



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720132/2017-92
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.817 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de outubro de 2021
Recorrente INTERCEMENT BRASIL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL. CONTROLADAS. LUCRO NO EXTERIOR. TRATADO PARA EVITAR BI-TRIBUTAÇÃO. BRASIL. ARGENTINA.

Estando em vigor o tratado para evitar a bi-tributação firmado entre Brasil e a Argentina (Decreto nº 87.976/1982), não se pode admitir a tributação dos lucros auferidos por controlada brasileira domiciliada naquele país, sob pena de se tornar letra morta a pactuação feita pela República Federativa do Brasil.

De acordo com o artigo 7º do Tratado firmado pelo Brasil protegem os lucros auferidos pela empresa no exterior, devendo estes serem tributados somente no país onde a empresa independente tenha domicílio.

As disposições previstas no referido artigo 7º aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei nº. 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Giovana Pereira de Paiva Leite, Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros e Heitor de Souza Lima Junior, que negavam provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Bianca Felicia Rothschild,

Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo Jose Luz de Macedo e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Relatório

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

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

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

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

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

Termo de Verificação Fiscal

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

“[...]”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

"Conclusão

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

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

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

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

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

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

Esclarece que:

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

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

Ao final informa:

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

Impugnação

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

(i) A Autoridade Fiscal tributou lucros apurados por sociedades domiciliadas na Argentina (Holdtotal e Loma Negra), o que não é admitido pelo artigo VII da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a

Renda ("Convenção Brasil-Argentina"), promulgada pelo Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982;

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

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

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

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

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

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

Nos termos do artigo X da Convenção Brasil-Argentina, qualquer dos dois Estados Contratantes - Brasil e Argentina - têm competência para tributar os dividendos pagos pela Holdtotal e pela Loma Negra à impugnante. Mas aqui se ressalte: dividendos pagos.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Naquela oportunidade, foi proferido o Acórdão recorrido, com o seguinte
ementário:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

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

TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

Não havendo conflito com as disposições previstas nos tratados internacionais para evitar a dupla tributação deve ser aplicada a legislação brasileira relativa à tributação em bases universais.

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

DISPONIBILIZAÇÃO E TRIBUTAÇÃO. REGRA GERAL. STF.

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

COMPENSAÇÃO DE PAGAMENTOS REALIZADOS NO EXTERIOR.

Para poder ser compensado o imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil, o documento de arrecadação, e não somente a declaração do imposto de renda, deve ser reconhecido pelo órgão arrecadador do país estrangeiro e pela representação diplomática brasileira, conforme §2º do art. 26, da Lei nº 9.249/95. Além disso, para terem sua validade reconhecida no processo administrativo, documentos em língua estrangeira devem estar traduzidos por tradutor juramentado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Ciente do Acórdão recorrido, e com ele inconformado, a Recorrente apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário, pugnando por seu provimento, onde apresenta argumentos que serão a seguir analisados.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

O recurso apresentado pela empresa autuada é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972. Portanto, dele conheço.

DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO**Breve Histórico**

Trata-se de exigências de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), relativas ao ano-calendário de 2012, decorrentes da não inclusão de lucros auferidos no exterior na apuração dos referidos tributos.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, no período fiscalizado, a **recorrente informou** que detinha 7 participações em sociedades domiciliadas no exterior:

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

A **fiscalização**, por sua vez, **verificou** que as empresas HOLDTOTAL e LOMA NEGRA apresentaram lucros passíveis de tributação no Brasil durante o período fiscalizado, mas **não** foram computados na determinação do Lucro Real da Recorrente, na proporção da respectiva participação acionária. Em consequência, lavrou o lançamento em tela para exigir crédito tributário de IRPJ e CSLL.

Irresignada, a Recorrente apresentou sua impugnação, juntando aos autos os documentos que entendeu necessários, sustentando que discorda da autuação, sob diversos argumentos, entre eles que tal tributação entra em confronto com o artigo VII da Convenção entre República Federativa do Brasil e a República Argentina que se destina a evitar dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Imposto de Renda e afins. Destaca ainda a incompatibilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, em virtude da existência de acordos internacionais, noticiando a existência de jurisprudência de Tribunais Superiores que afastou a aplicação do referido artigo, em razão de especificidade.

Não satisfeita, na parte em que lhe foi desfavorável, a Recorrente apresenta recurso voluntário, pugnando pela reforma parcial do Acórdão nº 02-88.179, com a pretensão de cancelar a totalidade da exigência formalizada, apresentando uma preliminar (Nulidade do Acórdão recorrido por preterição do direito de defesa), e argumentos de mérito;

Da Preliminar

Nulidade da Decisão Recorrida por preterição do direito de defesa por não ter apreciado todos os argumentos deduzidos em sua peça de defesa.

Há de se observar, primeiramente, que todos os pedidos formulados pela empresa em suas razões de defesa foram, motivadamente, analisados e afastados. Não houve, destarte, qualquer omissão. O problema, portanto, aqui, estaria adstrito à fundamentação da decisão recorrida, especialmente quando consideramos as disposições do art. 489, inciso II, §1º, inciso IV, do Código de Processo Civil (aplicável ao processo administrativo, subsidiariamente, por força dos preceitos de seu art. 15), cujo teor peço vênia para reproduzir:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

[...]

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

[...].

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

[...]

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador [...].

Ainda sob a égide do antigo CPC, a jurisprudência das Cortes nacionais, particularmente do STJ, havia sedimentado o entendimento segundo o qual “*o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficiente para embasar a decisão*” (RESP 113.369-6/PE), julgado sob o rito do art. 5643-C do CPC/73, publicado no DJe de 17/12/2010).

Contudo, e mesmo após a edição do novo digesto processual civil, a Corte Superior, de certa forma, manteve aquele entendimento até então prevalecente. Isto é, haverá vício de fundamentação, exclusivamente, quando aos argumentos que, isoladamente, e portanto de forma autônoma, sejam capazes de modificar o dispositivo do aresto. Neste sentido, confira-se:

[...] Na forma da jurisprudência desta Corte, "o enfrentamento dos argumentos capazes de infirmar o julgado, mas de uma forma contrária ao buscado pela parte, não caracteriza o defeito previsto no art. 489, § 1.º, inciso IV, do CPC/2015" (STJ, AREsp 1.229.162/GO, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 07/03/2018). No mesmo sentido: STJ, AgInt no REsp 1.683.366/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJe de 30/04/2018) (AgInt no AREsp 1454011/SP, publicado no DJe em 30/09/2019).

No caso concreto, a Recorrente aponta que o acórdão recorrido não abordou argumento de que a conclusão fiscal, baseada na Solução de Consulta Interna Cosit (“SCI”) nº 18/2013, estaria equivocada, na medida em que (i) os lucros das empresas controladas e coligadas sediadas no exterior, apurados pela investidoras brasileiras por meio do Método de Equivalência Patrimonial (“MEP”), não geram efeitos fiscais (ii) o tratado firmado com a Argentina veda a tributação no Brasil dos lucros próprios auferidos no exterior pelas controladas e coligadas, o que é exatamente o fato gerador previsto no artigo 74 da MP nº 2-158-35/2001.

Ambos os argumentos resumem-se a saber se os lucros de controladas domiciliadas em países signatários (no caso a Argentina), que firmaram com o Brasil tratado para evitar bi-tributação, devem ser tributados. E neste ponto, certo ou errado, se a recorrente concorda ou não, não é motivo a ensejar nulidade, pois o Acórdão recorrido trouxe os fundamentos que demonstram que a tributação em comento seria possível.

Veja-se que o *decisum* trouxe à colação, e por conseguinte, pautou seu entendimento, seguindo os termos da citada Solução de Consulta, que por sua vez, se dedica a afastar a interpretação defendida pela Recorrente sobre o artigo VII da Convenção firmada entre o Brasil e Argentina, para concluir pela compatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 com os tratados que seguem o modelo OCDE, como é o caso do Tratado entre o Brasil e a Argentina.

Ademais, calha aqui, para reforçar o entendimento ora exposto, reproduzir a seguinte, e recente, decisão do STJ que se afeiçoa à questão posta em exame:

[...] Impõe-se o afastamento da alegada violação imposta ao artigo 535, II, do CPC/1973 (art. 1.022 do CPC/2015), **quando integralmente apreciada a questão jurídica postulada, por meio do exame da matéria**, inclusive dos argumentos apresentados pelas partes, que se mostraram relevantes ao deslinde da controvérsia, ou seja, capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador (Resp 1812996/RJ, **publicado no DJe de 18/11/2019**)

Assim, rejeita-se a preliminar alegada.

Do Mérito**Da Existência de Tratados que Impossibilita a Tributação, no Brasil, dos Lucros Auferidos pela Controlada Argentina**

Como demonstrado acima, a presente discussão centra-se na possibilidade (ou não) de tributar os lucros de controladas domiciliadas em países signatários (no caso a Argentina), que firmou com o Brasil tratado para evitar bi-tributação.

Contudo, antes de iniciar a análise dos argumentos apresentados pela recorrente, por força do que dispõe o art. 62 do RICARF, é preciso observar que a ADI nº 2588, julgado pelo STF, não possui abrangência sobre os pontos discutidos no presente processo administrativo.

Em 10.04.2013, o Plenário do STF, prolatou decisão, declarando:

- A inconstitucionalidade do art. 74 da MP n. 2.158-35/01 às empresas nacionais **coligadas** a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

- A inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-35/01, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001, por força do **princípio da irretroatividade**;

- A **constitucionalidade** do art. 74 da MP n. 2.158-35/01 às empresas **nacionais controladoras** de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida ou não, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei).

Esta decisão seria decisiva para o presente julgamento, acaso a MP 2.158-35/01 fosse declarada **integralmente** inconstitucional, o que ocasionaria o provimento do Recurso Voluntário sob análise. Contudo, a declaração de constitucionalidade em questão em nada altera o julgamento do presente caso, pois ainda que não houvesse nenhuma decisão do STF confirmando a validade da citada MP, o julgamento conduzido no âmbito do CARF deveria adotar, de qualquer forma, a premissa de sua constitucionalidade (RICARF, art. 62).

Ressalte-se que **não** foi objeto de análise, por parte da Suprema Corte, a implicação ou aplicação do disposto na MP no caso de a entidade controlada ser domiciliada em países que firmaram Tratados para evitar a dupla tributação da renda com o Brasil. Esta ausência de análise é clara quando se verifica o excerto da decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário nº 541.090, em que também se discutia a (in)constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01. Veja-se:

Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para considerar ilegítima a tributação retroativa, nos termos do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.15835/2001, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa (Relator), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. Determinado o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que se pronuncie sobre a questão atinente à vedação da bitributação baseada em tratados internacionais, vencido o Ministro Dias Toffoli, não havendo se manifestado, no ponto, o Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Redigirá

o acórdão o Ministro Teori Zavascki, que reajustou seu voto. Impedido o Ministro Luiz Fux. Plenário, 10.04.2013. (destacou-se)

Quanto à discussão sobre as implicações e hierarquia dos Tratados dentro do ordenamento jurídico brasileiro, adoto como premissa que os tratados integram a ordenamento jurídico e eventual conflito com normas internas deverão ser solucionadas de acordo com os critérios **cronológico e da especialidade**. O ponto aqui de partida advém do seguinte entendimento do Supremo Tribunal Federal:

E M E N T A: EXTRADIÇÃO - CRIMES DE CORRUPÇÃO PASSIVA E DE CONCUSSÃO - DISCUSSÃO SOBRE MATÉRIA PROBATÓRIA - INADMISSIBILIDADE - DERROGAÇÃO, NESTE PONTO, DO CÓDIGO BUSTAMANTE (ART.365, 1, IN FINE), PELO ESTATUTO DO ESTRANGEIRO - PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS - PROCESSO EXTRADICIONAL REGULARMENTE INSTRUÍDO - JURISDIÇÃO PENAL DO ESTADO REQUERENTE SOBRE OS ILÍCITOS ATRIBUÍDOS AOS EXTRADITANDOS - JULGAMENTO DA CAUSA PENAL, NO ESTADO REQUERENTE, POR TRIBUNAL REGULAR E INDEPENDENTE - RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO PENAL EXTRAORDINÁRIA CONCERNENTE AO DELITO DE CORRUPÇÃO PASSIVA - ACOLHIMENTO PARCIAL DA POSTULAÇÃO EXTRADICIONAL UNICAMENTE QUANTO AO CRIME DE CONCUSSÃO - PEDIDO DEFERIDO EM PARTE. CÓDIGO BUSTAMANTE - ESTATUTO DO ESTRANGEIRO (...)

*A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, **mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posterior derogat priori) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.***

(...) (Ext 662, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 28/11/1996, DJ 30051997 PP23176 EMENT VOL0187101 PP00015)

O Superior Tribunal de Justiça, mesmo que partindo de outra premissa da que partiu o julgado acima (uma vez que coloca os Tratados no mesmo patamar das Leis Complementares), no julgado consubstanciado no REsp nº 1.161.467, afirma que os Tratados que tem como matéria de regulação a bitributação da renda, terão prevalência sobre o direito brasileiro, quando nitidamente se confrontarem (antinomia) com leis internas. O critério da especialidade é invocado pelo STJ. Confira-se trecho da ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR

EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

(...)

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

*8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.*

*9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.*

(...) 11. Recurso especial não provido. (REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012) (destacou-se)

Extraí-se deste entendimento que, em caso de conflito entre Tratado e disposições de direito interno, devem prevalecer as disposições internacionais, por serem mais específicas.

No que se refere ao critério da especialidade, o jurista italiano Norberto Bobbio, que teve grande influência na formação do pensamento jurídico brasileiro, já pontificava em seu clássico “*Teoria do Ordenamento Jurídico*”, que esse critério deve ser utilizado para solução de antinomias dentro de um ordenamento jurídico. Em suas palavras:

*O terceiro critério, dito justamente da *lex specialis*, é aquele pelo qual, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: *lex specialis derogat generali*. Também aqui a razão do critério não é obscura: lei especial é aquela que anula uma mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). A passagem de uma regra mais extensa (que abrange um certo *genus*) para uma regra derogatória menos extensa (que abrange uma *species* do *genus*)*

corresponde a uma exigência fundamental de justiça, compreendida como tratamento igual das pessoas que pertencem à mesma categoria. A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. (...) Entende-se, portanto, por que a lei especial deva prevalecer sobre a geral: ele representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento. Bloquear a lei especial frente à geral significa paralisar esse desenvolvimento. (BOBBIO, Norberto.

Teoria do ordenamento jurídico. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10ª edição, 1999. pág. 95 e 96) (destacou-se)

Fixadas essas premissas, passo a analisar se assiste razão ao Recorrente, quando alega que, no presente caso, deve prevalecer o Tratado firmado entre o Brasil e a Argentina (Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982), em detrimento do que preceitua a legislação interna que regula a tributação de controladas e coligadas domiciliadas no exterior.

Da Tributação dos Lucros das Controladas no Exterior quando da Existência de Tratados que visam Evitar à Tributação.

De pronto, deve-se ressaltar não existir consenso acerca da condição da empresa Loma Negra, se coligada ou controlada. O contribuinte sustenta que esta empresa é apenas uma coligada, com participação de 24,18%. Por outro lado, conforme apontado no TVF, partindo do pressuposto de que o Contribuinte detém 97% das ações da empresa HoldTotal, cuja única razão de existir são as ações (49,39%) que possui na empresa Loma negra, e que esta (Loma Negra) reconhece em suas demonstrações financeiras ser controlada pela Contribuinte, conclui que se trata de empresa controlada.

De fato, como se vê dos autos, a Recorrente detém na empresa loma Negra, além da participação direta de 24,18%, também uma participação indireta de 73,38%, justamente por meio de sua participação na HoldTotal, e desta (HoldTotal) naquela (Loma Negra).

A própria Recorrente reconhece a condição de controlada:

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

Assim, confirmada a condição de controle passa ao mérito.

Quanto ao mérito, a pergunta que precisa ser respondida para a solução da lide é a seguinte: tendo em vista o Tratado para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e a Argentina, teria o Estado brasileiro competência para tributar riqueza (lucro) produzida no outro Estado signatário daquele Tratado?

Aos olhos da fiscalização, o artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 autoriza a tributação, independentemente de haver Tratado para evitar a bitributação dos países onde estariam domiciliadas as empresas (investida e investidora).

Contudo, pela leitura do artigo 7º do Tratado firmado, penso não haver dúvidas de que o Brasil está impedido (norma de bloqueio), pelo princípio da residência, de tributar

lucros auferidos em sociedades independentes (mesmo que seja controlada), domiciliadas na Argentina. Veja-se a redação do Decreto nº 87.976/1982 (modelo OCDE):

Artigo 7

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 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”

Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano, assim interpretam o citado artigo 7º do modelo OCDE:

Parece-nos correto asserverar, com apoio em Klaus Vogel, que há no art. 7º, parágrafo 1º duas normas jurídicas: (i) se uma empresa residente em um dos Estados contratantes exerça uma atividade e dela auferir lucros, então apenas o Estado de residência daquela empresa poderá tributá-los (regra geral); e (ii) se uma empresa exercer suas atividades no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado, então esse Estado (e não o Estado de residência) poderá tributar lucros, mas unicamente na medida em que forem imputáveis ao estabelecimento permanente (regra de exceção). (...)

Destarte, não se tratando de estabelecimentos permanentes, mas de empresas dotadas de personalidade jurídica própria, sejam elas coligadas ou controladas, deve-se aplicar a regra geral, que contém, na feliz expressão de Alberto Xavier, uma 'norma de

reconhecimento de competência exclusiva' do país em que se encontra domiciliada a sociedade controlada. (BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 368 e 369)

O artigo 7º do Tratado firmado pelo Brasil é muito claro no que visa proteger: os lucros auferidos pela empresa no exterior, devendo estes serem tributados somente no país onde a empresa independente tenha domicílio. Não há dúvidas, *data venia*, quanto a interpretação do dispositivo.

Por fim, deve-se ressaltar que as disposições previstas no artigo VII aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL, o que foi, inclusive, recentemente confirmado pelo artigo 11 da Lei nº 13.202/2015, que assim dispõe:

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. (destacou-se)

Neste sentido, por se tratar de uma lei interpretativa, os seus efeitos podem retroagir a fatos pretéritos, mesmo que ocorridos antes da entrada em vigor da legislação, nos exatos termos do comando do artigo 106 do Código Tributário Nacional.

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, a qual somente foi instituída por intermédio da Lei nº 7.689/88. Mesmo após sua instituição, essa contribuição somente passou a incidir sobre lucros auferidos no exterior a partir de 1º de outubro de 1999, com a edição da Medida provisória nº 1.858-6/99.

Portanto, tendo em vista que somente a partir de 1º de outubro de 1999 passou a haver previsão de incidência de CSLL sobre lucros auferidos no exterior, bem como que se trata de tributo de natureza similar à do IRPJ, como reconheceu a Lei acima, conclui-se que está abrangido pela Convenção em tela, nos termos do seu artigo II, parágrafo 2º.

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

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

Deve-se ter em conta que, em conformidade com o artigo 149 combinado com o artigo 195, I, da Constituição Federal, que confere competência à União para instituir contribuição social tendo como materialidade o lucro dos empregadores, a base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 2º da Lei nº 7.689/88, é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. Confira-se:

“Art. 2º. A base de cálculo da contribuição 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 várias regras infraconstitucionais de apuração, corresponde, necessariamente, a renda e proventos de qualquer natureza, materialidade descrita no artigo 153, III, da Constituição Federal, cuja competência para instituição também foi outorgada à União.

De qualquer forma, como se pode observar, 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 especificadas 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 alíquotas do IRPJ e da CSLL poderia, no máximo, informar que 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.

Do Ajuste do Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa da CSLL

Uma vez cancelados os autos de infração de IRPJ e CSLL, não há que se falar em retificação do saldo de prejuízo fiscal e do saldo de base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro.

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

CONCLUSÃO

Assim, diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a improcedência dos autos de infração de IRPJ e CSLL, com o consequente restabelecimento dos saldos de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL que foram indevidamente compensados na autuação.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Declaração de Voto

Conselheira Giovana Pereira de Paiva Leite

Manifestei intenção de declarar voto, para expor as razões pelas quais votei por negar provimento ao recurso voluntário.

O cerne da discussão dos presentes autos diz respeito à tributação dos lucros auferidos no exterior com base no art. 74 da MP n. 2158-35/2001 e sua compatibilidade com o artigo VII da Convenção Brasil-Argentina destinada a evitar a dupla tributação e a evasão fiscal.

A Recorrente defende que a aplicação do art. 74 da MP n. 2158-35/2001 viola o artigo VII da Convenção, pois estaria tributando os lucros das pessoas jurídicas residentes na Argentina. Assim, o primeiro argumento suscitado pela recorrente é voltado para a competência exclusiva da Argentina para tributar os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas residentes naquele país – o que estaria previsto no art. 7 do Tratado Brasil- Argentina.

Tal argumento não procede.

Isto porque o que se está a tributar não é o lucro da empresa estrangeira, mas sim o lucro da empresa brasileira, decorrente de seus investimentos no exterior. Isto porque os valores disponibilizados pelas controladas ou coligadas estrangeiras devem ser qualificados como lucros da controladora residente no Brasil – nos termos do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158- 35, de 2001.

Neste sentido, adoto os fundamentos do acórdão n. 9101-004.581, de relatoria da I. Conselheira Edeli Bessa, que tratou da matéria, todavia fazendo referência à Convenção Brasil-Holanda, mas que aplica-se *mutatis mutandis* ao caso em tela, do qual transcrevo alguns trechos:

(...)

Apesar do longo relatório, e das várias abordagens que ele apresenta, a controvérsia instaurada nos presentes autos está vinculada a uma questão fundamental, que consiste em examinar se a tributação de lucros no exterior viola ou não os tratados para evitar a dupla tributação da renda.

(...)

Transcrevo aqui as conclusões do Acórdão nº 9101-002.332, de 04/05/2016, orientadas pelo voto do conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, que também abordou tratado com os Países Baixos (Holanda):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007 LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Lançamento precedente.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA. Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE CONTROLADA NO EXTERIOR COM OS SEUS PRÓPRIOS PREJUÍZOS. Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, podem ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada. Recurso Especial do Contribuinte Negado.

[...]Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Redator Designado.

[...]CONCLUSÃO

Desta forma, com base nas razões acima pode-se concluir de forma incontornável o seguinte:

1ª matéria

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/ 2001 é norma que visa evitar o diferimento eterno do pagamento do IRPJ decorrente dos ganhos de atividades no estrangeiro das empresas brasileiras, enquadrando-se no conceito de legislação de controladas no exterior (*Controlled Foreign Corporations – CFC*).

O Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a cobrança do IRPJ nessa modalidade, inferindo-se, portanto, sua adequação ao que é preconizado pelo art. 43 do CTN, embora tenha concluído por haver restrições no caso das coligadas no exterior – matéria estranha ao presente processo.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 não incide sobre o lucro da entidade estrangeira sobre o controle da entidade brasileira, mas sobre o seu reflexo no patrimônio da entidade brasileira, auferível pelo MEP, por conseguinte, não há que se cogitar de aplicação do art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto o art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU, afasta também a incidência imediata do art. 10 daquelas convenções visto que o art. 10 só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos – o que não é o caso.

Como a Convenção de Dupla Tributação Brasil-Holanda não traz norma específica relativa à situação prevista na norma contida no art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, e não há como fazer incidir no caso o art. 7º ou o art. 10 do referido Acordo, pelas razões já expostas, conclui-se que não há conflito entre a norma interna e a Convenção Brasil-Holanda, sendo inapropriada qualquer alegação no sentido de violação do que dispõe o art. 98 do CTN (norma de resolução de conflitos)

(...)

Como já exposto, desnecessário discutir aqui se o tratado abrange também a CSLL, tendo em vista o que dispõe o art. 11 da Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015.

Assim, embora se entenda que os tratados abrangem também a CSLL, no caso presente o que não se aplica é o Convenção Brasil-Holanda, por conseguinte mantém-se a decorrência do lançamento em relação à CSLL.

Transcrevo também o voto proferido pelo conselheiro André Mendes de Moura no Acórdão nº 9101-003.088, de 13/09/2017:

[...]

Voltando para o caso concreto, a matéria a ser analisada é se o Tratado Brasil-Luxemburgo teria repercussão na materialidade prevista pelo art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

A assunto já foi discutido em recentes julgamentos no presente Colegiado: Acórdão nº 9101-002.589 ("caso EAGLE"), nº 9101-002.751 (PETROBRÁS), nº 9101-002.832 (INTERCEMENT), cujas razões para decidir adoto nos presentes autos.

Transcrevo o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

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

O aspecto material da norma trata dos lucros auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em quantum proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Para operacionalizar a apuração dos lucros auferidos de controladas/coligadas (investidas) no Brasil, quanto no exterior, tomou-se como base os resultados na contabilidade da investidora refletidos por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

Para investimentos no Brasil, a investidora contabiliza o resultado positivo da investida, proporcional à sua participação, e exclui o resultado na apuração do lucro real. Nesse caso, viabiliza-se a neutralidade porque, como o lucro auferido pela investida já foi tributado no Brasil, não cabe sua tributação no resultado da investidora. E principalmente porque a investida encontra-se no Brasil, ou seja, os lucros auferidos pela investida são necessariamente oferecidos à tributação.

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real. Contudo, dispôs uma etapa complementar: se os lucros forem auferidos de controladas e coligadas, cabe a adição no resultado tributável, na proporção de participação da investidora brasileira sobre o investimento, ao final de cada ano-calendário.

Parte-se da premissa de que os lucros são da investidora brasileira, e, por isso, a sua tributação não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento.

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis menores, e a controladora brasileira, que detém poder de decisão sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos. Trata-se de situação em que a neutralidade que ocorre quando investidora e investida estão no Brasil é desvirtuada.

Porque quando ambas estão no Brasil, a mesma alíquota é aplicada sobre o lucro da investida e o da investidora. Tributa-se o lucro de investida, e tal valor não é tributado pela investidora. Não há prejuízo no sistema.

Por outro lado, se investida está em país de tributação menor, não há que se falar em neutralidade. Na realidade, operacionaliza-se um diferimento em tempo indeterminado da tributação.

E, precisamente para se evitar tal diferimento, o art. 74 da norma em debate dispôs expressamente sobre aspecto temporal: o lucro presume-se distribuído para a empresa brasileira (na condição de detentora das ações/quotas da investida), na proporção de sua participação, ao final do ano-calendário.

E a neutralidade, que se operacionaliza quando tanto investida quanto investidora estão no Brasil, também é tutelada ao se dispor quando a investida está no exterior.

Vale transcrever o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro

real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. A tributação só se consuma se as alíquotas no exterior foram inferiores às praticadas no Brasil. Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Luxemburgo.

Por sua vez, precisamente sobre a perspectiva de que a materialidade trata dos lucros auferidos pela investidora brasileira, que não se aplica o art. 7º da Convenção Brasil-Luxemburgo.

Isso porque os lucros, apesar de auferidos pela empresa no exterior, pertencem, na medida da participação societária, ao seu investidor que se localiza no Brasil. Ou seja, a legislação brasileira diz respeito aos lucros auferidos pelo contribuinte, investidor, residente no Brasil.

(...)

Assim, não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Luxemburgo para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, havendo, nesse contexto, incidência do IRPJ e da CSLL.

A lei brasileira, ao estabelecer a base de tributação do IRPJ e da CSLL para as empresas brasileiras, determinou que se computasse nessa base os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

(...)

Não há, desse modo, nenhuma incompatibilidade entre a legislação brasileira (voltada para os seus próprios residentes) e os tratados internacionais (aplicados às empresas não residentes).

De qualquer forma, apesar de toda a controvérsia sobre as questões relativas à tributação de lucros no exterior e os alegados problemas de bitributação, é sempre importante lembrar que a legislação brasileira assegura à empresa brasileira que detém investimentos no exterior o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada qualquer chance de dupla tributação sobre a mesma renda/lucro.

Em seu recurso, a contribuinte faz várias críticas à lei brasileira, no sentido de que ela incorreria em dupla tributação.

(...)

Nesse passo, por mais essa razão, pode-se novamente afirmar que não há conflito entre a norma interna e o tratado internacional para se evitar dupla tributação, sendo incabível a alegação de violação ao art. 98 do CTN (norma de resolução de conflitos) Também não socorre a contribuinte a alegação de que o STF teria reconhecido a não aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001 quando as controladas fossem sediadas em países ditos com tributação normal, como é o caso da Holanda.

Como muito bem apontado pela PGFN em sede de contrarrazões, o que o STF reconheceu em 10/04/2013, no julgamento da ADI 2.588, foi "2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a

peessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam 'paraísos fiscais' ”;

Quanto às controladas, nesse mesmo julgamento, o STF reconheceu "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)", **para logo em seguida, no julgamento do RE 541.090/SC (também em 10/04/2013), confirmar que a norma do referido art. 74 seria aplicável também às controladas sediadas em países com tributação dita “normal”.**

(...)

Nestes termos, o precedente refuta os questionamentos da Contribuinte, demonstrando a incorreção da interpretação que ela extrai do julgamento proferido nos autos da ADIN nº 2.588, evidenciando a disponibilidade da renda para fins de exigência dos tributos incidentes sobre o lucro, bem como a inaplicabilidade dos Artigos 7 e 10 do acordo firmado entre o Brasil e a Holanda para os fins pretendidos pela recorrente. Em consequência, não houve afronta ao art. 98 do CTN e, quanto à alegada incompatibilidade com o art. 110 do CTN, firmado está, nas razões transcritas, que a capitalização evidencia a efetiva e real disponibilidade dos lucros, confirmando a eficácia do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, como reconhecida norma CFC, para evitar a dupla não-tributação dos lucros em tais circunstâncias.

Quanto a este último ponto, são aqui incorporadas as razões expostas pelo ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 9101-002.332:

O recorrente sustenta de início que se aplica ao caso o art. 7º da Convenção Brasil-Holanda de modo a afastar a incidência da norma contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001.

Em sua linha argumentativa no recurso especial o recorrente sustenta pela aplicação do art. 7º da Convenção Brasil-Holanda, e da prevalência dos acordos internacionais sobre o direito interno, com base no art. 98 do CTN em jurisprudência do STF e do STJ. Neste aspecto específico (prevalência dos acordos internacionais tributários sobre o direito interno) concordo com o recorrente, porém o que ocorre *in casu* é que não há conflito entre a norma convencional e a norma interna, que são compatíveis, conforme se demonstrará adiante.

Ao contrário do recorrente, entende-se correto o Ac. recorrido quando sustenta para efeitos da discussão dos presentes autos que (fls. 2.192-2.193):

Ora, no caso em tela estamos falando de uma empresa domiciliada no Brasil e de suas receitas de participação nos lucros de uma controlada na Holanda. Ou seja, totalmente inaplicável o art. 7º, pois esse dispositivo só vedaria a tributação, pelo Brasil, de lucros aqui auferidos por empresa holandesa sem estabelecimento permanente no território nacional.

O recorrente insiste que “os lucros são da empresa estrangeira”. De fato são, ocorre que a empresa estrangeira pertence a uma empresa brasileira e esta é que está sendo tributada.

Adiante o recorrente cita acórdãos do CARF e do STJ para sustentar sua posição – aspectos que retomaremos adiante.

Seguem as razões pelas quais concordo com as conclusões do Ac. recorrido e não entendo procedentes os argumentos do recorrente e do i. Relator.

A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas no Brasil que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes

não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador, como bem argumentado no Ac. recorrido), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Instrução Normativa SRF 38/1996 regulamentou a Lei n. 9.249/1995 (considerando o efetivo pagamento ou creditamento para efeito de tributação) e depois a Lei 9.532/1997 estabeleceu, também neste sentido, que os rendimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, por PJ no Brasil, seriam tributados quando disponibilizados (lucro das filiais e sucursais continuaram a ser tributados na apuração, quando do balanço). Tratando-se, portanto, de mera norma de tributação universal, sem efeitos de norma CFC (destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas). Na sequência, a Lei Complementar n. 101, de 10 de janeiro de 2001, promoveu alteração no CTN em seu art. 43, introduzindo dois parágrafos, de forma a evidenciar a possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e a possibilidade da definição do momento em que se pode tributar a variação patrimonial positiva no exterior, de titularidade de pessoa domiciliada no Brasil, nos seguintes termos:

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

...

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

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

Entende-se que esses dispositivos não trouxeram, de fato, nenhuma novidade, mas apenas deixaram mais claras as possibilidades legais. Assim, se não havia problemas desde a edição da Lei n. 9.249/1995, com a edição da Lei Complementar n. 101/2001, que introduziu as modificações transcritas acima no CTN, nenhuma dúvida poderia haver com relação à possibilidade de lei ordinária definir o momento em que se pode tributar os lucros no exterior (que representam uma variação patrimonial positiva do investidor domiciliado no Brasil), e então sobreveio o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de julho de 2001, que foi “cristalizada” como MP n. 2.158-35/2001 (em decorrência do art. 2º da Emenda à Constituição n. 32/2001), e que tem a seguinte redação

(...)

Veja-se que não se pode dizer que não disponibilidade jurídica, pois há. Tanto é que a controladora pode ter o lucro distribuído aqui no Brasil, conforme demonstra o C. Alberto Pinto em seu voto no Acórdão n. 1302-001.630 em trecho abaixo transcrito (fls. 2.127) (a legislação referida estava em vigor à época dos fatos geradores):

14. Verificado quando se deve aplicar o MEP, cabe agora analisarmos a mais importante consequência da sua aplicação, qual seja, o reconhecimento pela investidora dos lucros da investida ao mesmo tempo em que são produzidos, independentemente de terem sido distribuídos. Com isso, antes mesmo de serem recebidos, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP já representam um acréscimo patrimonial na investidora, pois, como bem ensina Modesto Carvalhosa (in Comentários à Lei das Sociedades Anônimas, vol. 4 – tomo II, ed. Saraiva, pág. 50):

*“Há assim um registro concomitante do resultado na ‘sociedade filha’ e na ‘sociedade mãe’. Daí dizer que a investidora apropria, com a equivalência patrimonial, o resultado derivado de seus investimentos nas sociedades investidas **por regime de competência, e não por caixa, quando distribuído**”. [grifo nosso]*

15. Além disso, os lucros das investidas avaliadas pelo MEP, antes mesmo de serem efetivamente recebidos, podem ser distribuídos pela investidora aos seus acionistas (ou sócios), já que a maneira de evitar tal distribuição que seria pela constituição de uma reserva de lucros a realizar é uma mera faculdade da empresa, se não vejamos como dispõe o art. 197 da Lei nº 6.404, de 1976, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001:

(...)

16. Dessa forma, caso a investidora não constitua reserva de lucros a realizar (o que poderá fazer, já que a formação de tal reserva é uma mera faculdade e, não, uma obrigação), o percentual de dividendos distribuídos poderá incidir sobre a parcela do seu resultado gerada por lucros ainda não distribuídos de investidas avaliadas pela equivalência patrimonial. Isso se deve ao fato de que a Lei das S/A adota o regime de competência, de tal sorte que, mesmo não tendo sido recebido os lucros das investidas (ou seja, de não ter sido financeiramente realizado), eles compõem o resultado da investidora, passível de distribuição aos acionistas (ou sócios). (Grifos e negritos no original).

(...)

Assim, não há como discordar dos argumentos das contrarrazões neste sentido, i.e., que se trata, in casu, de norma CFC, visando impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior, e que está perfeitamente compatível com o art. 43 do CTN.

Entendo que, independentemente da existência dos §§ 2º e 3º do art. 43 do CTN, esta norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 seria válida, pois se destina a evitar, considerando o sistema de tributação universal, que o contribuinte adie indefinidamente a tributação de sua variação patrimonial positiva (fato gerador do imposto de renda) obtida no exterior. Lembro, novamente, que, em relação à pessoa física, desde antes de o CTN em vigor, existe a afetiva incidência do imposto de renda em bases universais, nunca tendo sido considerada incompatibilidade com o CTN. A alteração do CTN só deixou mais clara esta possibilidade que, repito, já existia, i.e., tanto a incidência em bases universais, quanto a possibilidade de tributar sua variação patrimonial positiva obtida no exterior, ainda que não efetivamente distribuída ao seu beneficiário efetivo domiciliado no Brasil.

Convém ressaltar que neste ponto há uma divergência entre o voto condutor do C. Alberto Pinto e o voto do C. Eduardo de Andrade (fls. e-2.124-2.128), que acompanhou o voto vencedor pelas conclusões, sustentando que há presunção (a que chama de ficta) na distribuição dos lucros neste caso. Veja-se que tanto um raciocínio como o outro têm duas consequências comuns: mantém a tributação e afastam a aplicação do art. 7º dos acordos de dupla tributação, sendo que o segundo aparentemente, apenas aparentemente, poderia levar à aplicação do art. 10 (isto porque este art. só se aplica se houver distribuição efetiva) e o primeiro afasta tanto o art. 7º como o art. 10, de pronto. Voltarei a este ponto adiante no meu voto, mas estes esclarecimentos em relação a esses aspectos fazem-se necessários também aqui.

Não se pode concordar com a ideia do recorrente de que está a se tributar o lucro da entidade estrangeira no exterior enquanto no exterior, mas, o que o lucro da controlada no exterior representa em termos de variação patrimonial positiva no patrimônio da entidade brasileira (controladora), sendo esta é que é tributada.

Repise-se, o fato gerador tributável é variação patrimonial positiva identificada na controladora brasileira, que corresponde aos lucros da controlada no exterior.

Não existe, portanto, o exercício de poderes coercitivos e sancionatórios do Fisco brasileiro em território estrangeiro, pois a entidade tributada é a brasileira, em território brasileiro. O fato de a IN n. 213/2003 determinar que se inclua para efeito de cálculo o lucro do exterior antes da tributação é mera metodologia de cálculo, de modo a permitir que o imposto pago no exterior seja deduzido do imposto a ser pago no Brasil, caso contrário, e.i., se fosse pelo valor líquido, sempre haveria tributação, ainda que a alíquota do país estrangeiro fosse maior que a brasileira. Ou seja, se alíquota do país estrangeiro for igual ou maior que a brasileira nada há a pagar, o que só acontece se for inferior à brasileira.

Nesse sentido, esta metodologia é correta para se aplicar o art. 26 da Lei n. 9.249/1995, conforme se extrai do seu texto, que segue transcrito:

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.

A respeito do cálculo do imposto conforme previsto na IN 213/2002, veja-se que metodologia de incluir na tributação o valor antes de deduzido os tributos pagos no exterior, para somente depois permitir sua dedução, é a única forma de cálculo que permite a dedução do tributo pago no outro estado, sendo, portanto, norma que protege o contribuinte brasileiro. À evidência, não há incompatibilidade ou conflito na aplicação dos dispositivos da legislação interna e da norma convencional.

(...)

Ademais, com a introdução da norma CFC, a expressão “lucros considerados disponibilizados” contida no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001, há que ser interpretada e definida. Como não está definida na Convenção Brasil-Holanda, busca-se o que dispõe seu art. 3º, par. 2 que diz: “2. Para a aplicação desta Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que nela não esteja definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado, relativamente aos impostos aos quais se aplica a Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diversa.” Ou seja, em circunstância que tais a própria Convenção remete ao entendimento contido na própria legislação interna. O tratado tem que ser interpretado com um todo, considerando todas as normas pertinentes.

(...)

Por tudo o exposto, não se confundem as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Argentina para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, avaliado pelo Método de Equivalência Patrimonial, ao final de cada ano-calendário, havendo, nesse contexto, incidência do IRPJ e da CSLL.

No caso em tela estamos falando de uma empresa domiciliada no Brasil e de suas receitas de participação nos lucros de uma controlada na Argentina. Ou seja, totalmente inaplicável o art. VII, pois esse dispositivo só vedaria a tributação, pelo Brasil, de lucros aqui auferidos por empresa argentina sem estabelecimento permanente no território nacional.

Sendo assim, meu voto é por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Giovana Pereira de Paiva Leite