



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720105/2018-09
ACÓRDÃO	1102-001.368 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 DE JUNHO DE 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INTERCEMENT BRASIL S.A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO.

A lei tributa uma renda da própria pessoa jurídica brasileira. A bitributação é evitada no regime de tributação em bases universais pela previsão da compensação dos impostos pagos pelas controladas/coligadas localizadas no exterior, nas condições estabelecidas na lei.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado: por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada; e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário por voto de qualidade – vencidos no mérito os conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam parcial provimento para (i) manter apenas a compensação indevida dos tributos pagos no exterior pela controlada YGUAZU CEMENTOS S/A e (ii) exonerar os demais lançamentos. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque. Julgamento realizado na vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado(a)) e Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Andre Severo Chaves, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que julgou improcedente impugnação contra lançamento de IRPJ/CSLL, conforme termo de verificação fiscal, fatos geradores ocorridos entre 31/01/2014 e 31/12/2015, em decorrência de lucros auferidos no exterior por pessoa jurídica domiciliada no país e não computados no Lucro Real e glosa de compensação indevida de prejuízo operacional. Por bem resumir o litígio peço vênha para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 2753 e ss):

Trata-se de autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, em decorrência de lucros auferidos no exterior por pessoa jurídica domiciliada no país e não computados no Lucro Real e glosa de compensação indevida de prejuízo operacional, no valor de:

Tributo	Imposto / Contribuição devidos	Juros de mora	Multa proporcional	Valor do Crédito Tributário
IRPJ	51.560.565,60	23.423.014,72	38.670.424,20	113.654.004,52
CSLL	18.561.803,61	8.432.285,29	13.921.352,70	40.915.441,60

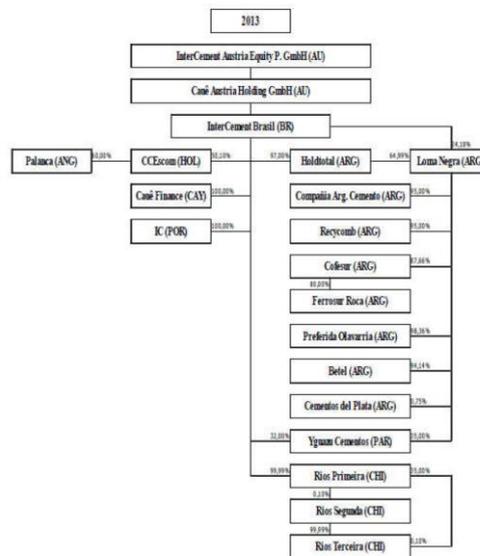
Conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 2.228/2.260), o procedimento abrangeu as verificações quanto ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) referentes aos anos-calendário de 2013 e 2014. O fiscalizado foi cientificado em 28/12/2017 do início da ação fiscal, nos termos do artigo 23, Inciso II, do Decreto nº 70.235/1972, tendo recebido em seu domicílio tributário eletrônico (DTE), o Termo de intimação nº 01, por meio do qual foi instado a informar, dentre outros dados, sobre suas participações empresariais no exterior nos anos-calendário de 2013 e 2014, bem como apresentar toda a documentação referente a estas participações.

Em resposta, apresentou Demonstrativo das Participações Societárias localizadas no exterior e Organograma do Grupo Empresarial.

Ano de 2013:

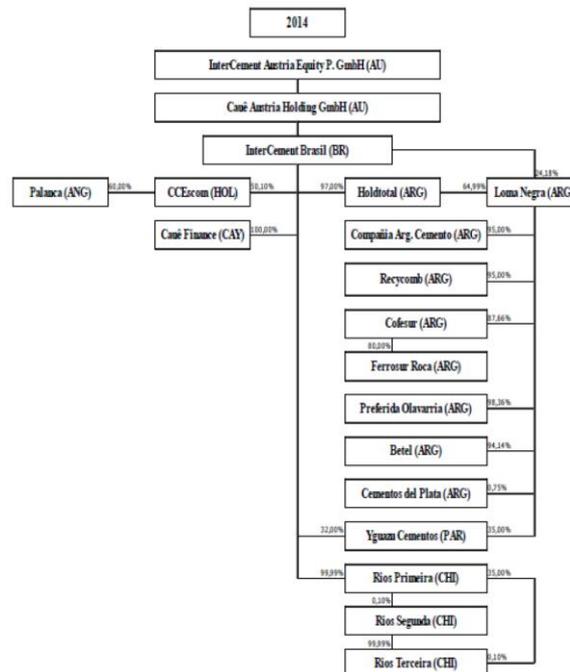
Nome da sociedade Ano de 2013	País de domicílio	Tipo de Participação	Percentual dos sócios - % (*)
HOLDTOTAL	ARGENTINA	Controle direto	Elicializado: 97,00 CCC Part.: 3,00
LOMA NEGRA	ARGENTINA	Controle indireto	Elicializado: 24,18 Holdtotal: 64,99
CIA. ARGENTINA DE CEMENTO	ARGENTINA	Controle indireto	Loma Negra: 95,00
RECYCOMB	ARGENTINA	Controle indireto	Loma Negra: 97,66
COFESUR	ARGENTINA	Controle indireto	Loma Negra: 95,00
FERROSUR ROCA	ARGENTINA	Controle indireto	Cofesur: 80,00
PREFERIDA OLAVARRIA	ARGENTINA	Controle indireto	Loma Negra: 98,56
BETEL	ARGENTINA	Controle indireto	Loma Negra: 94,14
CEMENTOS DEL PLATA	URUGUAI	Coligação	Loma Negra: 0,75
YGUAZU CEMENTOS	PARAGUAI	Controle indireto	Elicializado: 32,00 Loma Negra: 35,00
RIOS PRIMEIRA	CHILE	Controle direto	Elicializado: 99,99
RIOS SEGUNDA	CHILE	Coligação	Nihil
RIOS TERCERA	CHILE	Coligação	Nihil
CCESCOM	HOLANDA	Controle direto	Elicializado: 50,10
PALANCA	ANGOLA	Controle indireto	CCESCOM: 60,00
CAUÉ FINANCE	B.V.I.	Controle direto	Elicializado: 100,00
IC PORTUGAL	PORTUGAL	Controle direto	Elicializado: 100,00

(*) Percentuais coletados nas demonstrações financeiras das empresas.



Para o ano de 2014:

Nome da sociedade Ano de 2014	País de domicílio	Tipo de Participação	Percentual dos sócios – % (*)
HOLDTOTAL	ARGENTINA	Controle direto	Fiscalizado: 89,00 CCC Part.: 11,00
LOMA NEGRA	ARGENTINA	Controle indireto	Fiscalizado: 23,08 Holdtotal: 65,00
CIA. ARGENTINA DE CEMENTO	ARGENTINA	Controle indireto	Loma Negra: 95,00
RECYCOMB	ARGENTINA	Controle indireto	Loma Negra: 95,91
COFESUR	ARGENTINA	Controle indireto	Loma Negra: 97,64
FERROSUR ROCA	ARGENTINA	Controle indireto	Cofesur: 80,00
PREFERIDA OLAVARRIA	ARGENTINA	Controle indireto	Loma Negra: 98,36
BETEL	ARGENTINA	Controle indireto	Loma Negra: 94,14
CEMENTOS DEL PLATA	URUGUAI	Coligação	Loma Negra: 0,26
YGUAZU CEMENTOS	PARAGUAI	Controle indireto	Fiscalizado: 32,00 Loma Negra: 35,00
RIOS PRIMEIRA	CHILE	Controle direto	Fiscalizado: 99,99
RIOS SEGUNDA	CHILE	Coligação	Nihil
RIOS TERCEIRA	CHILE	Coligação	Nihil
CCESCOM	HOLANDA	Controle direto	Fiscalizado: 50,10
PALANCA	ANGOLA	Controle indireto	CCESCOM: 60,00
CAUÊ FINANCE	B.V.I.	Controle direto	Fiscalizado: 100,00



A partir da análise das informações contidas nos demonstrativos acima, fez a separação das entidades sediadas no exterior segundo a natureza da sua situação dentro do grupo empresarial.

Empresas que são COLIGADAS do Fiscalizado, sem que este tenha influência significativa no controle daquelas e, ainda por cima, com resultados negativos nos dois anos-calendário sob exame:

Nome da sociedade	País	2013 (*)	2014 (*)
CEMENTOS DEL PLATA	URUGUAI	(122.596.497)	(36.472.239)
RIOS SEGUNDA	CHILE	(836.447)	(41.487)
RIOS TERCEIRA	CHILE	(836.447)	(41.487)

(*) Cifras nas moedas do país de origem.

Empresas que são CONTROLADAS DIRETAS E INDIRETA (PALANCA) do Fiscalizado, observando que com a exceção da CAUÊ FINANCE, todas têm resultados negativos nos dois anos-calendário sob exame:

Nome da sociedade	País	2013 (*)	2014 (*)
RIOS PRIMEIRA	CHILE	(836.421)	(954.825)
CCESCOM (**)	HOLANDA	(R\$ 88.000)	(R\$ 47.000)
PALANCA	ANGOLA	(7.811.182)	(12.461.933)
CAUÊ FINANCE (**)	B.V.I.	11.592.093,40	8.828.380,15
IC PORTUGAL (**)(***)	PORTUGAL	(R\$ 26.000)	(R\$ 81.000)

(*) Cifras nas moedas do país de origem. (**) Em reais. (***) Dissolução em 30/10/2014.

Empresas que são CONTROLADAS INDIRETAS do Fiscalizado. Esse controle é exercido por intermédio das empresas HOLDTOTAL e LOMA NEGRA:

Nome da sociedade	País	2013 (*)	2014 (*)
CIA. ARGENTINA DE CEMENTO	ARGENTINA	23.507.493	30.518.244
RECYCOMB	ARGENTINA	2.715.800	3.508.857
COFESUR	ARGENTINA	17.437.390	(28.292.505)
FERROSUR ROCA	ARGENTINA	42.532.931	(42.026.023)
PREFERIDA OLAVARRIA	ARGENTINA	(9.348.653)	(1.421.713)
BETEL	ARGENTINA	8.620.084	12.781.664

(*) Cifras nas moedas do país de origem.

Empresas que são CONTROLADAS DIRETAS E INDIRETAS do Fiscalizado, sendo que, no caso dessas indiretas (Loma Negra e Yguazu), o Fiscalizado, além de deter o controle das decisões, também possui participação acionária nas mesmas:

Nome da sociedade	País	2013 (*)	2014 (*)
HOLDTOTAL	ARGENTINA	83.122.403	137.943.127
LOMA NEGRA	ARGENTINA	324.051.165	419.868.518
YGUAZU CEMENTOS	PARAGUAI	2.777.576.398	38.280.875.726

(*) Cifras nas moedas do país de origem.

Feita a distinção das diversas situações encontradas no presente caso, passa a discriminar quais empresas serão objeto da atenção da Fiscalização e quais serão descartadas no presente procedimento.

Informa que as empresas relacionadas abaixo serão descartadas, pois além dos resultados negativos auferidos por quase todas elas, algumas são, ainda por cima, coligadas ao Fiscalizado em níveis irrisórios. No caso da empresa CAUÊ FINANCE, em que pesem os resultados positivos nos dois períodos e o controle de 100%, o

saldo de prejuízos acumulados é mais do que suficiente para não permitir que se faça qualquer tipo de lançamento:

Nome da sociedade	País	2013	2014
CEMENTOS DEL PLATA	URUGUAI	(122.596.497)	(36.472.239)
RIOS SEGUNDA	CHILE	(836.447)	(41.487)
RIOS TERCEIRA	CHILE	(836.447)	(41.487)
RIOS PRIMEIRA	CHILE	(836.421)	(954.825)
CCESCOM	HOLANDA	(R\$ 88.000)	(R\$ 47.000)
PALANCA	ANGOLA	(7.811.182)	(12.461.933)
CAUÉ FINANCE	B.V.L	11.592.093,40	8.828.380,15
IC PORTUGAL	PORTUGAL	(R\$ 26.000)	(R\$ 81.000)

O próximo grupo de empresas considerado é composto pelas controladas diretas argentinas da empresa Loma Negra. São empresas em que o Fiscalizado não tem participação alguma.

Nome da sociedade	País	2013 (*)	2014 (*)
CIA. ARGENTINA DE CEMENTO	ARGENTINA	23.507.493	30.518.244
RECYCOMB	ARGENTINA	2.715.800	3.508.857
COFESUR	ARGENTINA	17.437.390	(28.292.505)
FERROSUR ROCA	ARGENTINA	42.532.931	(42.026.023)
PREFERIDA OLAVARRIA	ARGENTINA	(9.348.653)	(1.421.713)
BETEL	ARGENTINA	8.620.084	12.781.664

Por estarem todas no mesmo país e terem o mesmo controlador local, a Fiscalização utilizará as demonstrações financeiras consolidadas da empresa Loma Negra, o que facilitará tanto o trabalho da fiscalização, quanto o dos julgadores.

Por fim, as empresas em que o Fiscalizado, além de deter o controle das decisões, também possui participação acionária nas mesmas:

Nome da sociedade	País	2013 (*)	2014 (*)
HOLDTOTAL	ARGENTINA	83.122.403	137.943.127
LOMA NEGRA	ARGENTINA	324.051.165	419.868.518
YGUAZU CEMENTOS	PARAGUAI	2.777.576.398	38.280.875.726

(*) Cifras nas moedas do país de origem.

Em relação a estas empresas:

O Fiscalizado:

- Detém o controle da Holdtotal (97% em 2013 e 89% em 2014);
- Participa da Loma Negra (24,18% em 2013 e 23,08% em 2014) e
- Participa da Yguazu (32% em 2013 e 2014).

A Holdtotal:

- Participa da Loma Negra (65% em 2013 e 2014).

A Loma Negra, por sua vez

- Participa da Yguazu (35% em 2013 e 2014).

Assim, além do controle direto da empresa Holdtotal, o Fiscalizado também detém o controle indireto das empresas Loma Negra e Yguazu.

Por questão de metodologia, a Fiscalização informa que usou as demonstrações financeiras consolidadas da **Loma Negra** para abarcar os resultados auferidos pelas suas controladas diretas na Argentina.

Explica que se poderia perguntar porque não utilizar essas demonstrações financeiras consolidadas para já apurar também o resultado auferido pela **Yguazu**, ou ainda, por que não utilizar as demonstrações financeiras consolidadas da **Holdtotal** para conter tanto os resultados auferidos pela Loma Negra e suas controladas diretas, quanto pela Yguazu.

A razão para esse detalhamento maior reside no fato de que, da mesma forma que **o Fiscalizado** detém participação acionária na Holdtotal, ele também participa dos quadros societários da Loma Negra e da Yguazu.

Tanto é assim, que nas "... *Notas a los estados financieros consolidados...*" da Loma Negra, em seu item "... 1. *INFORMACIÓN GENERAL...*" consta que "...*La controladora de la Sociedad, que pose en forma directa e indirecta aproximadamente el 97% (2013) / 91% (2014) de las acciones de Loma Negra, es InterCement S.A, .*" .

No caso da Yguazu, esse controle da InterCement é de aproximadamente 67% em 2013 e em 2014.

Dos documentos societários apresentados relativos às controladas estrangeiras

Informa que visando apurar com exatidão os dados informados pelo Fiscalizado, este foi intimado a apresentar os atos constitutivos e as subsequentes alterações contratuais e/ou estatutárias de suas sociedades controladas residentes no exterior.

Da análise dos fatos - Das demonstrações de resultados

Analisa individualmente as demonstrações de resultados das controladas no exterior, conforme documentos apresentados pelo Fiscalizado. Essa análise se restringe às empresas Holdtotal, Loma Negra e Yguazu.

Holdtotal S/A

Analizando os documentos fornecidos pelo Fiscalizado verifica-se que foram auferidos lucros no exterior e que estes lucros não foram oferecidos à tributação, referentes aos anos-calendário de 2013 e 2014 conforme o caput do Art. 74 da MP nº 2.15835/01, relativos à Holdtotal.

Com base nos valores constantes nas demonstrações financeiras levantadas em 31 de dezembro de 2013 e 2014 da controlada no exterior, apresenta-se abaixo o resultado da Holdtotal no período (cifras na moeda do país de origem):

Nome	País	2013	2014
Holdtotal	Argentina	83.122.403,00	137.943.127,00

Calcula o valor dos lucros da controlada no exterior Holdtotal que necessariamente devem ser disponibilizados para a devida apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do Fiscalizado nos anos-calendário de 2013 e 2014:

Ano	Lucros auferidos no exterior a tributar (em pesos Argentinos)	Participação %	Taxa de câmbio	Lucros a serem disponibilizados (em Reais)
2013	83.122.403,00	97,00	0,3594	28.977.965,89
2014	137.943.127,00	89,00	0,3172	38.942.448,30

Loma Negra Cimentos S/A

Analisando os documentos fornecidos pelo Fiscalizado verifica-se que foram auferidos lucros no exterior e que estes lucros não foram oferecidos à tributação, referentes aos anos-calendário de 2013 e 2014, conforme o caput do Art. 74 da MP nº 2.15835/01, relativos à Loma Negra e os valores efetivos serão demonstrados a seguir.

Com base nos valores constantes nas demonstrações financeiras levantadas em 31 de dezembro de 2013 e 2014 da controlada no exterior, apresenta-se abaixo o resultado da Loma Negra no período (cifras na moeda do país de origem):

Nome	País	2013	2014
Loma Negra	Argentina	324.051.165,00	419.868.518,00

Pode-se agora calcular o valor dos lucros da controlada no exterior Loma Negra que necessariamente devem ser disponibilizados para a devida apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do Fiscalizado nos anos-calendário de 2013 e 2014:

Ano	Lucros auferidos no exterior a tributar (em pesos Argentinos)	Participação %	Taxa de câmbio	Lucros a serem disponibilizados (em Reais)
2013	324.051.165,00	24,18	0,3594	28.160.992,47
2014	419.868.518,00	23,08	0,3172	30.738.473,43

Yguazu Cimentos S/A

Analisando os documentos fornecidos pelo Fiscalizado verifica-se que foram auferidos lucros no exterior, referentes aos anos-calendário de 2013 e 2014 conforme o caput do Art. 74 da MP nº 2.158-35/01, relativos à Yguazu e os valores efetivos serão demonstrados a seguir.

Com base nos valores constantes nas demonstrações financeiras levantadas em 31 de dezembro de 2013 e 2014 da controlada no exterior, apresenta-se abaixo o resultado da Yguazu no período (cifras na moeda do país de origem):

Nome	País	2013	2014
Yguazu	Paraguai	2.777.576.398,00	38.280.875.726,00

Pode-se agora calcular o valor dos lucros da controlada no exterior Yguazu que deveriam ser disponibilizados para a devida apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do Fiscalizado nos anos-calendário de 2013 e 2014:

Ano	Lucros auferidos no exterior a tributar (em Guaranys)	Participação %	Taxa de câmbio	Lucros a serem disponibilizados (em Reais)
2013	2.777.576.398,00	32,00	0,0005109	454.100,41
2014	38.280.875.726,00	32,00	0,0005738	7.028.981,28

Do valor disponibilizado em 2013 e 2014

O Fiscalizado adicionou nos anos-calendário de 2013 e 2014 a título de "lucros disponibilizados do exterior" para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL os valores de R\$ 227.213,76 e R\$ 7.487.463,32. Esses valores foram referenciados à empresa Yguazu nos dois anos-calendário. Assim sendo, a diferença entre o resultado apurado pela Fiscalização para a empresa Yguazu e o valor que foi oferecido à tributação em 2013 (R\$ 454.100,41 - R\$ 227.213,76), será objeto de autuação. Para o ano-calendário de 2014, não há lançamento a efetuar.

Da legislação aplicável

Após discorrer sobre a Tributação em Bases Universais, informa que os demonstrativos elaborados no presente Termo de Verificação Fiscal basearam-se nos valores em moeda estrangeira, constantes nas demonstrações financeiras apresentadas pela fiscalizada, convertidos para reais.

Discorre sobre as Convenções para evitar a dupla tributação. Tais acordos e convenções visam a evitar a dupla tributação jurídica. Vale assim dizer que o tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda, firmado entre dois Estados, não possui a finalidade de atribuir competência exclusiva a um dos Estados contratantes de tributar o lucro da pessoa jurídica domiciliada em seu território. O tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda visa, sim, a evitar a dupla tributação jurídica internacional.

Sendo assim, **a pretensão do fisco brasileiro não recai sobre o contribuinte domiciliado no exterior, mas sim, sobre o lucro auferido no exterior pela controladora brasileira INTERCEMENT BRASIL S/A por intermédio de suas controladas domiciliadas no exterior.**

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 INTERCEMENT BRASIL S/A, segundo as disposições inerentes à matéria em sua legislação doméstica.

Das infrações apuradas pela Fiscalização

A fiscalização verificou, que o contribuinte deixou de adicionar ao seu lucro líquido, na Linha 07 das Fichas 09A e 17 da DIPJ do ano-calendário 2013 e na Linha 09 das Fichas M300 e M350 da ECF do ano-calendário de 2014 em "Lucros

disponibilizados do exterior", os lucros auferidos no exterior pelas suas controladas diretas, conforme determina o art. 25 da Lei nº 9.429/95.

No caso sob exame esta fiscalização apurou lucros passíveis de tributação no Brasil referentes às seguintes empresas domiciliadas no exterior:

1. HOLDTOTAL
2. LOMA NEGRA
3. YGUAZU

Tece algumas considerações a respeito do valor adicionado pelo fiscalizado a título de "lucros disponibilizados do exterior".

Foi analisado neste Termo de Verificação Fiscal o valor adicionado pelo fiscalizado a título de "lucros disponibilizados do exterior" para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL na Linha 07 das Fichas 09A e 17 da DIPJ do ano-calendário de 2013.

Desta análise constatou-se que o fiscalizado ofereceu à tributação para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 2013 o valor de R\$ 227.213,76, referente aos resultados apurados em 2013 pela controlada YGUAZU. Assim, restam R\$ 226.886,65 (R\$ 454.100,41 - R\$ 227.213,76) a serem lançados no que concerne a esta empresa. Para o ano-calendário de 2014, não há lançamento a efetuar para esta empresa.

Ante todo o exposto a auditoria fiscal apurou lucros auferidos por controladas domiciliadas no exterior não oferecidos à tributação, para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL conforme quadro a seguir:

Nome da sociedade	País	Lucros auferidos no exterior passíveis de lançamento	
		2013 (*)	2014 (*)
HOLDTOTAL	ARGENTINA	28.977.965,89	38.942.448,30
LOMA NEGRA	ARGENTINA	28.160.992,47	30.738.473,43
YGUAZU CEMENTOS	PARAGUAI	226.886,65	NIHIL

(*) Cifras em Reais.

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

Ante o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN) e artigo 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), faz-se necessário o lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL, incidentes sobre os lucros auferidos no exterior e não disponibilizados, cuja base de cálculo totaliza R\$ 57.365.845,01 (2013) e R\$ 69.680.921,73 (2014), em cumprimento ao disposto no art. 25 e §§ da Lei 9.249/95; art. 249, inciso II e art. 394 do RIR/99 e arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.15835/2001.

Dos saldos insuficientes de prejuízo fiscal operacional e base de cálculo negativa de CSLL nos anos-calendário de 2013 e 2014

Tendo em vista procedimentos de fiscalização executados anteriormente, foram apurados valores indevidamente compensados pelo contribuinte nos anos-calendário de 2013 e 2014 nos montantes de R\$ 28.122.596,61 e R\$ 51.072.899,10 respectivamente, tanto de prejuízo fiscal operacional, quanto de base de cálculo negativa de CSLL.

MANDADO DE SEGURANÇA N° 2010.61.00.001905-2: o fiscalizado possui apelação em mandado de segurança por meio da qual postula suspender a exigibilidade do crédito tributário do IRPJ e da CSLL relativo aos lucros acumulados pelas sociedades estrangeiras, relativos ao ano calendário de 2006 e aos exercícios futuros, até sua efetiva disponibilização. Os autos permanecem conclusos ao relator desde 10/10/2013.

Informa que o fiscalizado foi intimado a empreender as devidas retificações em seu Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

IMPUGNAÇÃO

A Intercement Brasil Apresentou Impugnação (fls. 2.272/2.328) na qual alega, em síntese, que não merecem prosperar os créditos tributários em apreço, pois:

(i) O art. VII da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda não admite a tributação dos lucros apurados por sociedades domiciliadas na Argentina (Holdtotal e Loma Negra);

(ii) Não foi observado o artigo 26 da Lei n° 9.249/95 e o artigo 14 da IN n° 213/02, já que desconsiderou na apuração dos impostos supostamente devidos no Brasil, os tributos pagos pelas controlada e coligadas da Impugnante sediadas no exterior;

(iii) se equivocou ao apurar o resultado da Yguazu que deveria ter sido oferecido à tributação no Brasil, uma vez que se olvidou da necessidade de se adequar tal resultado aos padrões contábeis brasileiros, nos termos do § 2º do artigo 6º da IN/SRF n° 213/02, bem como ignorou o recolhimento em excesso no ano de 2014;

(iv) a tributação dos lucros apurados no exterior e não disponibilizados no Brasil foi feita contrariando a decisão do STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 2.158-35/01, para as empresas coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.

- Entende que a Loma Negra e a Yguazu não são controladas, pois examinando-se o quadro elaborado pela Fiscalização constata-se que ambas as companhias enquadram-se como coligadas. Destaca que a própria Fiscalização em procedimentos fiscais anteriores qualificava tais sociedades como coligadas, citando trecho do processo administrativo n° 16561.720179/2014-11.

Da Impossibilidade de tributação do Lucro Apurado pela Holdtotal e pela Loma Negra

- o artigo 25 da Lei nº 9.249/95 dispõe que "os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano".

Por seu turno, o art. 74 da MP nº 2.158-35/01, vigente à época dos fatos, previa que 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. Portanto, a materialidade abrangida pela legislação brasileira de tributação universal consistia nos lucros das controladas e coligadas no exterior.

A pretensão do Fisco afronta a Convenção Brasil-Argentina, que tem como parâmetro o Artigo 7, parágrafo 1º da Convenção Modelo da OCDE.

A incompatibilidade do artigo 74 da MP, em virtude da existência de acordos internacionais, inclusive, já foi devidamente reconhecida pela jurisprudência do STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 1.325.709/RJ, citando trecho da decisão.

Não concorda com a Solução de Consulta nº 18, pois o MEP consiste em metodologia de atualização contábil do valor de investimentos em controladas ou coligadas, o que se dá mediante aplicação do percentual de participação da investidora no capital social a investida sobre o patrimônio líquido desta última.

Os resultados de equivalência patrimonial, sejam positivos ou negativos, não geram quaisquer efeitos fiscais, por expressa disposição legal do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Essa previsão se estende aos resultados do MEP provenientes de investimentos detidos no exterior, conforme o artigo 25, § 6º da Lei nº 9.249/95.

Deste modo, por se tratar de variações temporárias, os ajustes da aplicação do MEP não podem ser caracterizados como ganhos ou perdas definitivos, pois a posição patrimonial da companhia, invariavelmente, sofrerá alterações ano a ano sem impacto fiscal até a efetiva realização do investimento.

O artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.598/77, com a redação alterada pelo Decreto-Lei nº 1.648/78, apenas confirma a natureza provisória dessas receitas ao expressamente afastar tais montantes da tributação, regra legislativa que visou justamente impedir a sua tributação pois esses valores jamais poderiam ser equiparados a uma renda tributável. Destaca trecho da Exposição de Motivos do referido artigo 23.

Portanto, a neutralidade fiscal se justifica justamente pelo fato de os resultados de equivalência patrimonial não constituírem renda disponível para a investidora, mas ajustes contábeis que tem por finalidade retratar o real reflexo de sua participação no patrimônio líquido da investida. Cita a doutrina.

Entende que a premissa adota pela Fiscalização de que não é o lucro da empresa sediada no exterior que está sendo tributado, mas, sim, o lucro auferido pela sua

investidora no Brasil, está manifestamente equivocado e em conflito com o ordenamento jurídico, em especial, as normas que expressamente excluem os resultados de equivalência patrimonial do campo da tributação, bem como o tratado firmado entre Brasil e Argentina para evitar a dupla tributação, uma vez que o fato gerador previsto no art. 74 da MP nº 2.15835/2001 corresponde aos próprios lucros auferidos no exterior pelas controladas e coligadas e não ao lucro da pessoa jurídica brasileira.

Logo, a tributação na Impugnante dos lucros auferidos (mas não disponibilizados efetivamente) pela Holdtotal e pela Loma Negra nos anos-calendário de 2013 e 2014 desrespeita exatamente o artigo VII da Convenção Brasil-Argentina, motivo pelo qual deveriam ser canceladas as autuações.

Da Necessária observação dos acordos/convenções firmados pelo Brasil

A Constituição Federal de 1988 dispõe que os direitos e garantias nela expressos não excluem outros que possam decorrer de Tratados Internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Em matéria tributária, a legislação infraconstitucional complementar, CTN, determina que os Tratados Internacionais correspondem a uma das fontes do Direito Tributário Pátrio. Neste sentido, o artigo 96 do CTN determina que 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"

Uma vez introduzido na ordem jurídica interna, por meio dos Decretos Legislativos e publicados os Decretos Presidenciais, o país é obrigado internacionalmente a observar o princípio do *pacta sunt servanda*, no que tange ao tratado. Dessa forma, prevalecem sobre a legislação vigente até a sua inserção, bem como devem ser respeitados pela legislação posterior. Cita doutrina.

Das Convenções para evitar a dupla tributação internacional da renda

As convenções contra a dupla tributação são instrumentos de que se valem os Estados para afastar ou mitigar a ocorrência do fenômeno da sobreposição tributária internacional em matéria de imposto sobre a renda, além de servirem como meio para o combate à evasão fiscal.

Sua finalidade consiste em delimitar a competência tributária dos Estados Contratantes para fins de tributação de certos itens de rendimento específicos, entre os quais, os lucros das empresas e os dividendos.

Neste sentido, deve-se responder às seguintes questões:

- (i) Nos termos da convenção firmada, o Brasil reservou para si competência tributária, sendo aplicável a lei brasileira?
- (ii) Em caso afirmativo, qual é o conteúdo da lei brasileira?

A investigação sobre o que diz a lei brasileira apenas é cabível depois de superada a primeira questão.

Destarte, os Estados contratantes somente podem tributar uma determinada situação que envolve elementos estrangeiros se tal tributação não estiver vedada pela convenção para evitar a dupla tributação da renda.

Aplicação do artigo VII da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Firmada entre Brasil e Argentina

Os lucros auferidos pela Holdtotal e pela Loma Negra, respectivamente, controlada e coligada da Impugnante, sediadas na Argentina, para serem tributados no Brasil, devem ser submetidas às regras definidas na Convenção.

Os lucros auferidos pelas empresas sediadas na Argentina somente podem ser tributados na Argentina.

O artigo VII da Convenção Brasil-Argentina é uma norma de reconhecimento da competência exclusiva do Estado em que se encontra domiciliada a sociedade controlada/coligada, como resulta da expressão "só são tributáveis".

O Brasil só poderia tributar o lucro apurado por empresa controlada/coligada sediada na Argentina no caso dessa empresa possuir um estabelecimento permanente no Brasil e limitado ao lucro gerado por esse estabelecimento permanente, o que não ocorre no presente caso.

A controlada e a coligada da Impugnante não possuem qualquer tipo de estabelecimento permanente no Brasil, motivo pelo qual não há qualquer parcela de seu lucro que possa ser tributada pelo Fisco brasileiro.

A Convenção não deixa dúvidas de que uma controlada ou uma coligada deve ser tratada independentemente de sua investidora, não havendo, para efeitos da convenção, qualquer integração entre elas, conforme dispõe o artigo V, parágrafo 6º.

A Impugnante, a Holdtotal e a Loma Negra são tratadas, na convenção celebrada entre Brasil e Argentina, como contribuintes distintos. A Impugnante não desenvolve qualquer atividade diretamente na Argentina. Para fins da convenção a Holdtotal e a Loma Negra não são caracterizadas como estabelecimentos permanentes da Impugnante, mas como entidades totalmente distintas e separadas.

Não sendo estabelecimentos permanentes da Impugnante e não possuindo tais empresas estabelecimentos permanentes no Brasil, a regra do artigo VII, parágrafo 1º não deixa dúvida de que seus lucros só podem ser tributados na Argentina. O termo "só" implica tributação exclusiva pela Argentina, excluindo-se, na convenção, qualquer pretensão tributária brasileira sobre os lucros da controlada. Apenas a Argentina pode tributar os lucros auferidos pela Holdtotal e pela Loma Negra.

Verifica-se que, em razão do artigo VII da Convenção Brasil-Argentina, os lucros apurados pela controlada e coligada da Impugnante sediadas na Argentina somente podem ser tributados neste país, mas jamais no Brasil.

Discorda da interpretação dada pela Fiscalização aos Comentários da OCDE à Convenção Modelo, pois:

Em primeiro lugar, foram grifados no TVF trecho dos Comentários da OCDE no qual se afirma que as resoluções ali apresentadas devem ser seguidas pelas autoridades tributárias, parecendo afirmar que o Fisco brasileiro seria uma das autoridades mencionadas. Todavia, o Brasil não é membro da OCDE, razão pela qual não estão as "suas autoridades tributárias" vinculadas à interpretação veiculada nos seus Comentários.

Cita doutrina pela qual os comentários da OCDE não obrigam os países que não são membros a adotarem as suas resoluções. Desta forma, os Comentários da referida Organização não podem ser admitidos como fundamento para autuação ora impugnada, motivo pelo qual se requer o seu imediato cancelamento.

Em segundo lugar, a menção do parágrafo 14 do Comentário ao Artigo 7 foi realizada completamente fora de contexto, resultando em uma distorção do verdadeiro sentido daquela previsão, o que também evidencia a falta de embasamento da tese da Fiscalização.

O supracitado parágrafo traz uma exceção à regra geral, permitindo que o Estado da controladora/coligada tribute os lucros auferidos no exterior, por meio de controlada ou coligada, independentemente da existência de tratado internacional (e das disposições relativas à tributação dos "Lucros das Empresas") quando se está diante de uma regra relativa às *Controlled Foreign Companies* ("Regime CFC"), conforme se contata da redação original dos Comentários da OCDE.

A afirmação feita acima se confirma quando se examina o disposto no parágrafo 23 do Comentário ao Artigo 1 no parágrafo do Comentário do Artigo 10, mencionados no parágrafo 14 do Comentário ao Artigo 7.

A forma como o parágrafo 14 foi apresentado no TVF (com uma tradução literal e sem contextualização) induz o leitor a pensar que a OCDE respalda a tese fiscal de que os lucros auferidos por controladas/coligadas no exterior e não disponibilizados efetivamente a controladora/coligada no Brasil poderiam ser tributado pelo Fisco brasileiro independentemente da existência de tratado internacional em qualquer circunstância.

Dessa forma, constata-se que a ilação da Fiscalização de que os Comentários da OCDE embasariam sua tese não merece prosperar, o que também deve ensejar o cancelamento dos autos de infração que deram origem a esse processo.

Em terceiro lugar, mesmo que os Comentários da OCDE tivessem efeito vinculante no Brasil e que o Sr. Auditor Fiscal houvesse contextualizado corretamente a

disposição trazida no parágrafo 14 do Comentário ao Artigo 7, o que se alega a título de argumento, tal dispositivo não poderia dar sustentação à tese fiscal no presente caso, uma vez que não constam nos autos qualquer alegação de que os dispositivos legais abordados no TVF seriam decorrentes do regime CFC.

Em quarto lugar, ainda que a Autoridade Fiscal houvesse defendido no TVF que a legislação brasileira vigente à época deveria ser considerada uma legislação CFC, hipótese que também se aventa *ad argumentandum*, não haveria justificativa para a manutenção dos lançamentos ora atacados.

Isso porque é altamente discutível se o artigo 74 da MP n° 2.158-35/2001 poderia ser efetivamente considerado uma legislação CFC, na medida em que sua abrangência e seus efeitos ultrapassam, e muito, o de meramente combater a elisão fiscal. Cita doutrina.

O artigo VII possui o caráter de proteção objetiva, que impede a tributação por um estado Contratante dos lucros auferidos por uma sociedade residente no outro Estado Contratante. Uma legislação CFC que determine a tributação de tais lucros estará, portanto, em desacordo com o artigo VII. Cita doutrina.

Analisando a mesma questão sob a égide da convenção firmada entre Brasil e Espanha, que possui regra idêntica aquela contida na Convenção Brasil-Argentina, no que tange ao item "lucros das empresas", a Conselheira Karem Jureidini Dias, à época na 8ª Câmara do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, expressou o mesmo entendimento defendido pela Impugnante. Cita Acórdão n° 108-08.765, 101-95.802 e 101-97.070 do antigo Conselho de Contribuintes.

Reitera que este é o mesmo posicionamento adotado pelo STJ ao analisar o Recurso Especial n° 1.325.709/RJ

O Brasil não reservou para si competência tributária na hipótese de lucros auferidos pela Holdtotal e Loma Negra, não sendo, por conseguinte aplicável a lei interna brasileira.

Por essa razão, a lei interna brasileira não é aplicável à situação de fato, não sendo necessário que se analise o disposto no artigo 74 da MP n° 2.158-35/01.

Ad Argumentandum - Da aplicação do Artigo X da Convenção para Evitar a Dupla Tributação Firmada entre Brasil e Argentina (Dividendos)

Caso se entenda que o Artigo 7 é aplicável aos lucros auferidos pela Holdtotal e Loma Negra e não distribuídos à impugnante, excluindo-se qualquer pretensão tributária brasileira sobre tais montantes, para admitir que o objeto da tributação do artigo 74 da MO n° 2.158-35/01 devesse ser qualificado, face aos tratados contra a dupla tributação, como sendo um dividendo, ainda assim o referido artigo não poderia ser aplicado em relação aos dividendos das empresas domiciliadas na Argentina, tendo em vista que a Convenção Brasil-Argentina obriga a isentar de tributação os dividendos disponibilizados pelas empresas investidas sediadas na Argentina.

Para se entender em que consistem os referidos dividendos pagos, torna-se fundamental a verificação do disposto nos comentários da OCDE à Convenção Modelo, base para quase todas as convenções firmadas pelo Brasil, inclusive aquela celebrada com a Argentina.

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

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

Neste sentido, como bem anotou a Conselheira Sandra Maria Faroni em seu voto proferido no Acórdão nº 101-95.802, "muito embora os Comentários não se destinem a ser anexados de uma forma ou de outra às convenções a celebrar pelos países Membros, que constituem os únicos instrumentos jurídicos internacionais de caráter vinculatório, podem, no entanto, revelar-se extremamente úteis na aplicação e na interpretação das convenções e, designadamente, na resolução de eventuais litígios."

Cita trechos dos comentários, notas preliminares ao artigo X (dividendos).

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

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

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

Em um primeiro momento, o Estado da sociedade que paga os dividendos poderá tributá-los (no caso concreto, a Argentina), para, em momento posterior, o Estado da sociedade que recebe os dividendos (na hipótese analisada, o Brasil) tributaria os mesmos valores, com a possibilidade de compensar no Brasil o imposto que foi pago no exterior relativamente aos rendimentos em comento.

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

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

Nestes termos, ainda que se entenda que os lucros auferidos no exterior pela Holdtotal e pela Loma negra devam ser qualificados como dividendos, o que apenas se admite a título de argumentação, também não haveria que se falar em tributação no Brasil, uma vez que o acordo expressamente isenta tais rendimentos da tributação brasileira, vez que a Impugnante detinha 97% da Holdtotal e 24,18% da Loma Negra, no ano de 2013, e 89% da Holdtotal e 23,08% da Loma Negra, no ano de 2014.

Ressalta que a referida isenção não está vinculada ao efetivo pagamento do imposto sobre a distribuição de dividendos na Argentina. Isto porque, o dispositivo em comento não exige, em nenhum momento, que tenha havido efetiva tributação na Argentina.

Trata-se aqui da famosa distinção entre os conceitos de *liable to tax* (sujeito a imposto ou tributável) e *subject to tax* (efetivamente tributado). No caso, exige-se que os dividendos sejam, ao menos potencialmente, tributáveis na Argentina.

No referido parágrafo, não se está olhando para a tributação que efetivamente ocorreu ou não na Argentina, mas para a potencial tributação por este país, nos termos das regras distributivas da Convenção Brasil-Argentina.

Em outras palavras, o parágrafo 2 não determina que os dividendos tenham sido efetivamente tributados na Argentina para que possam fruir de isenção no Brasil, basta que eles sejam *liable to tax* (sujeitos à tributação, ainda que potencialmente) naquele país.

Logo, tanto para os lucros auferidos, quanto para os dividendos distribuídos, o Brasil está proibido pela Convenção Brasil-Argentina de pretender qualquer tipo de tributação da controlada e da coligada sediadas na Argentina. Em nenhuma hipótese, desta forma, poderá haver tributação no Brasil dos lucros auferidos pela Holdtotal e Loma Negra.

Deste modo, requer o cancelamento dos lançamentos fiscais atinentes à tributação dos lucros auferidos pela controlada e coligada sediadas na Argentina.

Da aplicabilidade da Convenção para Evitar Da dupla Tributação Firmada entre Brasil e Argentina à CSLL

A convenção ora analisada se aplica tanto ao IRPJ, por previsão expressa, quanto à CSLL, por aplicação do parágrafo 2º do artigo II.

De fato, à época da celebração da Convenção Brasil-Argentina, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 74/81, ainda não havia previsão de tributação de lucros por meio da CSLL. Mesmo após sua instituição, essa contribuição somente passou a

incidir sobre lucros auferidos no exterior a partir de 1º de outubro de 1999, com a edição da MP nº 1.858-6/99 (atual reedição: MP nº 2.158-35/01).

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

Afinal, a despeito da diversa destinação dada aos valores arrecadados a título de CSLL, verifica-se que esta contribuição social possui a mesma hipótese de incidência e uma base de cálculo bastante similar a do IRPJ, o que denota a identidade de natureza entre os mencionados tributos.

A base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 2º da lei nº 9.689/88 é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. A base de cálculo do IRPJ, por sua vez, muito embora seja delimitada por varias regras infraconstitucionais de apuração, corresponde, necessariamente, a renda e proventos de qualquer natureza, materialidade descrita no artigo 153, III, da Constituição Federal.

De qualquer forma, tanto a CSLL quanto o IRPJ são tributos incidentes sobre o lucro (ou resultado, ou acréscimo patrimonial) dos contribuintes. A materialidade das hipóteses de incidência, que confirma as respectivas bases de cálculo é a mesma: auferir lucro. O que diferencia as bases de cálculo dos dois tributos (lucro líquido e lucro real) são apenas algumas regras específicas que tratam das adições e exclusões ao lucro líquido.

Ora, as convenções internacionais para evitar a dupla tributação não exigem identidade absoluta para que um determinado tributo venha a ser considerado no escopo de suas regras. Exige-se, sim, que tais tributos sejam, ao menos, substancialmente semelhantes. A diferença entre as alíquotas do IRPJ e CSLL poderia, no máximo, informar eu não se trata de exações idênticas, mas jamais pode ser aventada como argumento para negar que a referida contribuição seja semelhante ao imposto em comento.

Cita doutrina.

Nem se alegue que o fato de algumas convenções celebradas após 1988 fazerem referencia expressa à CSLL poderia levar a conclusão de que o governo não pretendeu incluir essa contribuição nos demais acordos.

Isso porque (i) tais disposições, constantes em protocolos anexos aos tratados e não em seus respectivos artigos segundos (os quais citam expressamente apenas o imposto sobre a renda), tem caráter meramente declaratório interpretativo; e (ii) o governo brasileiro jamais poderia interpretar de uma forma um tratado celebrado com determinado país e de maneira diversa outro tratado idêntico celebrado com outros países.

Ainda que se entenda que a CSLL não se encontra abrangida pelas convenções firmadas após a sua instituição nas hipóteses em que não tenha sido expressamente mencionada, deve-se ter em conta que não se está discutindo, no presente processo administrativo, a inclusão ou não da CSLL no escopo de tratados firmados após 1988, mas sim na Convenção Brasil-Argentina, promulgada em 1981.

Nem se diga, ainda, que a falta de notificação do Governo Brasileiro às autoridades argentinas é motivo suficiente para afastar a aplicabilidade da Convenção Brasil-Argentina à CSLL.

Afinal, o fisco brasileiro não pode invocar sua inércia para comunicar às autoridades argentinas acerca da criação da CSLL como uma justificativa para o fato de que a CSLL não está abrangida pela Convenção Brasil-Argentina. Em outros termos, não podem as Autoridades Fiscais brasileiras obter benefícios de sua própria torpeza, em desfavor dos direitos do contribuinte, postura que contraria a boa fé e o *pacta sunt servanda*, o que não pode ser admitido.

Menciona que o artigo 11 da Lei nº 13.202/15, esclarece que para fins interpretativos, as convenções para evitar a dupla tributação em matéria de Imposto de Renda celebradas pelo Brasil abrangem também a CSLL, *verbis*.

Destarte, considerando-se que, nos termos do artigo 106, I, do CTN, a lei tributária expressamente interpretativa, aplica-se a ato ou fato pretérito, certo é que a CSLL deve ser considerada como incluída, desde a sua criação no escopo de todas as convenções para evitar a dupla tributação em matéria de Imposto de Renda celebradas pelo Brasil.

Ante o exposto, se requer o cancelamento integral do auto de infração referente à CSLL incidente sobre os lucros auferidos pelas empresas sediadas na Argentina.

Ad Argumentandum - Da necessidade de compensação do tributo pago pelas empresas sediadas no Exterior

Conforme dispõem o artigo 26 da Lei nº 9.249/95 e o parágrafo único do artigo 21 da MP nº 1.858-11/99, a pessoa jurídica poderá compensar o imposto incidente no exterior sobre lucros, até o limite do IRPJ e CSLL incidente, no Brasil sobre os mesmos lucros.

Esse crédito, contudo, não foi considerado pelo Auditor Fiscal no momento da lavratura dos autos de infração (Doc 01)

Ante o exposto, os autos de infração que deram origem ao presente processo devem ser considerados nulos no que tange à tributação dos lucros dessas empresas, pois não foram observados os impostos pagos no exterior, razão pela qual os lançamentos fiscais de IRPJ e CSLL não são válidos por ausência de liquidez e certeza.

Nesse sentido, considerando que os créditos tributários exigidos no presente processo são ilíquidos e incertos, a Impugnante requer que seja determinada a

exoneração dos créditos tributários de IRPJ e CSLL incidentes sobre os lucros auferidos no exterior.

Da Impossibilidade de Tributação dos Lucros da Empresa Yguazu

Conforme se constata no próprio TVF, a Impugnante ofereceu à tributação o valor de R\$ 227.213,76 e R\$ 7.487.463,32, referentes aos lucros auferidos no exterior pela sua coligada Yguazu, respectivamente nos anos calendário de 2013 e 2014.

Ocorre que, segundo a interpretação da Fiscalização, no ano-calendário de 2013, o valor oferecido à tributação não representaria a totalidade do resultado da Yguazu, motivo pelo qual seria necessário adicionar, de ofício, ao lucro real e a base de cálculo da CSLL, o montante de R\$ 226.886,65.

A Fiscalização utilizou equivocadamente para apurar o resulta da Yguazu valor que ainda não havia sido ajustado nos termos do que exige o parágrafo 2º do artigo 6º da IN/SRF nº 213/02.

Nota-se que o *caput* do artigo em questão determina que as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

Contudo, o parágrafo 2º determina que, após a tradução para o português e conversão em Reais das referidas demonstrações financeiras, suas contas e subcontas deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas ara serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Aplicando-se as regras acima no caso concreto, contata-se que as demonstrações financeira da Yguazu devem ser elaboradas de acordo com a legislação do Paraguai, porem para fins fiscais, tais demonstrações devem ser ajustadas segundo as normas da legislação comercial brasileira vigentes, ou seja, o padrão Internacional Financial Reporting Standards (IFRS).

Isso efetivamente ocorreu no presente caso. Deveras, inicialmente o lucro contábil da Yguazu foi apurado segundo as normas da legislação comercial do Paraguai, chegando-se ao montante de PYG 2.777.576.398,00 na demonstração financeira referente ao ano-base de 2013, conforme demonstrativo utilizado pelo Sr. Auditor Fiscal.

Em seguida, a Impugnante, cumprindo o exigido pelo parágrafo 2 do artigo 6º da IN/SRF nº 213/02, realizou os ajustes necessários para classificar as contas e subcontas da supracitada demonstração financeira ao padrão IFRS (legislação comercial brasileira) obtendo então um lucro antes de desconta do tributo pago no país de origem de PYG 1.389.788.597,04 (Demonstração do Resultado do Exercício ajustada da Yguazu anexa - doc. 03) ou em reais (taxa de conversão de 0,0005109) de R\$ 710.042,99.

Por fim, a impugnante multiplicou o valor de R\$ 710.042,99 pelo seu percentual de participação na Yguazu, ou seja, 32%, chegando ao montante de R\$

227.213,76, que foi adicionado ao lucro real e a base de cálculo da CSLL da Impugnante relativos ao ano-base de 2013:

Ficha 34 - Participações no Exterior	
Nome da Empresa:	YGUAZU CEMENTOS SA
Tipo de Empresa:	Coligada
Participação %	32,00%
Ativo Total	446.828.733,71
Patrimônio Líquido	110.552.627,05
Lucros Disponibilizados	227.213,76
Prejuízos Acumulados	0,00
Imposto de Renda Retido na Fonte	0,00

Ademais, destaca que o lançamento em questão (exigindo a tributação do montante adicional de R\$ 226.886,65) sequer poderia ter ocorrido, pois como se observa no próprio TVF, no ano de 2014, o lucro tributado pela Yguazu superou em R\$ 458.482,04 (R\$ 7.487.463,32 - 7.028.981,28) o lucro efetivo do período. Tanto que a Autoridade Fiscal não exigiu qualquer valor atinente ao ano-base de 2014.

Ano	Lucros auferidos no exterior a tributar (em Guaranys)	Participação %	Taxa de câmbio	Lucros a serem disponibilizados (em Reais)
2013	2.777.576.398,00	32,00	0,0005109	454.100,41
2014	38.280.875.726,00	32,00	0,0005738	7.028.981,28

Nome da sociedade	País	Lucros auferidos no exterior passíveis de lançamento	
		2013 (*)	2014 (*)
HOLDTOTAL	ARGENTINA	28.977.965,89	38.942.448,30
LOMA NEGRA	ARGENTINA	28.160.992,47	30.738.473,43
YGUAZU CEMENTOS	PARAGUAI	226.886,65	NIHIL

(*) Cifras em Reais.

Portanto, considerando-se o excesso de tributação no ano de 2014, deveria ter, ao menos, compensado o montante pago a maior em 2014 com o suposto pagamento a menor do ano de 2013, sob pena de enriquecimento indevido da Administração Pública.

Da Necessária observância da Decisão proferida em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade com relação a Loma Negra e a Yguazu (ADI nº 2.588)

O artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 está eivado de inconstitucionalidade.

O STF reconheceu a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, no que tange aos lucros auferidos pelas empresas coligadas localizadas em países que não sejam considerados de tributação favorecida, como é o caso das coligadas da Impugnante.

A referida MP ao pretender tributar pelo IRPJ e CSLL algo que não representava efetivo acréscimo patrimonial, acabou por afrontar tanto o conceito de renda, previsto no artigo 43 do CTN, quanto o conceito de lucro, previsto no artigo 195 da Constituição.

Com efeito, a mera apuração do lucro líquido pela empresa coligada sediada no exterior não acarreta, obviamente, a imediata possibilidade para empresa coligadas, situada no Brasil, de dispor da renda de forma efetiva e atual, como pretendia tal dispositivo.

Em razão dessa ficção criada pelo artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 é que o STF declarou a inconstitucionalidade dessa norma nas hipóteses em que os lucros são apurados e não são efetivamente disponibilizados pelas empresas coligadas não sediadas em paraísos fiscais.

Ressalta a decisão proferida na ADI nº 2.588, publicada em 19/04/2013 (doc 4), reconhecendo a eficácia *erga omnes* e efeito vinculante da inconstitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Conclui que os lucros apurados e não efetivamente disponibilizados pela Loma Negra e pela Yguazu à Impugnante não podem ser tributados na forma do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Ressalta que no auto do Processo Administrativo 16561.720234/2016-27, que trata de autuação em face da Impugnante similar à presente - porém referente ao ano-base de 2011 - a 4ª Turma da Delegacia de Julgamento em Belo Horizonte reconheceu a correção do argumento trazido neste tópico, veja-se:

As empresas Itacamba e Loma Negra não são controladas da contribuinte e estão localizadas em países que não são considerados paraísos fiscais (Bolívia e Argentina, respectivamente). A Loma Negra é apenas uma coligada (participação de 24,18%) e a Itacamba (participação de 16,66%) sequer pode ser considerada coligada como a seguir esclarecido.

Portanto, me face da supracitada decisão do Supremo Tribunal Federal (no ADI nº 2.588), com efeito vinculante e eficácia erga omnes, que considerou inaplicável o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 em relação às coligadas localizadas fora de países com tributação favorecida (fora de "paraísos fiscais"), como no caso das empresas em questão, há que se exonerar a tributação correspondente, nos montantes de R\$ 120.244,63 (lucros da Itacamba) e R\$ 57.671.244,13 (lucros da Loma Negra)". (fl. 08 do Acórdão nº 02.73.728, proferido em 27/06/2017)

Destaca que o entendimento acima também está refletido em outros casos relacionados à Impugnante. Nos autos dos Processos Administrativos nº 16561.720065/201382 e 10880.720246/2013-10, as Turmas Julgadoras da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil também reconheceram a correção do argumento trazido neste tópico.

Diante do exposto requer o cancelamento dos autos de infração originários do presente processo administrativo

Da Glosa Indevida de prejuízo fiscal e da base de cálculo Negativa da CSLL de períodos anteriores

Não merece prosperar a glosa na medida em que as alegadas compensações indevidas são meros reflexos dos autos de infração de períodos anteriores que tratam sobre esse mesmo tema (que ainda aguardam decisão final), os quais por todas as razões que oram expostas ao longo desta Impugnação devem ser

cancelados e, conseqüentemente, recompostos os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL, não subsistindo assim as glosas de compensações indevidas.

Em razão do exposto, resta contestada a retificação de ofício do prejuízo fiscal e base negativa constante dos lançamentos de IRPJ e CSLL.

A decisão de primeira instância (Acórdão n. 15-47.618 - 2ª Turma da DRJ/SDR, e-fls. 2753 e ss) julgou improcedente impugnação contra o lançamento de IRPJ/CSLL, em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO. LEGISLAÇÃO BRASILEIRA. COMPATIBILIDADE.

A lei tributa uma renda da própria pessoa jurídica brasileira. A bitributação é evitada no regime de tributação em bases universais pela previsão da compensação dos impostos pagos pelas controladas/coligadas localizadas no exterior, nas condições estabelecidas na lei.

LUCRO NO EXTERIOR. TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE COM O ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, de 2001.

A aplicação do disposto no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE (no caso, firmado entre o Brasil e a Argentina). Desta forma, as disposições previstas nos tratados internacionais para evitar a dupla tributação devem ser aplicadas à legislação brasileira relativa à tributação em bases universais.

DISPONIBILIZAÇÃO E TRIBUTAÇÃO. REGRA GERAL. STF.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por controlada ou coligada no exterior para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, exceto em relação às coligadas localizadas fora de "paraísos fiscais".

COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTOS REALIZADOS NO EXTERIOR.

Deve ser comprovado o imposto efetivamente pago relativamente ao ano-calendário objeto da autuação. De forma que para poder ser compensado o imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil, o documento de arrecadação deve ser reconhecido pelo órgão arrecadador do país estrangeiro e pela representação diplomática brasileira, conforme §2º do art. 26, da Lei nº 9.249/95. Além disso, para terem sua validade reconhecida no processo administrativo, documentos em língua estrangeira devem estar traduzidos por tradutor juramentado.

PESSOAS JURÍDICAS CONTROLADAS INDIRETAMENTE, SEDIADAS NO EXTERIOR.
REGIME DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.

Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual alguma filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, devem ser previamente consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2013, 2014

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

O resultado do julgamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica -IRPJ aplica-se em relação à CSLL lançada em decorrência das mesmas infrações.

Cientificada em 04/09/2019 (e-fl. 2805) da decisão de primeira instância, a Interessada interpôs recurso voluntário, protocolado em 03/10/2019 (e-fl. 2807), em que apela pela nulidade do Acórdão Recorrido alegando ter a Turma Julgadora deixado de apreciar o argumento posto na Impugnação acerca reconhecimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), por meio do julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709/RJ, da incompatibilidade do artigo 74 da Medida Provisória ("MP") nº 2.158-35/2001, em virtude da existência de acordos internacionais. Em adição, repete os protestos da impugnação.

VOTO

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo. Cumpridos os demais requisitos de procedibilidade, dele tomo conhecimento.

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que julgou improcedente impugnação contra lançamento de IRPJ/CSLL, conforme termo de verificação fiscal, fatos geradores ocorridos entre 31/01/2014 e 31/12/2015, em decorrência de lucros auferidos no exterior por pessoa jurídica domiciliada no país e não computados no Lucro Real e glosa de compensação indevida de prejuízo operacional.

A Interessada apela inicialmente em Recurso Voluntário pela nulidade do Acórdão Recorrido alegando ter a Turma Julgadora deixado de apreciar o argumento posto na Impugnação “acerca reconhecimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), por meio do julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709/RJ, da incompatibilidade do artigo 74 da Medida Provisória ("MP") nº 2.158-35/2001, em virtude da existência de acordos internacionais”.

Trata-se de decisão não vinculante, que entendeu (em sentido contrário à autuação) pela incompatibilidade do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 com os acordos internacionais para evitar a dupla tributação.

Em relação à jurisprudência colacionada pela então Impugnante asseverou a Decisão recorrida:

Em relação à jurisprudência e doutrina colacionada pela Impugnante, deve ser esclarecido que decisões judiciais e administrativas não atinentes ao caso concreto, eventualmente apresentadas nos autos como paradigmas jurisprudenciais, são, em verdade, atos jurídicos que produzem efeitos *inter partes*, não tendo eficácia *erga omnes* e não constituem legislação tributária, à luz do CTN, artigos 96 e 100. Portanto, não vinculam esta instância julgadora.

Sobre o mesmo art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, preceito base para a tributação dos rendimentos de controladas no exterior aqui litigada, o Acórdão Recorrido asseverou que há jurisprudência com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, não do STJ, mas do STF, na ADIN 2.588:

A tributação sobre lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior foi questionada no Supremo Tribunal Federal. Este, na ADIN 2.588, decidiu pela:

a) inaplicabilidade do artigo 74 da MP n° 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, em relação às coligadas localizadas fora de países com tributação favorecida (fora de "paraísos fiscais").

b) aplicabilidade do artigo 74 da MP n° 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, em relação às controladas localizadas em países com tributação favorecida ou desprovidos de controles societários/contábeis/fiscais adequados ("paraísos fiscais", nos termos da lei).

c) inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 74 da MP n° 2.15835/2001, que previa a retroatividade da aplicação da norma.

Entretanto, em relação às controladas situadas fora de "paraísos fiscais", os Ministros entenderam que não fora alcançado o *quorum* necessário para declaração da inconstitucionalidade do dispositivo, de modo que, nessa parte, negaram provimento à ADI, porém sem efeito vinculante e eficácia *erga omnes*.

Ou seja, o Acórdão recorrido abordou o argumento posto na Impugnação, defendeu a aplicabilidade do artigo 74 da MP n° 2.158-35/2001 no caso concreto segundo a jurisprudência que cola (o que se compõe da questão de mérito principal do litígio, como se verá adiante), não havendo a nulidade requerida.

Em adição, a Recorrente repete os protestos da impugnação. Por aderir aos fundamentos que os rebatem, reproduzimos a seguir os termos da Decisão Recorrida como razão de decidir:

A impugnação é tempestiva e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dela tomo conhecimento.

Em relação à jurisprudência e doutrina colacionada pela Impugnante, deve ser esclarecido que decisões judiciais e administrativas não atinentes ao caso concreto, eventualmente apresentadas nos autos como paradigmas jurisprudenciais, são, em verdade, atos jurídicos que produzem efeitos *interpartes*, não tendo eficácia *erga omnes* e não constituem legislação tributária, à luz do CTN, artigos 96 e 100. Portanto, não vinculam esta instância julgadora.

A contribuinte já foi autuada, em relação a outros anos-calendário (2004 a 2011), pela mesma matéria (lucros no exterior) objeto do presente processo, conforme a seguir sintetizado:

Processo	Ano-calendário	Matéria
16561.000065/2009-86	2004 / 2005	Lucros no exterior
10880.729239/2011-11	2006 / 2007	Lucros no exterior
10880.720246/2013-10	2008	Lucros no exterior e outros temas
16561.720065/2013-82	2009	Lucros no exterior e outros temas
16561.720179/2014-11	2010	Lucros no exterior e outros temas

Destaca-se que as decisões proferidas pela DRJ e pelo CARF não vinculam julgamentos posteriores.

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA MP n° 2.158-35

A Impugnante alega a prevalência dos tratados internacionais para evitar bitributação, com a não-aplicação do art. 74 da MP n° 2.158-35/2001 e também a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal no que tange aos lucros auferidos pelas empresas coligadas localizadas em países que não sejam considerados de tributação favorecida.

O art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 24/08/2001 estabeleceu que os lucros auferidos por controlada no exterior seriam considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tivessem sido apurados. O *caput* do art. 74 da MP n° 2.158-35, assim dispunha:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

A IN n° 213, de 7 de outubro de 2002, regulamentou o art. 74 da MP n° 2.158-35.

A tributação sobre lucros auferidos por coligadas e controladas no exterior foi questionada no Supremo Tribunal Federal. Este, na ADIN 2.588, decidiu pela:

a) inaplicabilidade do artigo 74 da MP n° 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, em relação às coligadas localizadas fora de países com tributação favorecida (fora de "paraísos fiscais").

b) aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, em relação às controladas localizadas em países com tributação favorecida ou desprovidos de controles societários/contábeis/fiscais adequados ("paraísos fiscais", nos termos da lei).

c) inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, que previa a retroatividade da aplicação da norma.

Entretanto, em relação às controladas situadas fora de "paraísos fiscais", os Ministros entenderam que não fora alcançado o *quorum* necessário para declaração da inconstitucionalidade do dispositivo, de modo que, nessa parte, negaram provimento à ADI, porém sem efeito vinculante e eficácia *erga omnes*.

Conforme sintetiza a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2003, que trata do tema da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 no âmbito da Receita Federal do Brasil, os efeitos da ADIN nº 2.588 foram os seguintes:

22.1. O resultado e os efeitos da ADIN nº 2.588 podem ser resumidos no quadro abaixo:

Investida	Localização	Art. 74 da MP 2.158-35	Eficácia <i>erga omnes</i> e efeito vinculante
Coligadas	País SEM tributação favorecida	Inconstitucional	Sim
	País COM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
Controlada	País SEM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
	País COM tributação favorecida	Constitucional	Sim

Tal entendimento foi ratificado pelo STF no Recurso Extraordinário RE 541090 / SC, conforme a ementa abaixo:

*Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. 1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados "paraísos fiscais"); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados "paraísos fiscais"). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes a essa deliberação. 2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002. 3. Recurso*

extraordinário provido, em parte. RE 541090/SC (grifei).

A Fiscalização encontrou as seguintes situações de **controladas diretas (Holdtotal) e indiretas (Loma Negra e Yguazu Cimentos)** do Fiscalizado, conforme o TVF, considerando o controle acionário:

Nome da Sociedade	País	Controle
Holdtotal	Argentina	Impugnante: 97% 2013 89% 2014
Loma Negra	Argentina	Impugnante: 24,18% Holdtotal: 64,99%
Yguazu Cimentos	Paraguai	Impugnante: 32% Loma Negra: 35%

A defendente, por sua vez, alega que a Loma Negra e a Yguazu Cimentos são **coligadas**, de forma que não se aplicaria o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, de acordo com a decisão do STF.

A questão cinge-se a determinar se as empresas situadas no exterior são controladas ou coligadas da empresa brasileira, considerando que a Argentina e o Paraguai não são países com tributação favorecida. Caso sejam **controladas**, aplicável o art. 74 da MP nº 2.158-35/01. Por sua vez, se forem consideradas **coligadas**, inaplicável.

A Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976) define empresa **controlada** como sendo aquela em relação à qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

De acordo com o disposto nos parágrafos 1º e 2º do artigo 243 da Lei 6.404/1976 (Lei das S/A), consideram-se **coligadas** as sociedades quando uma tem influência significativa ou participa, com 20% ou mais, do capital da outra, sem controlá-la e **controlada** a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

§ 3º *A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.*

§ 4º *Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

§ 5º *E presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)(grifei).*

Feitas estas considerações, passa-se à análise de cada caso concreto.

Holdtotal

A empresa Holdtotal é uma controlada da contribuinte (participação de 97% em 2013 e 89% em 2014), localizada em país que não é considerado paraíso fiscal (Argentina).

Quanto à Holdtotal resta claro que é uma controlada da Impugnante. O artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 não foi declarado inconstitucional para as controladas situadas fora de "paraísos fiscais" (como no caso da Holdtotal). Tratando-se de competência exclusiva do Poder Judiciário a apreciação e decisão de questões desse tipo, não cabe à autoridade administrativa se posicionar e negar vigência ao referido artigo.

Dispõe o artigo 4º, parágrafo único, do Decreto nº 2.346/97, que os órgãos julgadores da Administração Fazendária devem afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal:

Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Loma Negra (Argentina) e Yguazu Cimentos (Paraguai)

Em relação à Loma Negra é preciso verificar se é controlada indireta, como considerou a Fiscalização, ou coligada, posto que nas coligadas não existe o controle acionário e, por isso, o STF afastou a aplicabilidade da lei.

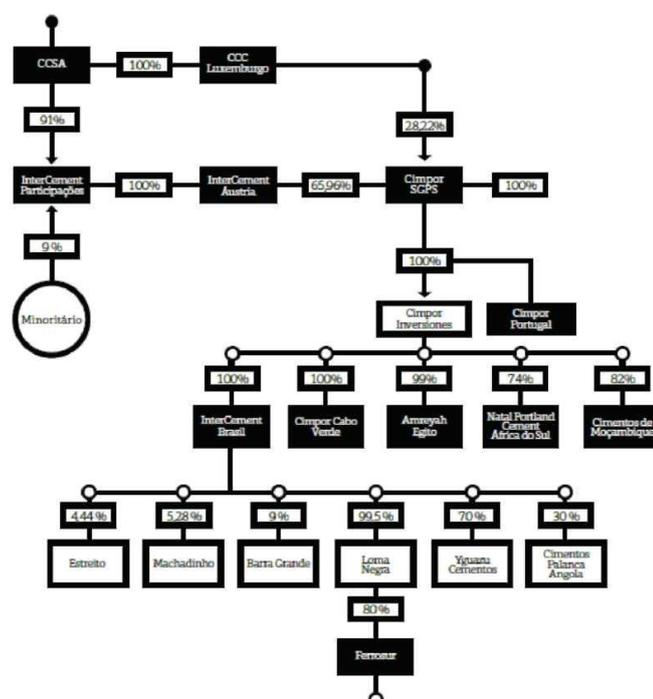
A Fiscalização considerou a Loma Negra como controlada indireta (sócios: Impugnante - 24,18% e Holdtotal 64,99%).

No mesmo sentido, a Fiscalização considerou a Yguazu Cements S/A como controlada indireta (sócios: Impugnante - 32% e Loma Negra 35% em 2013 e 2014). Correto o enquadramento, conforme o art. 243 da Lei nº 6.404/1976.

O Relatório Anual de 2013 da Intercement, disponível na internet (<http://www.intercement.com/sites/ra2013/>, visualização em 14/08/2019) corrobora tais informações:

ESTRUTURA ACIONÁRIA

EM 31/12/13



Também as Demonstrações Financeiras do Exercício de 2013, que se encontram disponíveis para consulta no *site* da própria Impugnante (http://www.intercement.com/files/dfs/pt/Intercement_DF_2013_3.pdf, visualização em 14/08/2019), cópia as fls. 374/431 dos autos, comprovam que a Loma Negra e a Yguazu Cements são controladas da Impugnante. Destacam-se trechos das Demonstrações Financeiras.

Pág 8:

INTERCEMENT BRASIL S.A. E CONTROLADAS

NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS
PARA OS EXERCÍCIOS FINDOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2013 E DE 2012
(Valores expressos em milhares de reais - R\$, exceto quando mencionado de outra forma)

1. CONTEXTO OPERACIONAL

A InterCement Brasil S.A. ("Companhia") está domiciliada na cidade de São Paulo, no Estado de São Paulo, Brasil. A Companhia tem como controladoras a Cauê Áustria Holding GmbH e a Cimpor Inversiones S.A., com participação no seu capital de 56,78% e 43,22%, respectivamente.

O Grupo InterCement Brasil possui 25 fábricas de cimento (16 localizadas no Brasil e 9 na Argentina), 55 usinas de concreto (46 localizadas no Brasil e 9 na Argentina), 4 usinas de agregados (3 localizadas no Brasil e 1 na Argentina) e 1 unidade de argamassa (localizada no Brasil). A Companhia e sua controlada Loma Negra C.I.A. S.A. ("Loma Negra") possuem, ainda, o controle na Yguazu Cements S.A. ("Yguazu"), sociedade paraguaia que opera na importação e comercialização de cimento e está construindo uma fábrica integrada de cimento.

Pág 26:

Consolidação

As informações consolidadas incluem as seguintes controladas e operações em conjunto:

	2013		2012	
	Participação - %		Participação - %	
	Direta	Indireta	Direta	Indireta
Controladas:				
Cauê Finance Limited	100,00	-	100,00	-
CCCimentos Participações Ltda.	98,99	-	98,99	-
Companhia Camargo Corrêa Energia	99,99	0,01	100,00	-
Transviária Logística e Transportes Ltda.	98,56	1,44	-	-
InterCement Portugal, SGPS, Lda.	100,00	-	100,00	-
Holdtotal S.A.	97,00	2,97	97,00	2,99
Loma Negra C.I.A. S.A.	24,18	73,38	24,18	73,38
Betel S.A.	-	97,56	-	97,56
Cofesur S.A.	-	85,52	-	85,52
Compañia Argentina de Cemento Portland S.A.	-	97,56	-	97,56
Compañia de Servicios a la Construcción S.A.	-	97,56	-	97,56
Recycomb S.A.	-	97,56	-	97,56
Rios Primeira Limitada	99,99	-	99,99	-
Yguazu Cements S.A.	32,00	30,57	35,00	30,57
Operação em conjunto-				
BAESA - Energética Barra Grande S.A.	9,00	-	9,00	-
Consórcios:				
Consórcio Estreito Energia - CESTE	4,44	-	4,44	-
Consórcio Machadinho	5,28	-	-	-

As informações sobre as principais controladas e operações em conjunto em 31 de dezembro de 2013 e de 2012 são como segue:

Holdtotal S.A. e Loma Negra C.I.A. S.A.: controladas sediadas na Argentina com o objetivo de produzir e comercializar cimentos e seus derivados, bem como participar e investir em outras companhias. Detém, indiretamente, 80% de participação societária na companhia Ferrosur Roca S.A.

Ferrosur Roca S.A.: administra ferrovias na Argentina, interligando as principais fábricas da Loma Negra. A concessão atual tem vigência até 2023, podendo ser ampliada em mais dez anos.

Yguazu Cimentos S.A.: é uma companhia paraguaia que opera na importação e comercialização de cimento e possui em andamento a construção de uma fábrica integrada de cimentos.

(...)

InterCement Brasil S.A. e Controladas

(*) Na controladora, os saldos referem-se substancialmente à expansão das unidades de Apiaí, no montante de R\$147.389, e Cezarina, no montante de R\$53.169, e à construção da unidade de Caxitu, no montante de R\$199.068, no Estado da Paraíba, bem como a melhorias no processo produtivo, para a plena utilização da capacidade das unidades existentes. A modernização das fábricas está sendo financiada com recursos oriundos do contrato com o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES, conforme demonstrado na nota explicativa nº 11. O consolidado inclui, ainda, investimentos na expansão e modernização, principalmente, das plantas de Catamarca, L'Amali, Olavarria e Lomaser, da controlada Holdtotal S.A. e de suas controladas, no montante de R\$73.790, e na construção da primeira unidade fabril da controlada Yguazu no Paraguai, no montante de R\$181.445.

Também para o ano de 2014, está disponível as Demonstrações Financeiras da Impugnante Intercement Brasil S.A. e Controladas (<http://www.intercement.com/files/dfs/pt/Intercement DF 2014 18.pdf>), cuja cópia foi juntada a fls. 311/370 dos autos, e que, do mesmo modo, comprovam que a Loma Negra e a Yguazu Cimentos são controladas da Impugnante.

Destacam-se trechos das Demonstrações Financeiras:

Consolidação

As informações consolidadas incluem as seguintes controladas e operações em conjunto:

	2014		2013	
	Participação - % Direta	Participação - % Indireta	Participação - % Direta	Participação - % Indireta
Controladas:				
Cauê Finance Limited	100,00	-	100,00	-
CCCimentos Participações Ltda.	99,82	-	98,99	-
Companhia Camargo Corrêa Energia Transviária Logística e Transportes Ltda.	99,99	0,01	99,99	0,01
InterCement Portugal, SGPS, Lda. (*)	98,56	1,44	98,56	1,44
Holdtotal S.A.	-	-	100,00	-
Loma Negra C.I.A. S.A.	89,00	10,98	97,00	2,97
Betel S.A.	23,08	73,38	24,18	73,38
Cofesur S.A.	-	96,47	-	97,56
Compañia Argentina de Cemento Portland S.A.	-	94,20	-	85,52
La Preferida de Olavarria S.A.	-	96,47	-	97,56
Recycomb S.A.	-	96,47	-	97,56
Neogera Investimentos em Inovação Ltda.	98,75	1,25	-	-
Inversiones Rios Primeira Limitada	99,99	-	99,99	-
Yguazu Cimentos S.A.	32,00	33,76	32,00	30,57
Operação em conjunto-				
BAESA - Energética Barra Grande S.A.	9,00	-	9,00	-
Consórcios:				
Consórcio Estreito Energia - CESTE	4,44	-	4,44	-
Consórcio Machadinho	5,28	-	5,28	-

Pág. 28:

(b) Em 20 de maio de 2014, a Companhia adquiriu 390.773 ações de emissão de sua controlada Loma Negra C.I.A. S.A., equivalentes a 0,72% de participação, pertencentes à sua controladora Camargo Corrêa S.A., pelo valor de R\$1.681, correspondente ao valor patrimonial das referidas ações. A Companhia possui também de forma indireta através da Holdtotal S.A. a participação de 64,99% do capital da Loma Negra C.I.A. S.A.

(...)

(d) Em 15 de julho de 2014, a Companhia realizou aumento de capital em sua controlada Yguazu Cimentos S.A., no valor de R\$14.528.

(...)

(i) A Companhia possui também de forma indireta através da Loma Negra e da Holdtotal S.A. a participação de 33,76% do capital da Yguazu Cimentos S.A.

As informações sobre as principais controladas e operações em conjunto em 31 de dezembro de 2014 e de 2013 são como segue:

Holdtotal S.A. e Loma Negra C.I.A. S.A.: controladas sediadas na Argentina com o objetivo de produzir e comercializar cimentos e seus derivados, bem como participar e investir em outras companhias. Detêm, indiretamente, 80% de participação societária na companhia Ferrosur Roca S.A.

Ferrosur Roca S.A.: administra ferrovias na Argentina, interligando as principais fábricas da Loma Negra. A concessão atual tem vigência até 2023, podendo ser ampliada em mais dez anos.

Yguazu Cimentos S.A.: é uma companhia paraguaia que opera na fabricação, moagem, importação e comercialização de cimento.

Desta forma, fica comprovado que a Loma Negra é controlada indireta da Impugnante, já que por meio da sua controlada, Holdtotal, a Impugnante é titular dos direitos de sócio que lhe dão o controle nas deliberações sociais.

Da mesma forma, em relação à Yguazu Cimentos, por meio da controlada indireta Loma Negra e de sua própria participação direta, a Impugnante também é titular dos direitos de sócio que lhe dão o controle nas deliberações sociais da Yguazu. Desta forma, a Yguazu se classifica como controlada indireta, perante a legislação brasileira.

Portanto, correto o enquadramento fiscal ao considerar as empresas Loma Negra e Yguazu Cimentos como controladas da Impugnante, conforme dispõe o art. 243 da Lei nº 6.404/1976.

DA CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA

A Impugnante alega que a tributação dos lucros apurados por sociedades domiciliadas na Argentina não é admitida pelo artigo VII da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda ("Convenção Brasil-Argentina"), promulgada pelo Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982.

Dispõe o referido art. 7º:

ARTIGO 7

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante somente podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça ou tenha exercido sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exerce ou tiver exercido sua atividade na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas somente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

(...)

Ao contrário do alegado, a aplicação da norma prevista na MP nº 2.158-35 é compatível com os tratados para evitar bitributação assinados pela República

Federal do Brasil com outros países, inclusive, porque quem está sendo tributada é a controladora brasileira e não as controladas situadas no exterior.

Trata-se da tributação dos sócios residentes no país sobre os lucros auferidos pela pessoa jurídica sediada no exterior. Não se confunde com a tributação da própria controlada residente no exterior (o que é vedado pelo art. 7º do Tratado). O art. 74 da MP nº 2.158/2001 não incide sobre a pessoa jurídica residente no exterior, ou seja, a lei brasileira não "alcança" um residente no exterior, mas uma sociedade estabelecida no Brasil. A legislação brasileira considera que a aquisição da renda no exterior pela controlada revela a capacidade contributiva dos sócios nacionais, exigindo o pagamento do imposto.

Assim, as normas veiculadas nos arts. 7º dos tratados celebrados pelo Brasil não afastam a aplicação da norma veiculada no art. 74 da MP nº 2.158-35.

A questão da prevalência dos tratados internacionais sobre a lei interna, nos moldes preconizados pelo artigo 74 da MP 2.158/35, foi apreciada pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 18 - Cosit, de 8 de agosto de 2013. A interpretação dada pela RFB foi no sentido de que os tratados internacionais não conflitam com as disposições do artigo 74 da MP 2.158/35, pois a tributação não incide sobre os lucros da investida no exterior, mas sobre os lucros que já se encontram incorporados ao patrimônio da investidora, pelo Método da Equivalência Patrimonial -MEP, previsto no artigo 248 da Lei 6.404/76:

Solução de Consulta Interna nº18 Cosit, de 8 de agosto de 2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

Dispositivos Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts.21 e 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico(OCDE).

(...)

Conclusão

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

34.1. a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros;

34.2. o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e

34.3. a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

A exceção, citada no corpo do texto da SCI nº 18 - Cosit, ficou por conta dos casos em que o Estado Contratante, expressamente, abra mão de tributar os lucros não distribuídos. Ou seja, quando um Estado Contratante opta por abrir mão de tributar o seu próprio residente, ele o faz expressamente nos acordos, conforme algumas convenções internacionais assinadas pelo Brasil. Reza a referida SCI:

(...)

32. E importante destacar, contudo, que, quando um Estado Contratante opta por abrir mão de tributar o seu próprio residente, ele o faz expressamente nos acordos, como se verifica em algumas convenções internacionais assinadas pelo Brasil, a exemplo dos tratados celebrados com a Dinamarca (Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974.) e com as Repúblicas Tcheca e Eslovaca (Decreto nº 43, de 25 de fevereiro de 1991), em que foi estabelecida cláusula mediante a qual não são tributáveis os lucros não distribuídos:

"ARTIGO 23 Métodos para eliminar a dupla tributação

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado".

33. Desse modo, tais acordos impedem que haja tributação no Brasil dos lucros de controladas e coligadas constituídas sob a forma de sociedade anônima, enquanto não efetivamente distribuídos à investidora brasileira.

Entretanto, o Tratado Brasil-Argentina não previu expressamente nenhum impedimento à tributação no Brasil dos lucros não distribuídos de controladas constituídas sob a forma de sociedade anônima.

Desta forma, como já estabelecido que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, e como o Tratado Brasil-Argentina não traz cláusula expressa em sentido contrário, é plenamente cabível a aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, no caso das controladas argentina de sociedade brasileira.

A norma interna, portanto, não conflita com os dispositivos do acordo de bitributação e preserva a competência tributária do Estado onde se localiza a sociedade empresária. O contribuinte brasileiro é que está sendo tributado e não a sociedade estrangeira. O Brasil se resguardou ao seu direito de tributar o lucro auferido por sociedade aqui sediada em relação a lucros por ela obtidos no exterior.

Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla não tributação.

MEP

A Impugnante discorda da Solução de Consulta nº 18 também quanto à aplicação do MEP - Método de Equivalência Patrimonial, por considerar que os resultados de equivalência patrimonial, sejam positivos ou negativos, não geram quaisquer efeitos fiscais, não podendo ser caracterizados como ganhos ou perdas definitivos.

Mais uma vez descabe razão a Impugnante. O MEP procura expressar os vínculos entre empresas de um mesmo grupo, avaliando os investimentos relevantes de uma empresa em suas coligadas e controladas. Está previsto no art. 248 da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas). O MEP consiste na alteração do valor contábil dos investimentos da companhia investidora, conforme o aumento ou diminuição do patrimônio líquido da investida. Sua utilização, para fins contábeis, não é uma faculdade da empresa, mas uma imposição da lei para o melhor controle da situação societária.

Conforme expõe a SC nº 18/2003:

16. Ao registrar contabilmente o resultado da equivalência patrimonial, a investidora reconhece a parcela dos lucros de suas coligadas e controladas. Sendo assim, verifica-se o acréscimo patrimonial correspondente a sua participação no lucro total das investidas.

17. Ressalte-se que o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, se aplica a investimentos avaliados pelo MEP, pois só se pode falar de disponibilidade econômica e acréscimo patrimonial, decorrente de lucro apurado na investida, mas ainda não pago ao investidor, se esse investimento for avaliado pela equivalência patrimonial - já que no caso de investimentos

18. Nesta mesma linha, o Ministro Dias Toffoli se manifestou no Recurso Extraordinário nº 541.090 - SC, nos seguintes termos:

"Essa avaliação dos investimentos relevantes se dá pelo chamado Método de Equivalência Patrimonial (MEP), por força do art. 248 da Lei das Sociedades Anônimas. Para fins societários, a partir do MEP, o lucro auferido pela coligada/controlada estrangeira é automaticamente registrado no balanço societário da coligada/controlada brasileira. A eventual distribuição desses lucros é irrelevante para se verificar o real crescimento do lucro líquido da brasileira, considerado o regime de competência".

"Dessa forma, inegável que o acréscimo patrimonial obtido a partir do ajuste do valor do investimento permanente é renda da empresa brasileira, tanto assim que pode ser verificado a partir do método da equivalência patrimonial positiva, com consequências comerciais no balanço da empresa brasileira..."

"Observe-se, ademais, que, por expressa disposição do art. 197 da Lei das Sociedades Anônimas, há a possibilidade de distribuição de dividendos aos acionistas de receita advinda da equivalência patrimonial positiva, ainda que não tenha havido a disponibilidade financeira.

E evidente que só estão sujeitos à tributação no momento do registro contábil os lucros relevantes apurados pelo método da equivalência patrimonial, tendo em vista que a empresa no exterior possui outros investimentos sujeitos à avaliação, pelo denominado método de custo, os quais estão sujeitos ao regime de caixa..."

18.1. Também transcreveu o voto do Ministro Cezar Peluso no mesmo sentido:

"6.3. Em resumo, as variações dos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial repercutem no resultado (lucro ou prejuízo) da controladora/coligada já no exercício em que apuradas no exterior, ao passo que, nos investimentos sujeitos à avaliação e reajuste pelo regime de custo, a repercussão somente se dá por ocasião do recebimento da distribuição do lucro ou dividendo.

(...)

No caso, tem-se a mesma sistemática. Em relação aos investimentos sujeitos à avaliação pelo método de custo, o lucro produzido pela empresa no exterior é virtual em relação à empresa nacional até o momento em que seja efetivamente pago ou creditado, pois submetido ao regime de caixa. Enquanto aos investimentos sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, o lucro revelado no exterior repercute no resultado da empresa brasileira no mesmo exercício em que se produziu, independentemente de pagamento ou crédito, pois vinculados ao regime de competência.

No momento em que forem distribuídos os lucros relativos aos investimentos sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, o resultado da empresa no Brasil não será modificado, de modo que não se pode cogitar de tributação."19. Em sendo assim, a princípio, não poderia haver lançamento de IRRF por pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado. A aplicação do art. 61 está reservada para aquelas situações em que o Fisco prova a existência de um pagamento sem causa ou a beneficiário não identificado".

19. Os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente distribuídos, representam um acréscimo patrimonial para a investidora uma vez que já podem ser pagos aos seus acionistas. Isso se deve ao fato de a Lei nº 6.404, de 1976, adotar o regime de competência, de modo que, mesmo que não tenham sido financeiramente realizados, esses lucros compõem o resultado da pessoa jurídica investidora. Há, portanto, a disponibilidade econômica da renda, fato gerador do IRPJ e da CSLL.

20. É importante destacar que após serem financeiramente disponíveis para investidora, através do pagamento de dividendos, os lucros das investidas não comporão novamente o lucro da investidora, pois será feito um lançamento contábil, meramente permutativo, a crédito da conta investimentos e a débito de conta classificada no disponível, sem transitar, assim, pelo resultado contábil ou fiscal da investidora.

21. Há, ainda, a possibilidade de compensar o imposto pago no exterior com o IRPJ e a CSLL devidos no Brasil sobre a mesma base de cálculo (os lucros auferidos por investidas no exterior), independentemente da existência de tratados para evitar a

dupla tributação, segundo o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995. Assim, só haverá imposto a pagar se a alíquota adotada na jurisdição for inferior à adotada no Brasil.

Portanto, a legislação brasileira determina que as pessoas jurídicas que detenham investimentos relevantes em controladas ou coligadas estão obrigadas a avaliar esses investimentos por meio do MEP. O MEP é o instrumento a permitir a avaliação dos investimentos detidos pela controladora brasileira no exterior, refletindo os resultados das controladas e o lucro obtido pela controladora que lhe cabe na condição de sócio. A controladora adiciona ao seu lucro real a parcela do MEP que corresponde ao lucro obtido em virtude de sua participação na controlada situada no exterior.

Comentários da OCDE

Quanto às alegações em relação aos comentários da OCDE, como observa a própria Impugnante, estes podem servir como meio de interpretação do disposto nos tratados.

Inclusive, considerando que o Brasil adotou o modelo da OCDE para seus tratados, os Comentários ao Modelo de Convênio Tributário sobre a Renda e o Patrimônio da OCDE são importantes ferramentas de interpretação para todos os países que adotam o referido modelo.

Desta forma, o fato de o Brasil não ser membro da OCDE não impede que ele seja mencionado, por facilitar a correta aplicação dos tratados elaborados com base no modelo.

Ademais, **os Comentários da OCDE não foram o fundamento da autuação**, ao contrário do que alega a Impugnante. **Esta teve base na legislação brasileira relativa aos lucros no exterior, ou seja, os Autos de Infração foram lavrados conforme o que dispõe o direito interno (Lei nº 9.249, de 1995, e art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001).** Dentro, portanto, do âmbito de competência do Estado Brasileiro. A alegação, portanto, não tem cabimento e deve ser rejeitada.

A norma CFC e a alegada incompatibilidade com o art. 74 da MP 2.158-35

A Impugnante alega ainda que a regra do art. 74 da MP 2.158-35/2001, vigente à época, não seria norma CFC, por não ser voltada a evitar a elisão fiscal abusiva e por uma excessiva amplitude. Mais uma vez, descabe razão à interessada.

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, consolidou o regime de transparência fiscal internacional no Brasil, que já adotava o regime de tributação universal de renda das pessoas jurídicas residentes no país desde a Lei nº 9.249/1995, art. 25.

O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 trouxe normas que atendem às novas disposições do artigo 43 do CTN, **e que têm natureza CFC**, ainda que possam haver diferenças com outros países. Sob essa nova ordem jurídica, que não alterou o direito à compensação do imposto pago no exterior, objetiva-se evitar a dupla tributação, independentemente, de a investida situar-se ou não em país de tributação favorecida, como **também impedir a elisão ou a evasão fiscal**.

No caso do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, ao dispor sobre os parâmetros e o momento em que o lucro obtido por intermédio das controladas e coligadas no exterior é considerado disponibilizado no Brasil para a controladora/coligada brasileira está justamente disciplinando a relação entre empresas controladas e coligadas no exterior e suas controladoras brasileiras - justamente o âmbito do termo Controlled Foreign Corporation (sociedade estrangeira controlada).

A adoção de regras CFC, inclusive, é recomendada pela própria OCDE, no Relatório sobre Concorrência Fiscal Prejudicial (*Harmful Tax Competition - An Emerging Global Issue*), publicado em 1998. A OCDE admite que os lucros de uma empresa domiciliada em um estado sejam tributados diretamente na pessoa dos sócios residentes no outro estado, como se aquela empresa fosse transparente do ponto de vista fiscal.

O tratado celebrado com a Argentina segue, em sua estrutura, o texto-base da Convenção-Modelo da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico). A OCDE reconhece que os acordos para evitar dupla tributação também têm a finalidade de prevenir a elisão e evasão fiscal, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla não tributação. Dessa forma reconhece a soberania dos Estados para tributar pessoa jurídica nacional (residente), o que não implica redução de lucros ou interferência em empresa do outro Estado Contratante.

Para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, destaca-se o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7º da Convenção Modelo (tradução livre):

14. O propósito do § 1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. Como confirmado pelo parágrafo 3 do Artigo 1, o parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros." (grifei) (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. July 2014, pp. 137)

Tratando, ainda, da questão da compatibilidade entre a Convenção-Modelo e as legislações CFC, o Comitê de Assuntos Fiscais registra, no § 23 do Comentário ao Artigo 1º, tradução livre, que:

23. A utilização de sociedades controladas pode ser combatida com uma legislação sobre transparência fiscal internacional - CFC. Um número significativo de países-membro e não-membros têm adotado este tipo de legislação. Muito embora os modelos variem consideravelmente entre os países, uma característica comum de todas estas regras, hoje internacionalmente reconhecidas como instrumentos legítimos para proteger a base fiscal doméstica, é que elas levam o Estado Contratante a

tributar seus residentes sobre os lucros atribuídos à sua participação em certas entidades estrangeiras. Em algumas ocasiões, tem sido questionado, a partir de determinadas interpretações de dispositivos da Convenção, como o Parágrafo 1º do Artigo 7º, e o Parágrafo 5º do Artigo 10, que este traço comum às diversas legislações CFC conflitaria com aquelas cláusulas. Em virtude das razões expostas no Parágrafo 14 do Comentário ao Artigo 7º, e no Parágrafo 37 do Comentário ao Artigo 10, tais interpretações não estariam de acordo com o texto das ditas cláusulas. Do mesmo modo, não se pode manter essas interpretações quando se lêem essas disposições em seu contexto. Por ele, muito embora alguns países tenham achado conveniente consignar, de forma expressa, em seus tratados, que a legislação das Controlled Foreign Companies não conflita com a Convenção, esta ressalva é desnecessária. Deve ser reconhecido que tais legislações sobre transparência fiscal internacional não são contrárias aos dispositivos da Convenção-Modelo. (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version. July 2014, pp. 72)

As críticas quanto ao excessivo alcance da legislação interna, que supostamente desconsideraria o nível de tributação praticado no país de domicílio da controlada estrangeira, não são pertinentes. A neutralidade tributária, no regime brasileiro, é sempre assegurada pelo mecanismo da compensação do imposto pago no exterior (art. 26 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995). Se os lucros da coligada ou controlada estrangeira foram submetidos, em seu país, a um nível de tributação comparável ao do Brasil, não haveria, em princípio, nenhuma diferença significativa de imposto a ser exigida da investidora brasileira.

A norma interna, portanto, não conflita com os dispositivos do acordo de bitributação e preserva a competência tributária do Estado onde se localiza a sociedade empresária. O contribuinte brasileiro é que está sendo tributado e não a sociedade estrangeira. O Brasil se resguardou ao seu direito de tributar o lucro auferido por sociedade aqui sediada em relação a lucros por ela obtidos no exterior.

Segundo a OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, resultando no diferimento indeterminado da tributação dos lucros auferidos no exterior e na dupla não tributação.

O dispositivo em questão, como já visto, **é uma norma antielisiva específica**, que incide sobre os lucros auferidos no exterior através de coligadas e controladas, **independentemente de estar configurado o planejamento tributário abusivo.**

Art. X da Convenção Brasil-Argentina

A interessada argumentou que a tributação pretendida pelo Fisco não pode se fundamentar no artigo X da Convenção Brasil-Argentina, reproduzido abaixo:

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.

O mencionado artigo X se refere a dividendos efetivamente pagos pela empresa controlada/coligada localizada no exterior à sua matriz brasileira. O caso em exame não se assemelha à hipótese, posto que se tributa o ganho auferido em decorrência dos resultados indicados nos balanços elaborados pelas empresas controladas, não dividendos efetivamente pagos.

Art. XXIII da Convenção Brasil-Argentina

Pelos mesmos motivos, inexistência de tributação sobre dividendos pagos pelas controladas/coligadas argentinas, não há razão em se discutir a incidência no caso vertente, do artigo XXIII da convenção internacional em análise:

*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.

Em suma, conclui-se que o argumento do interessado é improcedente, pois:

- 1 - a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros;
- 2 - o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e, ainda,
- 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.

COMPENSAÇÃO COM EVENTUAL TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR

O Impugnante alega o direito de compensar os tributos devidos no Brasil com eventual tributo pago no exterior, o qual não teria sido considerado pela Fiscalização quando da lavratura dos autos de infração.

Posteriormente (fls. 2.370/2.371), informou que apresentava cópia consularizada dos comprovantes de pagamentos de imposto no exterior, realizados pela empresa Yguazu Cimentos S.A., sediada no Paraguai, no montante de 4 parcelas de 420.063.584,00 PYG (Doc. 01 - fls. 2.736/2.751).

Porém, ao analisar os documentos citados, referente à empresa Yguazu Cements, verifica-se que não atendem a legislação. Para poder ser compensado o imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil, o documento de arrecadação deve ser reconhecido pelo órgão arrecadador do país estrangeiro e pela representação diplomática brasileira, conforme § 2º do art. 26, da Lei nº 9.249/95.

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.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

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

No caso, ao contrário do alegado, o Impugnante não trouxe o reconhecimento dado pela representação diplomática brasileira, mas apenas a autenticação de um cartório paraguaio. Ademais os comprovantes de pagamento não trazem o reconhecimento oficial do órgão arrecadador e o link para confirmação que consta apenas na versão traduzida não funciona para confirmar tal documento (<https://marangatu.set.gov.py/eset/consultarComprobantePago.do?cyp=KN30RVD5cg6Aieb KeeMTT 1 GZDAwoeSCMpkIplJUsbv 1 HWLkZKj f7u13...>)

11/11/2019 Ver Documento | MARANGATU

COMPROBANTE DE PAGO GRACOS

Número de Comprobante 94000035999	
Código Oficina Graco 3	Nombre Oficina Graco ASUNCION GRACO
Cajero F1230915	Nombre Cajero PEÑA DANILKUK R
RUC 80020938	Nombre Contribuyente YGUAZU CEMENTOS SA
Fecha de Pago 26/11/2013 11:10:24	Forma de Pago Cheque
Obligación 161 ANTICIPO IRACIS	
Total Ga. 420.063.584	

CERTIFICADO: La presente copia es reflejo fiel del documento que tengo a la vista. CONSTE

OSCAR DOLDAN LIVERIO
SECRETARIO PUBLICO
REG. Nº 134
HUMAITA Nº 597
TEL/FAX: 090.880
Cel.: 0981.056.553
oscardoldan@igo.com.py
Asunción, Paraguay

Em relação às demais empresas - Holdtotal e Loma Negra -, a Impugnante não traz qualquer documentação neste sentido.

Assim, não há qualquer dedução a ser feita em relação ao montante apurado pela fiscalização.

YGUAZU CEMENTOS - ADEQUAÇÃO AOS PADRÕES CONTÁBEIS BRASILEIROS.

Alega a Impugnante que a Fiscalização se olvidou da necessidade de se adequar o resultado apurado pela Yguazu no ano-calendário de 2013 aos padrões contábeis brasileiros (IFRS), nos termos do § 2º do artigo 6º da IN/SRF nº 213/02.

A Fiscalização utilizou como base as demonstrações financeiras da Yguazu para os anos de 2013 (1.608/1.631) e 2014 (1.370/1.393) apresentadas pela Impugnante em resposta às intimações fiscais.

A Impugnante informa que realizou os ajustes necessários para classificar as contas e subcontas da demonstração financeira ao padrão IFRS (legislação comercial brasileira), obtendo então um lucro antes de descontado o tributo pago no país de origem de **PYG 1.389.788.597,04** (Demonstração do resultado do Exercício ajustada da Yguazu anexa -Doc.3), ou em reais R\$ 710.042,99, que multiplicado pelo seu percentual na Yguazu chegou ao montante de R\$ 227.213,76, o qual foi adicionado ao lucro real e à base de cálculo da CSLL.

Porém, ao analisar o documento citado acima referente à Yguazu (fl. 2.384/2.387), verifica-se que também não atendeu ao disposto no § 2º do art. 26, da Lei nº 9.249/95. Os documentos juntados com a defesa são apenas uma cópia em português de uma única página das demonstrações financeiras e declaração em língua estrangeira, desacompanhada de tradução juramentada.

Portanto, verifica-se que, ao contrário do alegado, não foram apresentadas as demonstrações financeiras elaboradas segundo as normas da legislação comercial brasileira, que permitam comprovar a alegação feita pela contribuinte, conforme dispõe o referido parágrafo:

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL

Dessa forma, há que se manter a tributação correspondente à diferença não oferecida à tributação dos lucros auferidos pela Yguazu no ano-calendário de 2013, no montante de R\$ 226.886,65.

YGUAZU CEMENTOS - COMPENSAÇÃO COM 2013 DO IMPOSTO PAGO EM 2014.

Ainda em relação à Yguazu Cimentos, a Impugnante defende que a Fiscalização deveria ter compensado o montante pago a maior em 2014 com o pagamento a menor no ano de 2013.

Ocorre que não cabe à Fiscalização efetuar compensação de ofício sem base em lei. A legislação determina que o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil

(RFB) poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios observando-se o disposto na Lei 9.430/96:

Seção IV

Rendimentos do Exterior Compensação de Imposto Pago

Art. 15. A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir, de fonte no exterior, receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente poderá compensar o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante, observado o disposto no art. 26 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Lucros e Rendimentos

Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

§ 1° Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real.

§ 2° Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do caput deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2° do art. 26 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

§ 3° Na hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

§ 4° Do imposto devido correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal.

O art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, não prevê que se faça nenhuma compensação de ofício entre o tributo pago a maior no exterior com tributo pago no ano anterior.

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.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

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

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Ademais, a compensação de ofício só pode ser realizada nos termos do que dispõe o art. 89 da Instrução Normativa RFB nº 1717/2017:

Art. 89. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela RFB ou a restituição de pagamentos efetuados mediante Darf ou GPS cuja receita não seja administrada pela RFB será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.

Desta forma, não cabe a alegada compensação solicitada.

DA CSLL

No que tange à CSLL, o aludido princípio de tributação foi adotado com a edição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Em relação à alegação do contribuinte, existia antigamente a interpretação de que mesmo se fosse cabível a aplicação dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação, estes não seriam aplicáveis à CSLL. Posteriormente, a Lei nº 13.202/15 firmou a interpretação de que os acordos e convenções celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação abrangem a CSLL:

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.

Ocorre que em nenhum momento a Fiscalização utilizou como base para os autos de infração de CSLL a antiga interpretação existente de que os acordos celebrados entre o Brasil e outros países só abrangeriam a CSLL no caso de previsão expressa.

Desta forma, considerando-se a matéria similar, aplica-se à CSLL tudo o quanto decidido em respeito ao IRPJ, de forma a afastar a aplicação do Tratado Brasil-Argentina, pelos mesmos fundamentos já expostos quanto ao IRPJ nos itens anteriores.

AJUSTE DO PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA

De acordo com o TVF, foram apurados valores indevidamente compensados pelo contribuinte nos anos-calendário de 2013 e 2014 nos montantes de R\$ 28.122.596,61 e R\$ 51.072.899,10, tanto de prejuízo fiscal operacional, quanto de base de cálculo negativa de CSLL. A Impugnante contesta tais ajustes alegando serem reflexos de autos de infração que ainda aguardam decisão final.

Nos sistemas de controle de prejuízos fiscais acumulados e bases de cálculo negativas de CSLL acumuladas, não consta a existência de valores passíveis de compensação para o ano de 2013 e 2014.

Portanto, tais ajustes devem ser mantidos, tendo em vista que são reflexos das infrações ocorridas em períodos anteriores e não julgadas em definitivo.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por considerar **improcedente a impugnação**, mantendo integralmente o crédito tributário.

Assinatura digital Ronaldo Silva Mascarenhas Auditor-Fiscal da Receita Federal
Relator - matr. 1368165

Pagamentos da Yguazu Cimentos S.A

A Recorrente afirma que apresentou em impugnação os comprovantes de tributo pago pelas empresas sediadas no exterior (Yguazu) devidamente traduzidos e autenticados pela autoridade local (do imposto pago pela empresa Yguazu Cimentos S.A.), no montante de 4 parcelas de 420.063.584,00 (fls. 2730/2751).

Reclama que a Turma Julgadora não autorizou a compensação sob o argumento de que *"para poder ser compensado o imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil, o documento de arrecadação deve ser reconhecido pelo órgão arrecadador do país estrangeiro e pela representação diplomática brasileira, conforme § 2º do art. 26, da Lei nº 9.249/95."* Tal exigência estaria em contraste com o determinado pelo Decreto nº 8.660/2016. Nos termos da Recorrente:

Acontece que referida justificativa, além de ser exacerbadamente formalista e afrontadora do Princípio da Verdade Material, não leva em consideração o disposto no Decreto nº 8.660/2016, segundo o qual os documentos provenientes dos países signatários da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização dos Documentos Públicos Estrangeiros, da qual o Paraguai faz parte, estão dispensados do requisito formal de consularização pelo órgão arrecadador brasileiro e pela representação diplomática (doc. 02).

Nos termos da legislação que regulamenta a compensação no Brasil de imposto pago no exterior, artigo 395 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, temos que as exigências para a compensação são:

a) que ela obedeça ao limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços;

b) que os documentos relativos ao imposto pago no exterior sejam reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país, ou, alternativamente, que a empresa comprove que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado;

c) com relação aos lucros, a empresa deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes;

d) os créditos só serão compensados se os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano calendário subsequente ao de sua apuração.

Entendo assistir à Recorrente somente no que diz respeito a necessidade mínima do apostilamento do documento estrangeiro e a sua necessária tradução para que ele possa ser apreciado no curso do processo administrativo fiscal, conforme o disposto na SCI Cosit nº 21, de 20 de julho de 2004.

O Ministério das Relações Exteriores expressamente determinou que a legalização de documentos estrangeiros em Consulado brasileiro somente deve ocorrer para aqueles emitidos por países que não aderiram à referida Convenção, consoante se depreende do sítio eletrônico oficial daquele Ministério (<http://www.portalconsular.itamaraty.gov.br/legalizacaodedocumentos>):

Se os países de origem e de destino do documento constarem da lista de países parte da Convenção da Apostila (disponível em <http://www.cnj.jus.br/poderjudiciario/relacoesinternacionais/convencaodaapostiladahaia/paisessignatarios>), o documento deverá ser apostilado. Se os países de

origem e de destino do documento NÃO constarem da lista, deverá ser legalizado conforme as orientações deste Portal Consular.

Cabe citar o entendimento do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), abaixo transcrito, a respeito da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeira, conhecida como Convenção da Apostila, cuja vigência no Brasil ocorreu com a publicação do Decreto nº 8.660/2016, em 14/08/2016. Esse entendimento foi extraído do sítio do CNJ: <http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/83079entraemvigornobrasilaconvencaodaapostiladahai>.

"Atualmente, para um documento ser aceito por autoridades estrangeiras, é necessário tramitá-lo por diversas instâncias, gerando as chamadas "legalizações em cadeia". A entrada em vigor da Convenção da Apostila permitirá a "legalização única", bastando ao interessado dirigir-se a um cartório habilitado em uma das capitais estaduais ou no Distrito Federal e solicitar a emissão de uma "Apostila da Haia" para um documento. A apostila confere validade internacional ao documento, que poderá ser apresentado nos 111 países que já aderiram à Convenção. Contudo, a "legalização única" não exime o solicitante de apurar junto ao país ou à instituição destinatária do documento eventuais exigências adicionais, a exemplo de traduções.

A partir de agora, o Brasil também passa a aceitar apostilas emitidas pelos demais Estados partes da Convenção." (grifei)

Percebe-se que não houve a dispensa de legalização de documentos estrangeiros, mas somente a chamada "legalização única". A última frase do texto extraído o sítio do CNJ ressalta que o Brasil passa a aceitar apostilas emitidas pelos demais Estados partes da Convenção.

Mas, no caso concreto, a recorrente não contestou o requerido pela DRJ, sobre a confirmação do pagamento e sobre o reconhecimento oficial do órgão arrecadador:

Ademais os comprovantes de pagamento não trazem o reconhecimento oficial do órgão arrecadador e o link para confirmação que consta apenas na versão traduzida não funciona para confirmar tal documento (<https://marangatu.set.gov.py/eset/consultarComprobantePago.do?cyp=KN30RVD5cg6AiebKeeMTT1GZDAwoeSCMpklpJUsbv1HWLkZKj f7u13...>)

Desta forma, correto o entendimento da Primeira Instância.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso Voluntário

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

Apesar do bem lançado voto do i. Conselheiro Relator, divergi do seu entendimento no que tange à glosa das compensações das companhias situadas no exterior, ante o reconhecimento da existência de tratados brasileiros que impedem a dupla tributação da renda auferida no exterior por coligadas e controladas.

Importa ressaltar que os lançamentos tratam da glosa de créditos de tributos pagos no exterior pelas companhias HOLDTOTAL, LOMA NEGRA e YGUAZU, que são controladas/coligadas da autuada brasileira (INTERCEMENT).

HOLDTOTAL e LOMA NEGRA são residentes da Argentina, enquanto YGUAZU do Paraguai.

Consta do TVF a informação de que *“A Fiscalização verificou, que o contribuinte deixou de adicionar ao seu lucro líquido, na Linha 07 das Fichas 09A e 17 da DIPJ do ano-calendário 2013 e na Linha 09 das Fichas M300 e M350 da ECF do ano-calendário de 2014 em “Lucros disponibilizados do exterior”, os lucros auferidos no exterior pelas suas controladas diretas, conforme determina o art. 25 da Lei nº 9.429/95”*.

No entendimento do agente autuante – confirmado pelo voto do Relator –, apesar da existência de tratados internacionais para evitar a dupla tributação, a disponibilização do resultado no exterior deveria ser automaticamente adicionada à base de cálculo do lucro líquido da companhia brasileira, ainda que os montantes jamais tenham sido remetidos ao Brasil e independentemente da existência de Tratado ou Convenção.

Na verdade, o Fisco se vale do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 (à época vigente) para chegar às conclusões a que chegou, que assim dispunha:

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.**

Com efeito, o dispositivo legal trata de uma presunção legal para considerar automaticamente distribuídos os lucros auferidos no exterior por controladas ou coligadas, independente dela ter ou não ocorrido na prática.

É dizer: ainda que os resultados permaneçam nas residentes estrangeiras, a Medida Provisória cria uma presunção jurídica que obriga as companhias controladoras brasileiras a adicionarem na base de cálculo do IRPJ e CSLL os respectivos resultados auferidos do exterior, ainda que não formem o resultado contábil e operacional da empresa brasileira.

Até aí, não há qualquer impedimento da legislação tratar o assunto dessa forma. As presunções e ficções são instrumentos que o ordenamento jurídico utiliza para criar suas próprias realidades¹.

Não obstante, tal presunção não se aplica quando houver acordo internacional para evitar a dupla tributação da renda, como no caso dos autos.

Em relação às companhias situadas na Argentina (LOMA NEGRA e HOLDTOTAL), o Brasil possui Convenção que proíbe a dupla tributação da renda com aquele país, o qual foi incorporado ao ordenamento jurídico nacional por força do Decreto 87.976/82, que assim dispõe:

Lucros das empresas

1. 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 aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente a medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

Assim, não é possível admitir que os lucros auferidos na Argentina por empresa controlada ou coligada à contribuinte brasileira sejam incluídos ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real no Brasil, pois tal exigência implica em evidente afronta à Convenção firmada entre os países.

Registre-se que os tratados e convenções internacionais têm aplicação obrigatória pelas autoridades brasileiras, fazendárias ou não, pois suas normas implicam em revogação ou modificação da legislação tributária nacional, além de tratarem de temas cuja especialidade prefere às regras gerais do ordenamento pátrio, conforme indica o Código Tributário Nacional, a saber:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Portanto, não é possível pretender alcançar os lucros das companhias LOMA NEGRA e HOLDTOTAL, porquanto necessária a preservação da Convenção Brasil e Argentina que impede a dupla tributação sobre a renda.

O art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001, enquanto vigente (hoje revogado), **alcançava apenas as controladas/coligadas situadas em países onde o Brasil não possuía contratação por tratado ou convenção**, razão pela qual entendo que autoridade fazendária se equivocou ao pretender lançar os tributos em questão sem atentar aos dispositivos da Convenção vigente.

¹ Neste sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 10; PACHECO, Angela Maria da Motta. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008, p. 251.

Neste sentido, cite-se decisão do STJ que expressamente entendeu que *“No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono”*. Confira-se o entendimento completo do colegiado superior (com grifos):

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

1. Afasta-se a alegação de nulidade dos acórdãos regionais ora recorridos, por suposta irregularidade na convocação de Juiz Federal que funcionou naqueles julgamentos, ou na composição da Turma Julgadora; inoccorrência de ofensa ao Juiz Natural, além de ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. Precedentes desta Corte.

2. Salvo em casos excepcionais de flagrante ilegalidade ou abusividade, ou de dano irreparável ou de difícil reparação, o Recurso de Apelação contra sentença denegatória de Mandado de Segurança possui apenas o efeito devolutivo. Precedente: AgRg no AREsp. 113.207/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 03/08/2012.

3. A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade.

Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), **disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial)**; ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

9. O art. 7º, § 1º. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do

lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

(STJ, REsp 1325709 / RJ, PRIMEIRA TURMA, DATA DO JULGAMENTO 24/04/2014, DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE: DJe 20/05/2014, RET vol. 117 p. 328, RET vol. 98 p. 72, maioria, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO)

A decisão do STJ deixa claro que o art. 74 da MP 2.158-35/01 **não se aplica em relação a residentes do exterior em cujo país vigorar tratado/convenção com o Brasil para evitar a dupla tributação.** É exatamente esse o caso dos autos, ante a Convenção existente entre Brasil e Argentina, razão pela qual não se aplica o referido dispositivo para obrigar a companhia controladora brasileira, ora autuada e recorrente, a adicionar a seus registros fiscais o lucro auferido pelas controladas estrangeiras.

Admitir o contrário consiste em claríssima afronta à Convenção firmada pelo Brasil, uma vez que as citadas companhias estrangeiras têm seu lucro integralmente tributado no exterior, não sendo lícito exigir que os resultados positivos também sejam exigidos da controladora brasileira.

Incorporo ao presente voto as razões de decidir manifestadas pelo Conselheiro Henrique Marotti Toselli, que reproduz o racional até aqui manifestado nesta Declaração de Voto com mais elementos a justificar a impropriedade em admitir a tributação da renda nos dois países, como se vê do Acórdão nº 9101-006.772 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 5 de outubro de 2023 e decidido por voto de qualidade:

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli

Optei por apresentar a presente declaração de voto para evidenciar as razões que levaram a metade do Colegiado a divergir do voto do I. Relator.

E considerando que essa mesma matéria foi analisada no Acórdão nº 9101-006.247, de minha relatoria, em Sessão de 9 de agosto de 2022, sendo que na época o contribuinte saiu vitorioso por maioria de votos, reproduzo o voto vencedor naquela ocasião:

Da prevalência dos Tratados Internacionais frente a legislação interna (impossibilidade de aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001)

A controvérsia envolve a interpretação sistemática da tributação sobre lucros auferidos por empresas controladas domiciliadas no exterior (no caso, Argentina), prevista no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com a norma de “bloqueio” prescrita no artigo VII dos acordos celebrados pelo Brasil com outros Estados para evitar a dupla-tributação da renda².

Enquanto na decisão ora recorrida prevaleceu o entendimento de que referido artigo 7º não afastaria a aplicação do art. 74, dado que esta tributação não incidiria “sobre o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediado no Brasil, agora pelo regime de competência”, nos paradigmas restou decidido que por existir, sim, uma incompatibilidade entre a legislação interna e o acordo internacional, não haveria espaço para a tributação pretendida.

Sobre o regime jurídico da tributação dos lucros no exterior, o presente Julgador, em coautoria com o I. Cons. Alexandre Evaristo Pinto, já expôs que:³

Em primeiro lugar, sempre é importante registrar que as regras de lucros no exterior, também conhecidas como “controlled foreign companies” (CFC), não deveriam ser um regime geral de tributação da renda em bases universais (“worldwide income taxation”), mas sim de normas especiais que deveriam evitar que o contribuinte possa afastar ou diferir o pagamento do imposto de renda sobre rendimentos por ele auferidos no exterior através da interposição de sociedades.

Nesse sentido, as regras CFC seriam normas antiabusivas que apenas deveriam ser aplicadas em situações excepcionais, ou seja, sob certas condições, como, por exemplo, nas hipóteses de (i) autonomia fiscal da autoridade sediada no exterior; (ii) existência de controle da sociedade estrangeira pelo residente; (iii) apuração de rendas passivas pela pessoa jurídica sediada no exterior; e (iv) sua localização em país com tributação favorecida.⁴

Com relação à legislação CFC brasileira antes da Lei n. 12.973/2014, Heleno Torres assinalava alguns dos testes que a legislação CFC brasileira poderia ter adotado para fins de definição das hipóteses em que ela deveria ser aplicável, isto é, a controlada no exterior fosse considerada sociedade transparente. Os testes citados pelo referido autor englobam: (i) a comparação entre as alíquotas dos dois ordenamentos, teste do escopo social; (ii) verificação se a sociedade controlada é cotada em bolsa de valores; (iii) verificação da distribuição aceitável de rendimentos; (iv)

² No caso, artigo VII, do Decreto n. 87.976/1982, o qual promulga a Convenção entre a República do Brasil e a República Argentina destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria do imposto sobre a renda.

³ “Dos lucros contábeis registrados por controladas localizadas no exterior e os limites jurídicos para a glosa de despesas neles registradas”. In. Revista de Direito Contábil Fiscal. São Paulo: volume 3. Número 5. Jan/Jun 2021

⁴ BIANCO, João Francisco. Transparência Fiscal Internacional. São Paulo: Dialética, 2007.

verificação da data contábil e prazo em que o sujeito se manteve vinculado à sociedade; e (v) o teste do “de minimis”, pelo qual se busca um teto aceitável de distribuição.⁵

Por sua vez, no tocante ao regime instaurado a partir da Lei nº 12.973/14, Matheus Piconez pontua que tais regras não seguem as definições e objetivos gerais de regras CFC, de modo que as regras brasileiras não são antiabuso, sendo meramente arrecadatórias, dificultando ou impossibilitando o investimento internacional de empresas brasileiras.⁶

Desse modo, a norma brasileira CFC é bem mais ampla do que as normas CFC de outros países, incluindo a tributação de rendas ativas e de investidas localizadas em países com níveis adequados de tributação da renda, fatos estes que trazem o inconveniente de desestimular a expansão internacional das pessoas jurídicas brasileiras, constituindo-se, ademais, em uma grande desvantagem comparativa, para utilizarmos o contrário do jargão desenvolvido pelo economista David Ricardo.

Feitas as ponderações iniciais sobre o que deveria ser uma norma CFC, passamos à evolução histórica das normas brasileiras que regem o tema.

Conforme mencionado anteriormente, a tributação das pessoas jurídicas brasileiras em bases universais começou com o advento da Lei n. 9.249/1995, que prescreveu, em seu artigo 25, que:

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

(...)

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - 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; II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real.

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento; IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que

⁵ TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional, São Paulo: RT, 2001, pp. 125-128

⁶ PICONEZ, Matheus. Lucros no exterior, equivalência e tributação da “parcela do ajuste do valor do investimento” à luz dos acordos de bitributação brasileiros. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel. Controvérsias Jurídico-Contábeis. 6º Volume. São Paulo: Dialética, 2015.

embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

A redação dos referidos dispositivos legais não passou ilesa a críticas, sendo que foram levantados dois pontos polêmicos: o primeiro em relação ao aspecto temporal, isto é, quando efetivamente o lucro do exterior deve ser tributado: se por ocasião da distribuição ou se automático (por ocasião do fechamento do balanço); e o segundo ponto em relação ao aspecto quantitativo, ou seja, qual a efetiva base de cálculo: se é o lucro líquido “puro” (lucro contábil ou lucro societário) ou se é o lucro líquido ajustado pelas normas tributáveis brasileiras (“lucro fiscal”).

(...) até o advento do artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, tributava-se o lucro efetivamente distribuído, na linha do que dispunham a Instrução Normativa n. 38/1996 e, em seguida, a Lei n. 9.532/1997.

Todavia, após a edição da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, o momento de tributação passou a ser automático quando do encerramento de cada ano-calendário, o que acabou, a passos tortos, se repetindo sob a égide da lei atual (Lei 12.973/2014).

Mais precisamente, dispunha o artigo 74 da MP 2.158-35/2001, vigente à época dos fatos geradores, que:

Artigo 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.

Parágrafo único. - Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

A constitucionalidade desse dispositivo, notadamente a “distribuição automática” dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas, foi objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 2588), ação esta que, conforme resumiu o voto vencido do acórdão recorrido, da lavra da Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, foi julgada pelo STF:

(...) com eficácia erga omnes e efeito vinculante, no sentido de que a regra prevista no caput do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

a) se aplica às controladas situadas em países considerados paraísos fiscais; e

b) não se aplica às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.

Dessa forma, o resultado da decisão seria o seguinte:

Investida	Localização	Art. 74 da MP 2.158-35	Eficácia erga omnes e efeito vinculante
Coligadas	País SEM tributação favorecida	Inconstitucional	Sim
	País COM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
Controlada	País SEM tributação favorecida	Constitucional (Não alcançada a maioria)	Não
	País COM tributação favorecida	Constitucional	Sim

Ao analisar a ementa da decisão proferida na ADIN 2588 verifica-se que, embora tenha suscitado a inconstitucionalidade na hipótese de tributação das controladas em países de tributação normal não foi obtida decisão definitiva quanto à esse ponto. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR.

LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATADO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS ("31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO"). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO).

APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 22 (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2Q do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que O dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de.Equivalência Patrimonial-MEp, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas

coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; DF CARF MF Fl. 1484 Original Fl. 21 do Acórdão n.º 9101-006.772 - CSRF/1ª Turma Processo nº 16561.720132/2017-92 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam "paraísos fiscais"; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei) 2.3.

A inconstitucionalidade do art. 74 par. 00., da MP 2.158-35/2001-de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.(grifamos)

Todavia, ao analisar a parte dispositiva da decisão, verifica-se que ela se restringe aos pontos mencionados anteriormente:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos em, julgar parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas "coligadas" localizadas em países sem tributação favorecida (não "paraísos fiscais"), e que o referido dispositivo se aplica às empresas "controladas" localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei). O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

De fato, a decisão proferida da ADIN 2588 não atingiu a tributação de empresas controladas e domiciliadas em países com tributação normal, isto é, países não considerados como paraísos fiscais. De igual modo não foi objeto de julgado

vinculante a aplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2158-35/01 em relação aos lucros auferidos por investidas sediadas em países que possuam com o Brasil Acordos ou Convenções para fins de evitar a dupla tributação da renda, como é o caso da Argentina.

Nessa situação, ou seja, sobre lucros de controladas domiciliadas na Argentina - país este que não é considerado paraíso fiscal e que possui acordo contra a dupla tributação da renda celebrado com o Brasil -, entendo que não é cabível a cobrança de imposto de renda brasileiro no modo piloto automático ou à luz do que dispõe o art. 74, justamente em face do artigo VII do tratado Brasil/Argentina, in verbis:

ARTIGO VII

Lucros das empresas

1. 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 aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma DF CARF MF Fl. 1485 Original Fl. 22 do Acórdão n.º 9101-006.772 - CSRF/1ª Turma Processo nº 16561.720132/2017-92 indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente.
2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.
3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.
4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.
5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

Como se vê, o artigo 7º em questão outorga competência exclusiva para tributação dos lucros de uma sociedade residente em um Estado contratante a

este Estado, fato este suficiente para, com fundamento no artigo 98 do CTN⁷, afastar o comando legal do artigo 74 da MP nº 2158-35/01 nesse caso concreto.

Como bem observou a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, no seu voto vencido proferido no acórdão ora recorrido:

Os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Sobre tal matéria o artigo 98 do CTN determina que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela que lhes sobrevenha.

Sendo assim, as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

Nesse sentido, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709- RJ:

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

(...)

3. A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a

⁷ Artigo 98 - Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser

considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

9. O art. 7º, § 1º. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-

35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

Da mesma forma, entendo inaplicável a tributação dos lucros da controlada Argentina com fundamento no artigo 10 do Tratado. Isso porque, como se verifica pela leitura do artigo acima transcrito, o seu alcance está restrito aos dividendos pagos. Nesse sentido, esclarecedor o voto do Conselheiro Luís Flávio Neto, no Acórdão nº 9101-002.332:

(...)

Diante de todo o exposto, o Artigo VII, do Decreto 78.976/82 – Tratado Brasil e Argentina serve como norma de bloqueio e sobrepõe-se às disposições do art. 74 da MP nº 2.15835/ 01, mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros das controladas da contribuinte sediadas na Argentina, objeto deste processo administrativo.

Nenhum reparo cabe a esse racional.

Tal como positivado, o artigo 74 da MP nº 2158-35/01 conflita diretamente com o disposto no artigo VII do Tratado, afinal ambas as regras direcionam-se ao lucro proveniente do investimento no exterior.

Ora, é evidente que, enquanto a lei interna busca atingir o resultado do exterior de uma forma ampla e indistinta, os tratados internacionais limitam esse alcance geral, bloqueando a tributação desse mesmo resultado nas situações acordadas no contexto das relações internacionais, como é o caso do lucro de investidas argentinas.

Admitir a generalidade da escolha do Legislador para tributar lucros do exterior no modo piloto automático, ainda que na forma de adição fiscal ao lucro brasileiro, causaria uma indevida colisão com as regras já negociadas pelo próprio Estado no combate a uma dupla tributação da renda, que devem se sobrepor.

Nesse sentido lecionam Alberto Xavier, José Henrique Longo e Sérgio André Rocha, respectivamente:

Infringiria, por isso, frontalmente, os tratados qualquer tentativa de aplicação de preceito legal que determinasse a adição à base de cálculo do imposto (lucro líquido da sociedade brasileira, contribuinte de um Estado) dos lucros próprios da sociedade controlada domiciliada em outro Estado contratante, pois tal significaria o Brasil arrogar-se uma competência tributária cumulativa, quando o tratado é expresso em atribuir ao Estado de domicílio da controlada ou coligada no exterior uma competência tributária exclusiva.⁸

Se o Brasil é signatário da Convenção de Viena que prescreve a interpretação dos Tratados tendo em conta a boa-fé das partes (artigo 31), não é razoável (artigo 32) que se permita o uso de ficção em legislação de origem interna para fraudar o artigo 7º do Tratado que impede a incidência do IRPJ e da CSL sobre o lucro de controlada ou subsidiária na Espanha.⁹

... o que se alcança com o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 é efetivamente a tributação dos lucros da empresa não residente, como deixa claro a própria redação deste artigo, ao determinar que "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". Dessa forma, haveria aqui uma espécie de "planejamento tributário abusivo" do Estado brasileiro para se furta ao cumprimento das obrigações assumidas nos tratados internacionais.¹⁰

Digna de nota, também, é a seguinte passagem do voto de relatoria do ex Cons. Marcos Shigueo Takata no Acórdão nº 1103-001.122:

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

⁸ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 2010. P. 380.

⁹ LONGO, José Henrique. O Lucro de Subsidiária no Exterior e o Tratado Internacional. In: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses. 2007. P. 309

¹⁰ ROCHA, Sérgio André. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo : Dialética. 2012. P. 408.

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

(...)

Pelo art. 74 da MP 2.158/01 não se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.

O art. 10 dos tratados em discussão, ao estabelecer a competência cumulativa dos Estados contratantes, não alcança os lucros auferidos e não distribuídos por controlada e coligada domiciliadas num dos Estados contratantes: ele delimita a competência cumulativa dos Estados contratantes, para a tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

Prossigo.

Como acentuei alhures, o regime de CFC (Controlled Foreign Corporations) adotado pelo Brasil não tem função antielisiva. É um regime de transparência fiscal distinto do incorporado pela quase totalidade dos países que o agasalham. A transparência fiscal instituída pelo art. 74 da MP 2.158/01 c/c o art. 25 da Lei 9.249/95 é o de considerar os lucros apurados por qualquer controlada ou coligada no exterior como auferidos diretamente pela controladora ou coligada-participante no Brasil.

Logo, o regime de CFC do Brasil, aperfeiçoado pelo art. 74 da MP 2.158/01, é o da tributação dos lucros auferidos no exterior pela pessoa jurídica no País, por meio ou por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior.

Por outras palavras, sem rodeios: a tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai sobre os lucros da investida no exterior que são considerados como auferidos diretamente pela investidora no Brasil.

(...)

Sobre o tema, aliás, sempre me manifestei contrário à tributação ora pretendida quando integrante da Turma Ordinária, conforme atesta, por exemplo, o Acórdão nº 1201-002.697.

Posteriormente, em sessão de 12 de novembro, esta C. 1ª Turma da CSRF, em julgamento do qual participei (Acórdão nº 9101-005.809), afastou a tributação em caso semelhante, de acordo com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004, 2005 LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA FORA DE PARAÍSO FISCAL OU PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS NA APURAÇÃO DA INVESTIDORA BRASILEIRA. JULGAMENTO STF. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO EFICAZ.

No julgamento da ADI nº 2.588/DF pelo E. Supremo Tribunal Federal, que tratou da inconstitucionalidade na aplicação do art. 74 da MP nº 2.158/01 aos lucros auferidos por empresa controlada no exterior, situada fora de paraísos fiscais ou de países com tributação favorecida, não houve a deliberação e concordância necessárias sobre essa hipótese específica, dentro da matéria apreciada, para promover o controle de constitucionalidade concentrado pretendido pela Ação proposta, capaz de produzir efeitos erga omnes.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA LOCALIZADA NA ARGENTINA. EXISTÊNCIA DE CONVENÇÃO DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. ONERAÇÃO DOS LUCROS PRÓPRIOS DA ENTIDADE ESTRANGEIRA. APLICAÇÃO DO ART. 7º. BLOQUEIO DAS NORMAS DOMÉSTICAS.

O art. 74 da MP nº 2.158/01 tem efeito de verdadeira norma CFC (Controlled Foreign Corporation rule) por considerar totalmente transparentes as empresas controladas e coligadas no exterior, mas não possui a justificativa e a finalidade típicas, antiabusivas, o que permitiria a sua aplicação em harmonia com as disposições das normas internacionais, firmadas entre os Estados com o intuito de se evitar a dupla tributação.

A hipótese de tributação delineada pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, em comunhão com a disposição do posterior art. 74 da MP nº 2.158/01, na medida que alcança os lucros auferidos pela entidade domiciliada no exterior, atrai e confirma a incidência do art. 7º da Convenção firmada entre Brasil e Argentina, sendo uma norma de bloqueio que impede a incidência regular da legislação doméstica que promove tal oneração fiscal, prevalecendo, assim, o disposto no pacto internacional, como o previsto no comando do art. 98 do Código Tributário Nacional, reiteradamente confirmado pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Do voto condutor desse precedente, do I. Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, e que foi por mim acompanhado, extrai-se que:

É certo, então, que a Convenção firmada com a Argentina deve ser observada.

(...)

No entender desse Conselheiro, que se alinha às citações acima colacionadas, é evidente e inquestionável estarmos diante da tributação do lucro auferido por empresas domiciliadas no exterior.

Nesse sentido é a lição do ex-conselheiro e Professor Luís Flávio Neto¹¹ (Relator do tão emblemático v. Acórdão nº 9101-002.332, proferido por

¹¹ A Tributação Brasileira dos Lucros de Empresas Controladas em Países com Acordo de Bitributação. In SCHOUERI, Luis Eduardo; BIANCO, João Francisco; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira;

esta mesma C. 1ª Turma da CSRF e publicado em 14/07/2016, em que restou vencido por voto de qualidade, em robusto, profundo e histórico embate acadêmico com, o também ex-conselheiro e Professor, Marcos Aurélio Pereira Valadão) que objetivamente comenta e conclui sobre a regra da tributação dos lucros das empresas, dentro das disposições padrão da CMOCDE, como é no caso da Convenção firmada com a Argentina:

No coração dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, nos moldes da CMOCDE, consta a regra de que os lucros de empresas são tributáveis exclusivamente no Estado de residência da pessoa jurídica que os auferir. É o que se dá com a regra de distribuição de competência para a tributação dos “lucros das empresas”, prevista no tratado Brasil-Países Baixos, em seu art. 7º.

Por sua vez, os acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil geralmente preveem que rendimentos como dividendos possam ser tributados pelo Estado da fonte, à alíquota máxima de 15%, restando ao Estado de residência exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante.

É o que se dá no art. 10º da Convenção Brasil-Países Baixos o qual estabelece que os dividendos pagos por empresa holandesa (Estado da fonte) a residente no Brasil podem ser tributados, pelos Países Baixos, à alíquota máxima de 15%, restando ao Brasil (Estado de residência) exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante, pela concessão de crédito do imposto pago no exterior.

(...)

É possível compreender que, caso o Brasil e os Países Baixos houvessem consentido em permitir que as suas respectivas legislações domésticas CFCs incidissem à revelia do art. 7º do acordo de bitributação celebrado, teriam formalizado um protocolo ou outro instrumento hábil neste sentido.

(...)

Por meio das evidências colhidas dos contextos intrínseco e extrínseco (primário e secundário) do acordo Brasil-Países Baixos, adotado como exemplo para a análise do tema proposto, foi possível aferir que o art. 10 daquele tratado não se presta à tutela de tutela de “dividendos” fictos, mas apenas de “dividendos pagos”, exigindo-se, para tanto, efetiva transferência de titularidade dos recursos ou diretos da sociedade ao acionista.

(...)

COSTA, Alcides Jorge. Estudos de direito tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann. São Paulo : Quartier Latin, 2016. pp. 237 e 250.

11 A Tributação Brasileira dos Lucros de Empresas Controladas em Países com Acordo de Bitributação. In SCHOUERI, Luis Eduardo; BIANCO, João Francisco; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira; COSTA, Alcides Jorge. Estudos de direito tributário: em homenagem ao prof. Gerd Willi Rothmann. São Paulo : Quartier Latin, 2016. pp. 237 e 250.

Nesse cenário, todas as evidências analisadas corroboram com a conclusão de que a categoria de rendimentos onerada pela tributação brasileira dos lucros de controladas no exterior deve ser sob o escopo do art. 7 do acordo Brasil-Países Baixos, não descartando a hipótese da mesma conclusão ser aplicável à generalidade dos acordos de bitributação celebrados.

Como consequência, na presença do acordo Brasil-Países Baixos e potencialmente de outros tratados, a legislação brasileira de tributação de lucros de controladas no exterior deixa de ter eficácia, pois o país de residência destas terá competência exclusiva para tributar os lucros de suas residentes (art. 7º). Nosso país, por sua vez, solenemente acordou exercer a sua competência tributária quando dividendos forem pagos à controladora brasileira. Pacta sunt servanda. (destacamos)

Não se sustenta a afirmação que prevaleceu no v. Acórdão, ora recorrido, como singular fundamento para justificar a suposta inexistência conflito ou antinomia com os Tratados internacionais, de que não havendo nos autos qualquer indicativo de que os dividendos foram tributados na Argentina, descabe falar-se em isenção no Brasil. Sob esse prisma voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para restabelecer a exigência do IRPJ referente aos valores distribuídos pela empresa controlada Holdtotal.

(...)

E, primordialmente, tais resultados positivos (lucros proporcionais) foram auferidos pelas próprias e individuais operações da entidade estrangeira, domiciliada na Argentina, apurados dentro de sua jurisdição fiscal e regras contábeis.

Ainda que se entenda, na verdade, estar se tributando lucro da empresa residente no Brasil – conforme vem sendo defendido pela Fazenda Nacional -, os fundamentos por trás de tal entendimento acabam permitindo que determinações domésticas, que simplesmente regulam aspectos da apuração da renda, contornem dispositivo abrangente de norma internacional, regularmente pactuada, válida e vigente, como também confere efeitos jurídico-tributários inflados e indevidos a simples método contábil, pontualmente jurisdicionado na avaliação de investimentos (Método de Equivalência Patrimonial), para então, desse modo, alcançar o lucro de empresa estrangeira, como se de nacional fosse – resguardado todo respeito e admiração àqueles que pensam diversamente: uma grande falácia.

Por sua vez, ainda que seja matéria atualmente incontroversa, é prudente frisar a relação de prevalência dos Tratados Internacionais Tributários sobre a legislação nacional, o que atribui aos comandos dos Acordos e Convenções a natureza de norma de bloqueio em relação à legislação interna, quando esta não se harmoniza com tais disposições binacionais, como vem reafirmando o E. Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Destaque-se que a inserção do art. 98 no CTN confirma a intenção de se assegurar a lealdade doméstica às avenças internacionais, protegendo-as dos câmbios políticos internos, atribuindo rigidez total às suas disposições e segurança jurídica aos contribuintes alcançados pelos Acordos e Convenções.

Assim, uma vez claro que a pretensão e fundamento de tributação doméstica aqui enfrentada, possibilitada e arrimado, ambos, no art. 74 da MP nº 2158-35/01, conflitam com o comando do art. 7º da Convenção Brasil-Argentina, efetiva-se o mencionado bloqueio normativo, mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros percebidos (...)

Esse mesmo entendimento também prevaleceu no Acórdão nº 9101-006.097, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010 LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-ESPANHA. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO. ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/2001.

O artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil impede que os lucros auferidos pelas sociedades controladas estrangeiras sejam tributados no Brasil.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 foi literal ao dispor que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil”, ou seja, a norma claramente alcança os lucros da empresa estrangeira, sendo sua incidência bloqueada pelo artigo 7º dos tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação.

Transcrevo a seguir parte do respectivo voto condutor, da Conselheira Livia De Carli Germano:

(...)

Dessa forma, não posso concordar com a afirmação de que o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 não trataria de lucros do exterior, mas sim estabeleceria a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Com a devida vênia, esse raciocínio

vale, no máximo, para a posterior legislação que revogou tal dispositivo, ou seja, na vigência da Lei 12.973/2014.

O artigo 74 da MP 2.158-35/2001 -- vigente à época dos fatos objetos da autuação em questão -- foi literal ao dispor que "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil", ou seja, a norma claramente pretendeu alcançar os lucros da empresa estrangeira, e não seu reflexo na controladora brasileira, que é o resultado de equivalência patrimonial.

Vale notar que, antes da Lei 12.973/2014, a Receita Federal já havia pretendido "interpretar" o alcance do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 como sendo referente aos resultados de equivalência patrimonial, com a edição da IN 213/2002 (art. 7º, §1º).

Não por acaso, o Judiciário entendeu que tal interpretação seria uma ampliação, sem amparo legal, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (STJ, EDcl no REsp 1.325.709/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 26/08/2014; AgRg no AREsp 531.112/BA, Primeira Turma, Relator Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18/08/2015, dentre outros).

Nesse contexto, compreendo não haver dúvida de que a materialidade abrangida pela lei brasileira de tributação universal, antes da Lei 12.973/2014, consistia nos lucros das coligadas e controladas no exterior.

Sendo assim, a tributação não é possível quando existe acordo para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e o país de residência da controlada ou coligada, tendo em vista o disposto no artigo 7º de tais acordos.

Sabe-se que as disposições dos tratados internacionais em matéria tributária prevalecem sobre as normas de direito interno, em razão da sua especificidade, por aplicação do artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN). Na verdade, o fenômeno é mais bem explicado com a metáfora da máscara, de Klaus Vogel¹² - em tradução livre: se imaginarmos a legislação interna como a luz de uma lanterna e os tratados de bitributação como uma máscara colocada à sua frente, veremos que os tratados limitam a aplicação da legislação interna, somente deixando passar a luz por determinadas "janelas". A legislação interna "barrada" pela máscara continua válida, mas tem sua aplicação contida pelo tratado internacional.

É exatamente o que acontece com o artigo 74 da MP 2.158-35/2001 no caso de existir acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o país de residência da controlada.

(...)

O artigo 7º das Convenções para Evitar a Dupla Tributação firmadas pelo Brasil protege do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior,

¹² VOGEL, Klaus. Double Taxation Conventions. 2a Ed., Kluwer Law and Taxation Publishers: Holanda: 1990, p. 23-24

sendo relevante notar que seu escopo não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas).¹³

Neste sentido, “é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto, posto que a limitação do art. 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante, pouco interessando, in casu, indagar quem suporta o encargo, seja a empresa estrangeira, seja a nacional, importando que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior”.¹⁴

A incompatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 em virtude da existência de acordos de bitributação já foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, ao julgar o Recurso Especial 1.325.709/RJ, entendeu pela aplicação do artigo 7º das Convenções celebradas com a Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, afastando assim a aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35/2001. Contra tal decisão, a União interpôs recurso especial -- RE 870.214 -- o qual foi teve o seguimento negado pelo STF em 24 de março de 2021, exatamente porque “O acórdão [do STJ] revela interpretação de normas legais, não ensejando campo ao acesso ao Supremo. A pretexto de ter ocorrido violência à Carta da República, pretende-se submeter à apreciação do Tribunal questão não enquadrada no inciso III do artigo 102 da Constituição Federal.”

(...)

Conclui-se, assim, que os lucros auferidos pelas controladas da autuada no exterior não podem ser tributados no Brasil com fundamento no artigo 74 da MP 2.158-35/2001, tendo em vista os acordos de bitributação firmados entre Brasil e, respectivamente, Luxemburgo e Espanha.

Embora a análise desse último precedente tenha se dado sobre distintos Tratados (Espanha e Luxemburgo, e não Argentina), o raciocínio desenvolvido no julgado aplica-se perfeitamente à hipótese dos autos.

Feitas essas considerações, entendo que a tributação ora pretendida não se sustenta.

Todas essas razões demonstram ser equivocada a desconsideração da Convenção entre Brasil e Argentina para fins de pretender o lançamento do IRPJ e CSLL referente aos lucros auferidos no exterior pelas companhias LOMA NEGRA e HOLDTOTAL. Assim, dou provimento ao Recurso Voluntário para exonerar os tributos relacionados às citadas empresas.

¹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. Lucros do Exterior e Acordos de Bitributação: reflexão sobre a Solução de Consulta Interna n. 18/2013. RDDT, n. 219, 2013, p. 74.

¹⁴ GOMES, Marcus Livio. e PINHEIRO, Renata S. Cunha. A Lei n. 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In: Oliveira, Francisco Marconi et alii. Estudos Tributários do II Seminário CARF. Brasília: CNI, 2017. ip. 109, grifamos.

No que tange à companhia YGUAZU, residente no Paraguai, não há tratado ou convenção entre o Brasil e aquele país, razão pela qual mantenho os lançamentos relacionados aos lucros ali auferidos, pelos mesmos fundamentos citados pelo Conselheiro Relator, com o qual concordo nesse ponto, porquanto não foram cumpridas as exigências formais para demonstrar o pagamento de impostos naquele país.

Assim, dou provimento ao Recurso Voluntário para (i) manter apenas a compensação indevida dos tributos pagos no exterior pela controlada YGUAZU CEMENTOS S/A e (ii) exonerar os demais lançamentos.

É como declaro o voto.

Assinado Digitalmente

Fredy José Gomes de Albuquerque