)

Protocolo

No momento da assinatura da presente Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, os abaixo-assinados, devidamente autorizados para o efeito, acordaram nas seguintes disposições adicionais que constituem parte integrante da Convenção: L Com referência ao Artigo 2º, nº 1, alínea a)

Fica entendido que, nos impostos visados no Artigo 2º, nº 1, alínea a), está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. (*grifos nossos*)

84. Caso interessante é o da Convenção Adicional firmada pelo Brasil e o Reino da Bélgica para alterar a “Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Protocolo Final”, celebrada em Brasília, em 20 de novembro de 2002. Essa Convenção Adicional, muito embora tenha alterado a redação do artigo 2º, do Tratado, permaneceu silente em relação à CSLL, prevendo apenas, no seu artigo XII, que no caso do Brasil o Tratado se aplica ao “imposto federal sobre a renda e proventos de qualquer natureza”:

[...]

87, Percebe-se, assim, que a ausência de menção expressa à CSLL no TDT Brasil-Holanda em nada altera a conclusão sobre a sua necessária abrangência da regra internacional também à CSLL, até para que se mantenha coerência com os demais Tratados assinados pelo Governo Brasileiro que apenas esclarecem, para fins de realização de interpretação autêntica e, sm última análise, desnecessária, que a CSLL tem natureza substancialmente semelhante à do IRPJ e está compreendida no termo “imposto federal sobre a renda” para efeito de Tratados para E itai a

Dupla Tributação da renda.

88 O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se posicionou pela aplicabilidade dos Tratados também à CSLL, justamente em razão da identidade de ambos os tributos, em linha com tudo o quanto exposto até aqui. [...]

[...]

III. 2 - ERRO DE DIREITO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL - VIOLAÇÃO AO ARTIGO 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

[...]

(i)

O Forma de Contabilização de Investimento em Sociedade Controlada pelo MEP

91. Inicialmente, vale observar que a legislação brasileira, no âmbito da tributação em bases universais, busca atingir o lucro das empresas estrangeiras²⁴ a partir do reflexo do valor do investimento registrado na contabilidade da empresa investidora brasileira, sendo essa a interpretação conferida ao artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 pelo artigo 7º da IN SRF nº 213/2002.

92. O investimento em sociedades controladas, por sua vez, pode ser registrado de duas formas distintas na contabilidade da empresa investidora brasileira, como definido pelas legislações societária e tributária, quais sejam: método de custo ou método de equivalência patrimonial.

93. Na hipótese dos autos, considerando que a VFIH é controlada relevante da Impugnante, o artigo 384, II do Decreto nº 3.000/99 (“RIR/99”), estabelece a obrigatoriedade de adoção do método de equivalência patrimonial na avaliação desse investimento. Aliás, a orientação das

autoridades fiscais é nesse sentido, como divulgado pelo Parecer Normativo CST nº 78/1978, que enfatiza a adoção compulsória do MEP nos investimentos que atendam os requisitos de influência e relevância. 94. O artigo 385, do RIR/99, trata da forma como deverá ser realizado o primeiro registro do investimento pela controladora, por oportunidade da aquisição de um investimento. Referido dispositivo determina que o contribuinte que avaliar investimento em sociedade controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em (i) valor de patrimônio líquido na época da aquisição e (ii) ágio ou deságio na aquisição. Esse desdobramento como equivalência patrimonial inicial faz-se necessário para permitir a quantificação dos ajustes subsequentes no valor de participação no patrimônio líquido da controlada, os quais se refletem como ganhos ou perdas na avaliação do investimento, para fins contábeis e fiscais.

95. A esse respeito, é importante destacar que o ponto de partida para a avaliação desse investimento é o patrimônio líquido na época da aquisição.

96. A literatura contábil reforça que o valor do patrimônio líquido em questão, base para cálculo do MEP, deve ser considerado à época da aquisição, ressaltando a necessidade da existência de balanço de verificação realizado nessa mesma data ou em até 60 (sessenta) dias, nos termos do artigo 387,1 do RIR/99 e do artigo 248, inciso I, da Lei das S.A.

97. Sob o ponto de vista da pessoa jurídica alienante do investimento, a baixa contábil de investimento em controlada relevante deve ser precedida de avaliação pelo valor de patrimônio líquido com base em balanço de verificação levantado no máximo até 30 dias antes do evento da sua alienação, conforme determinado pelo artigo 427, do RIR/99, para fins de apuração do ganho ou perda de capital no alienante.

98. De acordo com o artigo 387, do RIR/99, para efeitos do MEP, o balanço da controlada deve ser elaborado com observância da lei comercial, incluídas deduções dos valores de participações nos resultados e da provisão para o imposto sobre a renda, com uniformidade de critérios contábeis, impondo que “se os critérios contábeis adotados pela coligada ou controlada pelo contribuinte não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças rei antes decorrentes da diversidade de critérios “ (artigo 387, II do RIR/99).

99. Nessa mesma linha, o artigo 11, da Instrução CVM nº 247/96, enfatiza a necessidade da uniformidade de critérios contábeis e chama atenção especial para a eliminação da divergência de critérios em relação a investimentos no exterior²⁹. Essa era também a determinação das regras contábeis relativas a investimentos no exterior vigentes em 31/12/2007 e válidas para fins fiscais³⁰ no período objeto de autuação³¹.

100. Uma vez realizado o registro inicial do investimento, as variações positivas ou negativas do investimento devem também ser refletidas pela investidora. Os artigos 387 e 388, do RIR/9932, disciplinam os registros periódicos (exercício social e períodos de apuração) das variações no valor do investimento, reiterando a necessidade de adoção do MEP para investimentos em sociedades controladas e determinando que as variações positivas ou negativas do valor do investimento deverão ser refletidas pela investidora por meio de lançamentos a débito ou a crédito da conta de investimento, com suas contrapartidas registradas no resultado da investidora, se corresponder a ganhos ou perdas efetivas correspondentes à participação da investidora.

101. Assim, a partir do desdobramento do custo de aquisição acima mencionado, as variações no patrimônio líquido da sociedade controlada representarão um resultado positivo ou negativo de equivalência patrimonial que será registrado no resultado da investidora.

102. Vale dizer que quaisquer resultados anteriores à aquisição serão refletidos na contabilidade da investidora por meio do registro inicial do investimento, nos termos do artigo 385, do RIR/99, ao passo que as variações positivas ou negativas do investimento a partir da aquisição serão registradas no resultado da investidora.

103. Portanto, considerando a interpretação do artigo 74, da MP nº 2.158-35/2001, conferida pelas autoridades administrativas, o resultado positivo de equivalência patrimonial apurado por sociedade brasileira em razão de um investimento em sociedade controlada sediada no exterior, em princípio, poderia ser tributado pelo Fisco Brasileiro.

104. Note-se que, nos termos em que estabelecido pelo artigo 394, §5º, inciso II do RIR/99, “as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira”.

105. Exatamente por essa razão, a IN SRF nº 213/2002, em seu artigo 6o, disciplina que a controladora brasileira parta dos balanços de suas controladas no exterior elaborados segundo as normas comerciais estrangeiras (artigo 6o, caput33), determinando que os valores apurados nos balanços estrangeiros sejam convertidos para Reais e que os lucros apurados sejam demonstrados segundo os critérios da legislação comercial brasileira (artigo 6o, §2º34), para que somente então sejam refletidos nos registros contábeis da controladora brasileira. Essa demonstração dos lucros segundo os critérios da legislação comercial brasileira envolve exatamente os já mencionados ajustes que asseguram a uniformidade dos critérios contábeis da controladora brasileira e de todos os seus investimentos no exterior, impostos pelo artigo 387, II do RIR/99, em linha com as determinações da legislação comercial brasileira35.

106. Daí o artigo 7o, da IN SRF nº 213/2002 impor que o resultado positivo de MEP da controlada no exterior seja adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL da controladora brasileira: “a contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil”.

107. A esse respeito, vale observar que, ao analisar a questão, o A. STJ já manifestou O entendimento de que a utilização indistinta do MEP para a incidência

do IRPJ e da CSLL é ilegal, em síntese, por entender que a regra brasileira permite apenas a tributação da parcela do resultado positivo do investimento relativa a lucros efetivamente auferidos pela controlada no exterior, excluindo-se, portanto, outros elementos que impliquem incremento no resultado de equivalência patrimonial da empresa brasileira, como por exemplo, ganhos de variação cambial.

108. De qualquer forma, diante dos conceitos contábeis acima expostos, admitindo-se a utilização do MEP para fins da incidência do artigo 74, da MP nº 2.158-35/2001, nos termos em que determina o artigo 7º, da IN SRF nº 213/2002, premissa do presente lançamento, conclui-se que apenas a variação do investimento - apurada por MEP - ocorrida após a aquisição do investimento em sociedade investida no exterior poderia estar sujeita à tributação. Até porque, as variações desse investimento anteriores à aquisição já terão sido, necessariamente, refletidas pela antiga investidora da sociedade, por uma decorrência legal e mesmo lógica.

109. Caso a antiga investidora seja pessoa jurídica brasileira, os lucros anteriores à alienação do investimento terão sido tributados no Brasil, de modo que qualquer exigência desses tributos na pessoa jurídica que adquiriu o investimento no curso do ano-calendário implicaria flagrante e inaceitável bis in idem.

110. Esses aspectos são de fundamental importância, d. Julgadores, para a identificação do grave erro de direito do lançamento. Isso porque, conforme se verá a seguir, para ser coerente com a premissa fiscal, o auto de infração deveria ter considerado a variação do investimento APÓS a sua aquisição pela Impugnante (que no caso concreto só ocorreu em 20 de dezembro de

2010 e NÃO a partir de janeiro daquele ano, como indevidamente considerou a d. Fiscalização).

(ii) Análise do Investimento da Impugnante na VFIH - Grave Equívoco quanto à Base de Cálculo Eleita pela Ação Fiscal

111. Após os esclarecimentos sobre a contabilização dos investimentos realizados em sociedades controladas, mediante a utilização do MEP, cumpre analisar os procedimentos adotados pela Impugnante em relação ao seu investimento na VFIH, que demonstram a sua correção e conformidade com os dispositivos legais acima apontados e também escancaram o erro de direito cometido pela d. Fiscalização para a apuração da base de cálculo do auto de infração.

112 Em 20.12.2010, conforme se verifica pela Ata da Assembleia Geral Extraordinária anexa (doe. 05), foi aprovado aumento de capital da Impugnante (então denominada Mineração Naque S.A.), no valor total de R\$ 2.401.715.522,00 (dois bilhões, quatrocentos e um milhões, setecentos e quinze mil, quinhentos e vinte e dois reais), oportunidade em que os acionistas Vale S.A. e Vale Fertilizer Netherlands B.V. ("VFN") subscreveram novas ações da Impugnante, as quais foram integralizadas com as participações societárias em Vale Potássio Nordeste S.A. (R\$ 232.949.570,00) e VFIH (R\$ 2.168.765.982,00), respectivamente.

113. Foi precisamente nesse momento, em 20 de dezembro de 2010, que a Impugnante adquiriu o investimento na sociedade holandesa VFIH, o qual foi transferido à Impugnante pelo seu valor de patrimônio líquido.

114. Focando a análise apenas na VFIH, que é o investimento que interessa para o presente caso, tem-se que no momento da aquisição do investimento a Impugnante registrou em sua contabilidade um débito em investimento (ativo) e um correspondente crédito em capital, no valor de R\$ 2.168.765.982,00 (dois bilhões,

cento e sessenta e oito milhões, setecentos e sessenta e cinco mil e novecentos e oitenta e dois reais) (laudo da PWC, anexo ao doc. 05).

115. Comparando esse valor com o valor do investimento em 31.12.2010, e realizando-se os ajustes de conversão e uniformização das demonstrações financeiras, a Impugnante registrou resultado positivo de Equivalência Patrimonial relativo ao investimento na VFIH para o ano de 2010, no valor total de R\$ 7.375.018,00 (sete milhões, trezentos e setenta e cinco mil e dezoito reais), valor esse devidamente refletido no balanço da Impugnante publicado (doc. 06), em suas Demonstrações Contábeis (doc. 07), nas contas de equivalência patrimonial extraídas do seu Livro Razão (doc. 08) e no Balanço Contábil da VFIH do período de 20 a 31 de dezembro de 2010 (doc. 09).

116. Em outras palavras, conforme comprovam os documentos anexos, a variação do investimento da Impugnante na VFIH, apurado entre o valor registrado na data de sua aquisição (20.12.2010) e o encerramento do exercício (31.12.2010) corresponde justamente ao resultado positivo apurado por MEP, no valor de R\$ R\$ 7.375.018,00 (sete milhões, trezentos e setenta e cinco mil e dezoito reais).

117. Como detalhadamente demonstrado no tópico anterior, é evidente que o resultado apurado por MEP SÓ poderia alcançar o lucro auferido pela VFIH correspondente à diferença no valor do investimento entre 20 e 31 de dezembro de 2010, já que qualquer variação desse investimento em período anterior ao investimento da Impugnante terá sido refletida pela antiga investidora da sociedade, uma empresa diversa da Impugnante.

118. Ou seja, caso a d. Fiscalização tivesse analisado criteriosamente os documentos apresentados no curso da fiscalização teria identificado que o resultado positivo da VFIH, apurado pelo MEP, foi de R\$ 7.375.018,00 (sete milhões, trezentos e setenta e cinco mil e dezoito reais) e não no valor de R\$ 1.138.582.635,77 (um bilhão, cento e trinta e oito milhões, quinhentos e oitenta e dois mil, seiscentos e trinta e cinco reais e setenta e sete centavos).

119. Pela leitura do TVF anexo ao auto de infração é possível verificar que, para a apuração da base de cálculo dos tributos exigidos no lançamento, a d. Fiscalização baseou-se tão somente no valor extraído da linha 09, da ficha 35 da DIPJ/2011 da Impugnante (doc. 10), o referido montante de R\$ 1.138.582.635,77.

120. Essa ficha não se presta para extração de resultado positivo de MEP. Segundo o próprio manual de preenchimento da DIP J/2011 “o valor total das demais receitas” deve ser informado apenas para demonstração do valor do investimento no exercício integral de 2010. A esse respeito vide a orientação;

“Linha 35/09 - Outras Receitas Indicar, nesta linha, o valor total das demais receitas, ou seja, daquelas que não estão ligadas a atividade principal ou acessória da filial, sucursal, controlada ou coligada domiciliada no exterior. “ (grifos nossos)

121. Assim, as receitas informadas na ficha 35 possuem caráter meramente informativo, sendo certo que, caso a D. Fiscalização tivesse analisado corretamente a DIPJ/2011, e cotejado com a data de aquisição do investimento (20/12/2010), teria apurado como base de cálculo do lançamento o valor informado na ficha 62, que prevê campo específico para a demonstração do “Resultado de Equivalência Patrimonial” da VFIH, no montante de R\$ 7.375.018,00.

122. É importante esclarecer, a esse respeito, que a DIPJ possuiu uma pasta especial para informações gerais de cunho tributário, que inclui a ficha 35 para

coletar informação acerca das controladas no exterior. Nela é requerida a demonstração de resultados bem resumida, do seu exercício fiscal no exterior, pelas praticas contábeis próprias, sem qualquer ajuste ou outra condição como data para atender práticas contábeis brasileiras e avaliação pelo MEP.

123. A DIPJ possuiu uma pasta para IRPJ com diversas fichas, como, por exemplo, para demonstração do custo de vendas, da demonstração de resultado do exercício, da apuração do lucro real, etc. Existe ficha específica (ficha 62) para identificação dos resultados de equivalência patrimonial, que fazem parte, portanto, do resultado contábil do exercício, bem como afetam a demonstração de cálculo do lucro real

124. Inclusive, o resultado de equivalência patrimonial em questão, demonstrado na ficha 62, da DIPJ/2011 da Impugnante, está em conformidade com os seus documentos contábeis, devidamente apresentados no curso da fiscalização (doc. 08). Vejamos:

Origem	Categoria	Nome	Descrição	Item de Linha	Data	Valor do Lançam.	Saldo da Conta
117.CCC.44111001.0000000000.006.041.00000			MOGT. Corporação Resul. de part. societ. e não aplicavel. Não Aplicavel. VARE FERTILIZANTES S.A. Vago				0,00
Planta	Diversos	004 Diversos BR	equivalência patrimonial		30-07-10	862,000,00 Cr	862,000,00 Cr
Planta	Diversos	003 Diversos BR	equivalência patrimonial		29-09-10	25,117,000,00 Cr	16,699,000,00 Cr
Planta	Diversos	002 Diversos BR	equivalência patrimonial		10-10-10	25,307,000,00 Cr	11,496,000,00 Cr
Planta	Diversos	006 Diversos BR	equivalência patrimonial		11-02-10	24,845,000,00 Cr	
Planta	Diversos	005 Diversos BR	Ajuste de equivalência		11-02-10	87,112,000,00 Cr	
Planta	Diversos	005 Diversos BR	Ajuste de equivalência		30-02-10	21,34 Cr	
						Saldo Final:	11,542,078,85
117.CCC.44111001.0000000000.006.126.00000			MOGT. Corporação Resul. de part. societ. e não aplicavel. Não Aplicavel. CNRD ENXER. Vago				0,00
Planta	Diversos	004 Diversos BR	equivalência patrimonial		30-02-10	243,000,00 Cr	
Planta	Diversos	005 Diversos BR	Ajuste de equivalência		30-02-10	13,905,008,00 Cr	
Planta	Diversos	006 Diversos BR	Ajuste de equivalência		11-02-10	49,111,000,00 Cr	
Planta	Diversos	007 Diversos BR	Ajuste de equivalência		11-02-10	16,118,000,00 Cr	
						Saldo Final:	7,375,008,00 Cr

125. Essa mesma informação consta das demonstrações financeiras da Mineração (denominação da Impugnante), publicadas em jornal de grande circulação (doc. 06)

	2010	2009
14. Resultado de equivalência patrimonial		
Vale Fertilizantes S.A.	(11.139)	-
Vale Fosfatos S.A.	(35.303)	-
Vale Fertilizer International Holdings B.V.	7.375	-
Potasio Río Colorado S.A.	(6.932)	-
Vale Potássio do Nordeste S.A.	12.655	-
Comercial Rovinco do Brasil Ltda	-	146
Sociedade Mineira de Mineração Ltda	-	47
	(33.344)	193

126. Para que não reste qualquer dúvida sobre essa realidade, a Impugnante anexa à defesa o laudo produzido pela **Ernst & Young Assessoria Empresarial**, que faz análise contábil e tributária desses documentos e informações, chegando à mesma conclusão (doc. 11):

Considerações Finais

Em vista do exposto, e admitindo a premissa adotada pelas Autoridades Fiscais no sentido de considerar o resultado positivo de equivalência patrimonial para fins de aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35, com base na legislação contábil e fiscal aplicáveis, o valor passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL seria o montante de RS 7.375 mil, apurado em razão da variação do investimento ocorrida após a sua aquisição pela VALEFERT.

(Grifos nossos)

127. *Dessa forma, resta evidente que a d. Fiscalização não poderia simplesmente ter desconsiderado toda essa realidade (demonstrações financeiras apuradas em BRGAAP e o Livro Razão) para basear-se tão somente em uma informação constante na DIPJ/2011 da Impugnante, ainda mais quando a informação utilizada foi equivocadamente extraída pela d. Fiscalização da ficha 35 do referido documento, quando deveria ter sido considerado o valor demonstrado na ficha 62.*

128. *Aliás, sequer a d. Fiscalização deveria ter se atido exclusivamente à DIPJ para a investigação da base tributável. Isso porque, o artigo 9º, parágrafo 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, é expresso ao prever que a existência de escrituração contábil em ordem, como é caso do Livro Razão da Impugnante, faz prova a favor do contribuinte, sendo certo, ainda, que o parágrafo 2º, desse mesmo dispositivo legal, é claro ao determinar que cabe à fiscalização a prova de eventual inveracidade dos fatos registrados nos livros fiscais:[...]*

[...]

130. *Ou seja, no caso em análise, a d. Fiscalização não poderia ignorar os documentos contábeis da Impugnante, hipótese apenas admitida caso houvesse a prova de sua inveracidade, o que evidentemente não ocorreu nem poderia ter ocorrido - diante da idoneidade dos referidos documentos.*

131. *Tivesse a ação fiscal confrontado a documentação de suporte contábil com a ficha 62 da DIPJ/2011 teria identificado que a eventual base tributável, considerando a premissa fiscal, seria R\$ 7.375.018,00 (sete milhões, trezentos e setenta e cinco mil e dezoito reais).*

(iii)

Ad argumeniandum tantum - Mesmo se fosse analisado exclusivamente o balanço da VFIH em BR Holanda o resultado positivo seria manifestamente outro

132. *Ainda que por hipótese pudesse ser afastada a premissa do lançamento - que foi utilizar a SCI nº 18 - COSIT, que traz o MEP como base impositiva para cobrança de IRPJ e CSLL, mesmo assim não poderia subsistir o auto de infração, com a base de cálculo eleita.*

133. *Isso porque, ao se admitir, repita-se, apenas por hipótese, a desconsideração do MEP, a d. Fiscalização, ao menos, deveria ter utilizado o resultado apurado pela VFIH de acordo com o seu balanço local (Holanda GAAP), mas TÃO SOMENTE para o período compreendido entre o balanço utilizado como referência para seu aumento de capital em 20 de dezembro de 2010 e 31 de dezembro de 2010, conforme balanço contábil da VFIH em Holanda GAAP.*

134. E isso por uma razão simples, pois somente nesse período compreendido entre 20 e 31 de dezembro de 2010 é que a Impugnante passou a ser controladora da

VFIH. Antes desse período as regras do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 não têm o condão de afetar a esfera jurídica da Impugnante.

135. Todos esses fatos indicam o manifesto erro de direito do lançamento, que clama pelo cancelamento do auto de infração.

(iv) Violação ao Artigo 142 do CTN

136. A atividade de lançamento, seja praticada pelo Fisco ou pelo contribuinte (no chamado “autolançamento” ou lançamento por homologação), orienta-se pelo Princípio da Legalidade, insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. Isto é, a constituição (ou declaração) da obrigação tributária somente pode ser feita em estrita conformidade com o que está disposto em lei. Nesse sentido, é o disposto no artigo 142 do CTN.

137. Assim, é dever do auditor fiscal “calcular o montante do tributo devido” em conformidade com as disposições legais pertinentes ao tributo que se está lançando. Caso o auditor fiscal, ao calcular o montante do tributo devido, olvide a aplicação da norma existente no sistema jurídico, ou o faça com interpretação equivocada, tem-se um lançamento com erro de direito, ou melhor: com erro no critério jurídico utilizado,

138. O erro de direito consiste, pois, na inadequada aplicação da norma jurídica pelo auditor fiscal, em razão de equivocado entendimento sobre o seu comando ou puro desconhecimento .

139. Paulo de Barros Carvalho define erro de direito como um problema de subsunção. É uma “distorção entre o enunciado protocolar da norma individual e concreta e a universalidade enunciativa da norma geral e abstrata”³⁹.

140. Transpondo-se as noções acima expostas para o presente caso, verifica-se que a apuração . base de cálculo do IRPJ e da CSLL exigidos no lançamento, em razão dos tantos equívocos expostos nos tópicos anteriores, encontram-se contaminados por erro de direito.

141. A d. Fiscalização não levou em consideração a legislação que estabelece a data a partir da qual o investimento em sociedade estrangeira controlada poderia ser avaliado junto à Impugnante. Também já foi demonstrado que ao se equivocar quanto à correta aplicação dos conceitos normativos, a d. Fiscalização errou na eleição da base de cálculo do lançamento. Como consequência todo o lançamento deve ser cancelado.

142. A fim de se averiguar o cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte, há a necessidade de as autoridades fiscais efetivamente constatarem a ocorrência do fato gerador e determinarem o valor

correspondente aos tributos devidos, sendo que, para tanto, mister se faz a correta apuração desses tributos.

143. Todavia, não foi o que ocorreu no presente caso. Com efeito, o agente fiscal, sem averiguar a ocorrência do fato gerador in concreto, optou por proceder ao lançamento com base tão somente nos valores superficial e equivocadamente extraídos da ficha 35 da DIPJ/2011 da Impugnante, como se o investimento na VFIH já pertencesse à Impugnante desde janeiro de 2010 e não apenas a partir de 20 de Dezembro de 2010.

144. Aliás, tal fato pode ser facilmente observado pela análise de toda a documentação contábil anexada à presente defesa, analisada por auditores independentes, destacando-se o fato de que boa parte dela, inclusive, já havia sido disponibilizada às autoridades administrativas durante o curso da fiscalização.

145. Assim, o D. Agente Fiscal incorreu em nítido erro no critério jurídico utilizado (erro de direito) na realização dos lançamentos fiscais, motivo pelo qual tem-se que o auto de infração lavrado não pode prosperar, devendo ser cancelado por esta colenda Turma de Julgamento.

146. Ainda, é importante ressaltar que, uma vez reconhecido que o agente fiscal errou na apuração da base de cálculo dos tributos supostamente devidos, essa colenda Turma de Julgamento não poderá manter a autuação fiscal e apenas reduzir o montante exigido, sob pena de ter-se uma alteração no critério jurídico do lançamento, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN.

[...]

III. 3 -IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

149. Ainda que se entenda pela manutenção, mesmo que seja de parte do auto de infração, o que se admite apenas por amor ao debate, também não poderá subsistir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Isto porque, a partir do vencimento do prazo para recolhimento dos créditos apurados no lançamento, as autoridades administrativas, conforme procedimento já conhecido, certamente computarão juros de mora sobre a multa de ofício aplicada, além dos juros que já incidem sobre o valor principal da dívida, aumentando sobremaneira o valor da obrigação tributária de forma totalmente ilegal.

150. O não adimplemento da obrigação tributária, tida como principal, no prazo fixado implica incidência de multa e juros, em razão da mora. Na esfera federal, não ocorrido o pagamento, o crédito tributário fica sujeito aos juros de mora, equivalentes à Taxa Selic, consoante determinação do § 3º do artigo 61, que remete ao § 3º do artigo 5º, ambos da Lei nº 9.430/96. 151. Havendo lançamento de ofício, há incidência de multa à razão de 75%, na forma prevista no artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Essa sanção ocorre na hipótese em que o contribuinte não declara o seu débito, fato que obriga o Fisco a apurar de ofício o crédito tributário respectivo.

152. Ainda, cumpre também ressaltar que não há previsão legal para a incidência de juros sobre multa. O § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 determina que “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento”.

153. À evidência, a expressão “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora”, que inaugura o dispositivo supra transcrito, diz respeito somente ao valor do principal relativo à obrigação tributária não paga no vencimento.

154. Basta, para isso, ver que o artigo 61, caput da Lei nº 9.430 está assim redigido 11

‘Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (...), não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora (...)’

155. Resta evidente que o “débito decorrente de tributos e contribuições” a que se refere à lei é composto apenas pelo valor do principal, isto é, do tributo vencido e não pago. Posteriormente ao vencimento é que são lançados os acréscimos de multa e juros sobre o débito.

156. Exatamente esse foi o posicionamento adotado pelo CARF ao analisar o mencionado artigo 61 da Lei nº 9.430/96, determinando que os juros moratórios somente possam incidir sobre a exigência de multas isoladas, jamais sobre multas de ofício exigidas juntamente com o tributo tido como devido, como se verifica do julgado exemplificativamente transcrito a seguir:

“Entendo caber razão à recorrente quanto a não aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, nem mesmo no percentual de 1% Reproduzo parte dos argumentos de defesa esposados pela recorrente. O artigo 139 do CTN estabelece que o crédito tributário decorra da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Já o artigo 113 do CTN estatui que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória “pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”, nos termos do parágrafo 3º do citado artigo 113.

Assim, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória. É somente sobre esta penalidade, que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não integralmente paga no respectivo vencimento podem incidir os juros de mora, seja de 1% ao mês com base no art. 161 do CM, seja com base na taxa SELIC como atualmente previsto no artigo 43 da Lei nº 9.430/1996.

Portanto, sobre a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal exigida conjuntamente com o tributo não pago, não pode incidir juros moratórios, posto que se já estivesse incluída na expressão “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no artigo 161 do CM, não haveria razão alguma para a ressalva final constante do mesmo dispositivo, no sentido de que esta incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis.”

Corroborar tal entendimento o voto condutor do ilustre Conselheiro Antônio Zomer, nos autos do recurso nº 125.436, que deu origem ao acórdão 202- 16.397: Restaria, por derradeiro, a possibilidade de aplicação, sobre as multas de ofício não pagas no vencimento, dos juros previstos no artigo 161 do Código Tributário Nacional, que assim determina: (...)

Entretanto, nem aqui a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício encontra guarida. Isto porque a redação do art. 161 do CTN permite inferir que o termo crédito nele referido não engloba o tributo e a multa de ofício, mas apenas, o tributo, pois se assim não fosse, deixaria de ter sentido a expressão “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis” que aparece logo depois da previsão dos juros sobre o crédito. Se a multa de ofício está contida no termo crédito, de que penalidade estaria tratando a parte final do art. 161 do CTN. A conclusão a que chego, mais uma vez, é que o CTN também não buscou regular a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício. Pelo quê, entendo não ser cabível a cobrança de juros

moratórios, à taxa de 1% ao mês, sobre a multa de ofício imposta no lançamento.” (Processo nº 16327.004079/2002-75, Acórdão nº 101-96.008, sessão de 01 de março de 2007).

[...]

SUSPENSÃO DOS EFEITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO

158. Por fim, a Impugnante destaca que a exigência de retificação nos saldos dos prejuízos fiscais e da base negativa da CSLL, em decorrência da autuação ora combatida, deve ficar suspensa até a prolação de decisão final nos autos do presente processo administrativo, como explicitado pela autuação⁴¹, sob pena de tomar inocua futura decisão proferida em sentido favorável aos interesses da Impugnante.

159. A esse respeito, a Impugnante destaca que nos termos do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, os recursos administrativos suspendem a exigibilidade do crédito tributário, nos termos das leis reguladoras dos processos tributários administrativos⁴².

160. Portanto, restando os efeitos da lavratura do auto de infração suspensos, carece de exigibilidade a pretensão do I. Fiscal Autuante de determinar que a Impugnante proceda à retificação dos saldos dos prejuízos fiscais e base negativa de CSLL em sua DIPJ.

161. Em outras palavras, não poderia a d. Fiscalização adicionar ao lucro líquido do ano-calendário de 2010 e imediatamente recompor a DIPJ correspondente, visto que essa questão ainda está em discussão na esfera administrativa, o que faz com que a presente autuação não possa sequer gerar efeitos.

IV- DO PEDIDO

162. Ante o exposto, a Impugnante requer:

(i) seja reconhecida a total improcedência do lançamento em razão da existência de Tratado para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e a Holanda, que em seu artigo 7º estabelece a competência tributária exclusiva da Holanda para tributar o lucro das pessoas jurídicas ali residentes, vedando a tributação pelo Fisco brasileiro dos lucros lá gerados;

(ii) sucessivamente, seja cancelada a autuação em virtude da ocorrência de erro no critério jurídico do lançamento (erro de direito), que acarretou na equivocada apuração da base de cálculo pelo auto de infração, o que representa afronta ao artigo 142 do Código Tributário Nacional;

(iii) ainda sucessivamente, seja reconhecida a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada; e 163. Adicionalmente aos pedidos acima, tendo em vista a existência de impugnação específica nestes autos contra a retificação do saldo de prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL, requer-se que tal recomposição permaneça suspensa até a prolação de decisão final nos autos do presente processo administrativo, nos termos do artigo 151, inciso

III, do Código Tributário Nacional.

164. Por fim, a Impugnante protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que se façam necessários, inclusive devidamente notariados ou

consularizados, traduzidos e juramentados, bem como pela produção de todas as provas em direito admitidas, atestando, de logo, pela autenticidade de eventuais cópias não autenticadas anexadas à presente, nos termos dos arts. 365, IV e 544, §1º, do CPC.

A 13ª Turma da DRJ/RPO julgou, por unanimidade de votos, improcedente a impugnação apresentada, mantendo o crédito tributário exigido.

Irresignado, o contribuinte interpôs recurso voluntário às fls. 1106/1157, em que repisa os argumentos apresentados em sede de impugnação e combate as alegações trazidas pela DRJ.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou razões ao recurso de ofício, bem como contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 1266/1312).

Eis a síntese do necessário. Passo a decidir.

Voto

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Cuida o presente processo de exigência de IRPJ e CSLL, relativo ao ano-calendário de 2010, em razão da falta de adição dos lucros auferidos pela empresa holandesa Vale Fertilizer International Holdings BV ("VFIH"), controlada da Recorrente, nos respectivos valores de R\$ 546.705.031,06 e R\$ 196.596.125,88 (incluídos multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora).

Portanto, o cerne da questão circunda o não oferecimento da tributação de lucros de pessoas jurídica, situada no exterior.

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

Preliminarmente, alega a Recorrente a nulidade da decisão recorrida, haja vista ter a mesma padecido de vícios de omissão, no tocante a não apreciação da causa de pedir autônoma à discussão principal (*item III. 2 da Impugnação de fls – Erro de Direito na determinação da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL – Violação ao artigo 142 do Código Tributário Nacional*).

A Recorrente aduz que comprovou, por meio de documentos acostados à sua defesa administrativa, que o resultado positivo da VFIH apurado pelo MEP foi de R\$ 7.375.018,00 (sete milhões, trezentos e setenta e cinco mil e dezoito reais) e não no valor de R\$ 1.138.582.635,77 (um bilhão, cento e trinta e oito milhões, quinhentos e oitenta e dois mil, seiscentos e trinta e cinco reais e setenta e sete centavos), como consta da autuação combatida,

bem como a DRJ havia deixado de avaliar diversos argumentos que poderiam infirmar a exigência tributária.

Dessa forma, a Recorrente ressalta que houve supressão de instância e ofensa ao princípio da ampla defesa ante a omissão da decisão *a quo*, a qual sequer analisou os fatos e fundamentos da causa de pedir de seu pleito.

Assim, a Recorrente requer seja decretado a nulidade da decisão de primeira instância para que uma nova seja produzida, com análise completa dos fatos, argumentos e documentos apresentados pela Recorrente.

Pois bem, ao analisar a decisão da DRJ verifica-se que assiste razão a Recorrente, pois o ilustre relator deixou de se manifestar expressamente sobre tal fato.

Diante de tal constatação, é cabível anulação para que uma decisão completa seja proferida em seu lugar. Nesse sentido, a própria Procuradoria em suas contrarrazões (fls 1.273) constata tal fato, de modo a não se opor quanto a aplicação ao presente caso de uma nova decisão

Portanto, uma vez constatada a presente omissão por parte da decisão de primeira instância, os autos devem retornar à Turma de Julgamento prolatora do acórdão, para que outro seja proferido em boa e devida forma, consoante determina o art. 21, § 1º, da Portaria MF nº 341/2011, a seguir reproduzido:

Art. 21. As decisões serão assinadas pelo relator, pelo redator designado, sendo o caso, e pelo Presidente da Turma, e delas constarão o nome dos julgadores presentes, mencionando-se, se houver, os impedidos, os ausentes, bem como os julgadores vencidos e a matéria em que o foram.

§ 1º Para a correção de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e a erros de escrita ou de cálculo existentes no acórdão, será proferido novo acórdão.

§ 2º Nos casos de conversão do julgamento em diligência, a forma a ser adotada é a de resolução. (grifos não originais)

Por todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário e acolho a preliminar suscitada para declarar nula a decisão de primeira instância para que novo acórdão seja proferido, em boa e devida forma, para que seja analisado todos os argumentos da Recorrente. Após disso, retorne os autos para julgamento para prosseguimento do feito.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro

Processo nº 16561.720090/2014-47
Acórdão n.º **1301-002.854**

S1-C3T1
Fl. 1.371
