



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720116/2018-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-004.362 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Recorrente VOTORANTIM CIMENTOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013, 2014

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS NA INVESTIDORA BRASILEIRA.

No julgamento da ADI 2.588/DF, em relação à constitucionalidade da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158/01 aos lucros auferidos por empresa controlada, situada fora de paraísos fiscais ou de países com tributação favorecida, não houve a apreciação necessária da matéria para promover o resultado típico dessa Ação, capaz de produzir efeitos erga omnes.

ART. 74 DA MP Nº 2.15835, DE 2001. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO - ESPANHA, ARGENTINA E CHILE. MATERIALIDADES DISTINTAS.

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, e as dispostas nas Convenções firmada entre o Brasil, de um lado, e Espanha, Chile e 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, ao final de cada ano calendário.

LUCROS NO EXTERIOR. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA APURAÇÃO DO RESULTADO, MEDIANTE DOCUMENTOS DE SUPORTE ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ESTRANGEIRAS. A autoridade fiscal pode solicitar ao sujeito passivo no Brasil os documentos de suporte aos demonstrativos financeiros utilizados para a apuração do lucro no exterior. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, cabendo a autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação à, i.i) inaplicabilidade do artigo 74 da MP 2158/2001; i.ii) tributação dos lucros das coligadas e controladas no exterior, vencida a Relatora e os

Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paula Santos de Abreu e Bárbara Santos Guedes que davam provimento; ii) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a glosa da despesa da empresa VCEAA em 2012, no valor de EURO 590.191.000,00, vencidos os Conselheiros Marco Rogério Borges, Evandro Correa Dias e Paulo Mateus Ciccone, que negavam provimento; iii) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação, iii.i) aos prejuízos acumulados da empresa VCC; iii.ii) à incidência de juros sobre a multa de ofício (Súmula CARF nº108). Designado para redigir o voto vencedor em relação às matérias em que vencida a Relatora e decididas pelo voto de qualidade, o Conselheiro Evandro Correa Dias. O Conselheiro Murillo Lo Visco manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Murillo Lo Visco, Paula Santos de Abreu, Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente). Ausente o Conselheiro Caio César Nader Quintella.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração lavrado para a exigência de IRPJ (fls 3209 a 3218) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 3220 a 3229), relativo aos anos-calendário de 2013 e 2014 em virtude da ausência de adição, na determinação do lucro real, dos lucros auferidos no exterior por meio de empresas controladas, em violação às determinações constantes nos arts. 25 e 27 da Lei nº 9.249, de 1995, 16, da Lei nº 9.430, de 1996, e 21 e 74, da Medida Provisória nº 2.158-35. As empresas fiscalizadas foram as seguintes:

2013		
CONTROLADA	PAÍS DE RESIDÊNCIA	LUCRO A TRIBUTAR, SEGUNDO OS AUTOS
Votorantim Cimentos EAA Inversiones ("VCEAA")	Espanha	R\$233.363.065,50
Votorantim Cimentos Argentina S.A. ("VCA")	Argentina	R\$3.886.596,10
Votorantim Cimentos Chile Ltda. ("VCC")	Chile	N/A ¹

2014		
CONTROLADA	PAÍS DE RESIDÊNCIA	LUCRO A TRIBUTAR, SEGUNDO OS AUTOS
VCEAA	Espanha	R\$371.566.461,00
VCA	Argentina	R\$8.185.736,40
VCC	Chile	R\$6.954.917,74

Segundo a fiscalização, os lucros auferidos por empresas controladoras brasileiras, por intermédio de suas controladas, devem ser tributados a partir dos lucros apurados nas demonstrações financeiras de suas investidas, na proporção de sua participação societária, e adicionados ao lucro real da investidora brasileira em 31 de dezembro de cada ano.

A respeito das Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação celebradas pelo Brasil com: a) Espanha (Decreto n.º 76.975/76); b) Argentina (Decreto n.º 87.976/82 e Chile (Decreto n.º 4.852/03), o agente fiscal entendeu os preceitos constantes do artigo 7º das mencionadas convenções não elidem a possibilidade de um Estado contratante realizar a tributação de seus residentes em relação aos lucros auferidos em decorrência dos resultados de controladas sediadas no outro Estado contratante. Aduz também a Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit n.º 18, de 8 de agosto de 2013 acerca da matéria.

Em relação à empresa VCEAA, a fiscalização glosou despesas registradas no ano-calendário de 2012, por entender que a contribuinte não forneceu elementos para corroborar formação do valor de 591.191.000,00 euros no seu resultado.

Intimada, a contribuinte apresentou impugnação na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

a) A adoção do sistema de tributação em bases universais, da forma como instituído pela Lei n.º 9.532/97, promove uma deturpação do conceito de renda e uma tributação extraterritorial;

b) No julgamento da ADIN 2.588, os casos de coligadas situadas em país com tributação favorecida ou controlada situada em país sem tributação favorecida o STF não obteve resultado conclusivo;

c) A norma sobre a tributação em bases universais pretende interromper a constituição de coligadas ou controladas em países com tributação favorecida, de forma alguma similar a este feito;

d) os lucros auferidos pelas empresas controladas na Espanha, Argentina e Chile devem ser tributados exclusivamente por aqueles países, em respeito ao art. 98 do CTN, ao

tratado internacional firmado com aquele país e ao posicionamento do STJ acerca do tema, no julgamento do REsp 1.325.709;

e) além de o art. 7 das Convenções vedar a tributação pelo Brasil dos lucros auferidos por empresas sediadas na Argentina, o art. 23 da convenção argentina determina que os dividendos distribuídos por sociedades argentinas (como é o caso de VCA) à investidora brasileira que detenha mais de 10% do capital social da primeira (como é o caso da impugnante) estão isentos de tributação no Brasil

f) De acordo com a convenção argentina, o Brasil não pode sujeitar à tributação os lucros não distribuídos das empresas estrangeiras (art. 7º) e, cumprido o requisito da participação mínima, tampouco pode tributar os lucros distribuídos na forma de dividendos (art. 23).

g) Apesar de ter atendido diligente e integralmente às solicitações da fiscalização, mediante a prestação de informações detalhadas e a apresentação de toda a documentação requerida, o TVF ainda assim considerou que as explicações da impugnante haviam sido insuficientes. Segundo o TVF, faltaram informações para que a autoridade fiscal pudesse validar a despesa registrada pela VCEAA, de modo a corroborar a formação do valor de €590.191.000,00;

h) Os trechos transcritos do TVF revelam o equívoco crucial da presente autuação: supor que o fisco brasileiro teria autoridade para se imiscuir na contabilidade de uma empresa espanhola, inclusive para glosar contabilmente uma despesa, o que é proibido pela lei brasileira.

i) Como se sabe, o caput do art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07.10.2002 (IN SRF nº 213/02) determina que as demonstrações financeiras das controladas estrangeiras devem ser elaboradas "segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio".

j) Se, de um lado, a autoridade brasileira não é obrigada a conhecer a legislação espanhola; de outro, evidentemente, não pode pretender questioná-la. A tentativa de fazê-lo, apesar de repetidos esclarecimentos no sentido de que a contabilidade de VCEAA havia sido examinada e auditada por consultores locais, revela aparente inconformismo com o valor da despesa registrada pela controlada espanhola, sem nenhum critério jurídico que dê suporte a esse questionamento.

l) Com isso, mesmo que sejam superadas as alegações relativas à impossibilidade de tributação dos lucros de empresas controladas no exterior, a VCEAA não terá lucros a tributar em 2013 nem 2014; e os prejuízos acumulados de VCEAA deverão ser recalculados.

m) Ao apurar os lucros supostamente passíveis de tributação auferidos por VCC, o TVF compensou os prejuízos acumulados da empresa anteriormente ao ano-calendário de 2013, em observância ao que dispõe o art. 40, §20, da IN SRF nº 213/028. Ocorre que o valor de 2.209.259.000,00 pesos chilenos está equivocado; o valor de prejuízo passível de compensação nesta autuação era maior.

Em 10 de abril de 2019, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), negou provimento à impugnação. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR MEIO DE CONTROLADAS

Os lucros auferidos no exterior apurados por intermédio de controladas devem ser adicionados ao lucro líquido da controladora para determinação do lucro real, e, para fins de tributação no Brasil, deve-se considerar que os lucros serão disponibilizados na data do balanço no qual forem apurados pela controlada.

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI n.º 2.588, não declarou inconstitucional o art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 no que diz respeito à tributação dos lucros das controladas localizadas em países com ou sem tributação favorecida.

TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO - ESPANHA, ARGENTINA E CHILE

O lucro auferido no exterior decorrente de investimento em controlada é tributado na empresa brasileira em razão do acréscimo patrimonial ocorrido na empresa nacional. Assim, os art. 7 e 23 da convenção para evitar a dupla tributação da renda, firmada entre o Brasil, de um lado, e Espanha, Chile e Argentina resguarda a empresa sediada nesses países, mas não impede a tributação sobre a empresa brasileira.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Intimada (fls. 3528), a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 3531/3576 no qual reitera as alegações já suscitadas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade motivo pelo qual, dele conheço.

1) TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR

Alega a Recorrente que o acórdão recorrido afirma que o objeto do lançamento ora combatido não seria o resultado obtido pelas empresas estrangeiras, mas sim o lucro obtido pela Recorrente com os investimentos por ela efetuados. Ao proceder dessa maneira, desconsiderou as Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação celebradas pelo Brasil com: a) Espanha (Decreto n.º 76.975/76); b) Argentina (Decreto n.º 87.976/82 e Chile (Decreto n.º 4.852/03 em afronta ao art. 98 do CTN que garante a prevalência dos tratados internacionais face à legislação tributária interna, pelo princípio da especialidade. Como as mencionadas convenções vedam a bitributação, o fisco está impedido de tributar o lucro auferido no exterior pelas

controladas da Recorrente, eis que já foram oferecidos à tributação nos respectivos países de origem.

Antes de analisarmos a questão da incompatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 e os tratados internacionais, é importante que se verifique a extensão da decisão proferida na ADI n.º 2588.

Conforme exposto na Solução de Consulta COSIT n.º 18/2013 da leitura dos diferentes votos que integram a decisão da ADIN n.º 2.588 foi firmada a decisão, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, no sentido de que a regra prevista no caput do art. 74 da MP n.º 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 a esse ponto. Confirma-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 DATA DO 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;

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.

A ementa da decisão indica que o STF procurou dar ao artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 os contornos de uma verdadeira regra CFC (*Controlled Foreign Corporation rule*) que são regras adotadas por outros países para se evitar, de forma abusiva, o diferimento dos lucros auferidos por controladas localizadas no exterior. Isso porque, da forma como redigido, o art. 74 extrapolou o pressuposto essencial das regras de CFC que é o de se evitar a chamada *elisão fiscal abusiva*.

Embora as normas de CFC possuam redações distintas conforme a legislação de cada país, os pontos comuns dessas normas são:

a) o fato do lucro ser auferido por uma sociedade localizada em uma jurisdição de baixa tributação ou que oponha sigilo à composição societária ou às informações econômico-fiscais;

b) o lucro não decorre de uma atividade econômica substantiva da sociedade localizada no exterior.

A própria Solução de Consulta Interna nº 18/2013 da COSIT reconhece que os comentários do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, excepcionam a aplicação dos tratados para evitar dupla tributação, nas hipóteses de regras de CFC destinadas à combater abusos, conforme se verifica pelo item 30 abaixo transcrito:

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da 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. Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção Modelo:

" 7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.

7.1 Os contribuintes podem ser tentados a abusar das leis tributárias do Estado, explorando as diferenças entre as legislações dos países ... "

A Solução de Consulta Interna 18/2013 procura justificar a inaplicabilidade do Parágrafo 1º do Artigo 7º utilizando-se como fundamento nos seguintes comentários da OCDE:

" 10.1 O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. 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."

Todavia, ainda que se admita a eficácia vinculante dos mencionados comentários (o que seria questionável tendo em vista que o Brasil não integra a OCDE) eles devem levar em consideração o contexto em que foram emitidos, qual seja, o de combater o abuso na utilização dos tratados. Nesse sentido, esclarecedora a doutrina de Sérgio André Rocha:

Com efeito, independentemente de serem qualificadas como CFC, ou não, as regras brasileiras certamente não foram consideradas como *típicas regras CFC pelos referidos Comentários*.

De fato, como já ressaltamos, a maioria dos países membros da OCDE não pode incluir em suas legislações regras com o alcance da regra brasileira – ver item 3.6. , uma vez que as mesmas seriam contrárias às liberdades fundamentais da União Europeia.

Dessa maneira, é claro que os Comentários da OCDE e da ONU não tinham como paradigma modelos como o brasileiro. Este fato é ressaltado no Relatório da Ação 3 do Projeto BEPS, onde se demonstrou grande preocupação com os limites para a adoção de 'regimes CFC pelos países da União Europeia. (ROCHA, Sérgio André; *Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 79)

Diante dessas premissas, entendo aplicável a norma do artigo 7 das mencionadas convenções que assim dispõem:

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. Ressalvadas as 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 o mesmo teria podido obter se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.
3. Para a determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, será permitida a dedução das despesas necessárias e efetivamente realizadas para a consecução dos fins desse 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 mero fato de que este compre bens ou mercadorias para a empresa.
5. Quando os lucros compreenderem rendimentos tratados separadamente em outros Artigos desta Convenção, as disposições desses Artigos não serão afetadas pelas disposições do presente Artigo.

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 a 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 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 INSRF 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 das controladas com fundamento no artigo 10 das Convenções. Isso porque, o seu alcance está restrito aos dividendos **pagos**. Nesse sentido, esclarecedor o voto do Conselheiro Luís Flávio Neto, no Acórdão n.º 9101-002.332:

A análise gramatical do trecho do art. 10 (1) do acordo Brasil Países Baixos, na oração “Os dividendos pagos por uma sociedade (...)”, evidencia o emprego do sujeito paciente (da passiva) “dividendos” acompanhado do particípio “pago”. Importante ressaltar que o particípio consiste em uma forma nominal do verbo que expressa o resultado do “fato verbal”, isto é, indica uma ação já realizada, já finalizada, sobre o objeto da oração que ele qualifica, *in casu*, “os dividendos”.

O termo “pago”, assim, atua como um reforço incisivo para delimitar a aplicação do dispositivo àquela situação em que o rendimento por ele tutelado (“dividendos”) tenham sido efetivamente “pagos”.

Sob a perspectiva sintática, o termo “dividendo”, empregado na cláusula sob exame, encontra-se qualificado como “pago”, o que impõe, necessariamente, que esta ação (pagar) já tenha sido concretizada (pela “sociedade”, agente da passiva na oração).

(...)

Os Comentários à CM-OCDE, editados pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, podem ser equiparados à doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes nações, a qual, conforme albergada pelo art. 31 (3) “c” da CVDT cumulado com o art. 38 (1) “c” do Corte Internacional de Justiça. A obrigatoriedade de sua observância se dá nesses termos.

De todo modo, desde a sua versão de 1977, os Comentários à CM-OCDE apresentam as seguintes disposições quanto à interpretação do art. 10 dividendos), especialmente quanto aos termos “dividendos pagos”, *in verbis*:

“7. Por este motivo, o parágrafo 1 simplesmente estabelece que dividendos poderão ser tributados no Estado de residência do beneficiário. O termo “pago” apresenta significado bastante amplo, já que o conceito de pagamento significa o cumprimento da obrigação de colocar recursos à disposição do acionista da maneira exigida por contrato ou pelo costume.”

O termo “pago”, conforme essa evidência do contexto extrínseco secundário dos acordos de bitributação, abrange apenas situações em que há efetivo “cumprimento da obrigação de colocar recursos à disposição do acionista da maneira exigida por contrato ou pelo costume”. Desse modo, ainda que se possa atribuir maior ou menor importância aos Comentários à CM-OCDE existentes à época em que o acordo Brasil Países Baixos foi celebrado, é contundente constatar que o parágrafo 7o dos Comentários ao art. 10o da CM-OCDE, acima transcrito, converge com as demais evidências analisadas neste voto: para que os “dividendos” sejam considerados “pagos”, exige-se a efetiva transferência de titularidade dos recursos da sociedade ao acionista.

Além dos argumentos acima expostos, é importante destacar que as Convenções firmadas pelo Brasil com a Argentina e Espanha tem norma estabelecendo a isenção dos dividendos distribuídos.

O art. 23 da Convenção firmada com a Argentina determina que os dividendos distribuídos por sociedades argentinas à investidora brasileira que detenha mais de 10% do capital social da primeira (Recorrente) estão isentos de tributação no Brasil. Confira-se:

CONVENÇÃO ARGENTINA

ARTIGO XXIII – Métodos para eliminar a dupla tributação.

(...)

2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente na Argentina a uma sociedade residente no 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.

Dessa forma, cumprido o requisito da participação mínima (10%) não podem ser tributados os lucros distribuídos na forma de dividendos.

A Convenção firmada com a Espanha, por sua vez, determina que os dividendos distribuídos por sociedade espanholas à investidora brasileira estão isentos de tributação no Brasil, independentemente da participação que a investidora brasileira detenha na sociedade espanhola.

CONVENÇÃO ESPANHA

ARTIGO 23 – Métodos para eliminar a dupla tributação.

(...)

4. Quando um residente do Brasil receber dividendos de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos.

A decisão recorrida sustenta, com fundamento Consulta Interna da COSIT n.º 18/13, que, quando o Estado Contratante deseja renunciar à competência para tributar os lucros não distribuídos por controladas estrangeiras, ele o faz expressamente à exemplo dos acordos firmados as Repúblicas Tcheca e Eslovaca.

Todavia, como bem observa a Recorrente, os mencionados acordos não limitam a tributação, pelo Brasil, dos dividendos distribuídos pela sociedade estrangeira à investidora brasileira. Sendo assim, tal entendimento é incoerente, pois se a COSIT reconhece que há convenções nas quais o Brasil renunciou ao direito de tributar lucros não distribuídos, como pode se admitir a tributação de lucros auferidos por residente em país cuja convenção o Brasil impede a tributação até mesmo dos lucros distribuídos?

Diante de todo o exposto, o Artigo VII, Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação celebradas pelo Brasil com: a) Espanha (Decreto n.º 76.975/76); b) Argentina (Decreto n.º 87.976/82 e Chile (Decreto n.º 4.852/03 servem como norma de bloqueio e sobrepõe-se às disposições do art. 74 da MP n.º 2.15835/ 01, mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros das controladas da contribuinte sediadas na Espanha, Chile e Argentina, objeto deste processo administrativo.

2) PEDIDOS SUBSIDIÁRIOS

2.1) DA GLOSA DA DESPESA DA EMPRESA VCEAA EM 2012

Conforme se verifica pelo item 6.2.3 do relatório fiscal da análise das demonstrações financeiras da empresa VCEAA, localizada na Espanha, ver verificou-se um

valor de -€ 590.191.000,00 na rubrica “Perda por Deterioração e Fornecimento”. Por meio do termo de intimação nº 04, a Recorrente foi intimada a detalhar a mencionada rubrica.

Em resposta (fls. 1.300/1301) a empresa apresentou documento “Life is made to last” esclarecendo, por meio de tradução juramentada:

“Em 2012, o Grupo Votorantim realizou uma reorganização societária, que está excluída do escopo da IFRS3. De fato, nos casos onde uma nova empresa (neste caso, a Votorantim Cimentos EAA Inversiones, SL – ‘VCEAA’) é definida por um grupo para executar uma operação de controle comum, a operação é contabilizada como uma reorganização de capital. Em uma reorganização de capital, as demonstrações financeiras consolidadas da nova empresa incluem os resultados completos da entidade existente, mesmo que a reorganização tenha ocorrido de forma parcial ao longo do ano. Ao aplicar essas provisões, as demonstrações financeiras consolidadas da VCEAA correspondentes ao exercício findo em 31/12/2012 incluem a demonstração de resultados de um ano inteiro, incluindo ajustes do valor contábil do patrimônio líquido adquirido pelo seu valor justo o que resultou em um total de 591 milhões de euros. Com relação à participação recentemente adquirida da VCEAA em outras entidades não espanholas, a repartição do montante apresentado nas suas demonstrações financeiras consolidadas por país é fornecida abaixo:

	<i>Espanha</i>	<i>Índia</i>	<i>Turquia</i>	<i>Total</i>
<i>Ativos Fixos</i>	<i>-188</i>	<i>-33</i>		<i>-221</i>
<i>Ágio</i>	<i>-157</i>	<i>-46</i>	<i>-166</i>	<i>-369</i>
<i>Total</i>	<i>-345</i>	<i>-79</i>	<i>-166</i>	<i>-591</i>

Com o intuito de comprovar este valor, o fiscalizado foi intimado, por meio do Termo de Intimação nº 05, além de apresentar todos os atos sociais envolvidos nas permutas (acordo de acionistas, contratos de permuta, etc.), detalhar toda a operação de reorganização societária ocorrida entre a fiscalizada, a CIMPOR e a INTERCEMENT que culminou com o reconhecimento do valor de € 590.191.000,00 no resultado da VCEAA (apresentar planilhas, organogramas, para total esclarecimento da operação além de todos os valores envolvidos na operação (item 1)). Foi intimado também a informar, em relação à permuta realizada com a INTERCEMENT com a troca do investimento detido na CIMPOR pelo investimento na Cimentos EAA Inversiones SL (EAA), os valores contábeis dessa participação (na EAA) (item 5).

Em resposta juntada às fls. 1.314/1.316 a empresa informou o seguinte:

“Em relação aos Itens 01 e 05 do TIF, a intimada esclarece que em 2010, através de permuta realizada com a Companhia Nacional de Cimentos Portland (LAFARGE BRASIL), adquiriu ações da Cimpor Cimentos de Portugal SGPS S.A (CIMPOR). Posteriormente, no ano de 2012, a intimada participou de uma segunda operação de permuta, na qual trocou sua participação em CIMPOR por ações da Cimentos EAA Inversiones S.L. (EAA), que pertenciam a Intercement Áustria Holding (INTERCEMENT). Além das ações da CIMPOR, adquiridas na mencionada primeira permuta, em troca das ações da EAA, a intimada também transferiu mais 3,93% do capital da CIMPOR, totalizando, portanto, 21,21% do capital da CIMPOR. Ainda no que toca aos Itens 01 e 05 do TIF, a intimada apresenta quadro demonstrativo da descrição e da composição do investimento na CIMPOR nos momentos das duas

permutas (DOC01); extratos do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), relativos ao investimento na CIMPOR desde a primeira permuta até a segunda (DOC02); e a demonstração detalhada dos reflexos contábeis da operação (DOC03). ”

No entanto, a fiscalização entendeu que para que pudesse validar esse prejuízo e compensá-lo com lucros apurados nos exercícios seguintes pela VCEAA, seria necessária a avaliação contábil dos valores que compuseram esse resultado na VCEAA. Diante disso, intimou novamente a empresa fiscalizada (Termo de Intimação nº 6) para apresentar todos os valores envolvidos nesta operação, detalhando a apuração do valor de EUR 594.000 registrado no resultado da VCEAA além de apresentar a contabilização das participações recebidas pela VCEAA nesta reorganização. Foi intimado também a informar, em relação à permuta realizada com a INTERCEMENT com a troca do investimento detido na CIMPOR pelo investimento na EAA, os valores contábeis dessa participação (na EAA)

Em resposta recebida em 26/11/2018 (fls. 1.660/1.662) a empresa informou o seguinte:

“Em relação aos Itens 01 e 05 do TIF, a intimada esclarece que os valores da operação realizada entre a Intimada, a CIMPOR e a INTERCEMENT, da perspectiva da VCEAA, foram abordados anteriormente conforme segue.

De acordo com carta emitida pela VCEAA e apresentada à fiscalização em 09.08.2018 em resposta ao Termo de Intimação nº 04, no ano de 2012, o Grupo Votorantim realizou uma reorganização societária. Na carta foi esclarecido que nos casos onde uma nova empresa (neste caso a VCEAA) é definida por um grupo para executar uma operação de controle comum, a operação é contabilizada como uma reorganização de capital.

Em decorrência da reorganização de capital, as demonstrações financeiras consolidadas da nova empresa (pós-reorganização de capital) passam a incluir os resultados completos da entidade existente (pré-reorganização de capital).

Desta forma, ao aplicar essas provisões, as demonstrações financeiras consolidadas da VCEAA correspondentes ao exercício de 2012 incluem ajustes do valor contábil do patrimônio líquido adquirido pelo seu valor justo, o que resultou em um total de aproximadamente €591 milhões.

Nesta esteira, como exposto na carta, o valor de €591 milhões é composto pela diferença entre o valor patrimonial líquido das empresas controladas da VCEAA fora do território espanhol na data da transação (31/12/2012) contra a média das valuations, realizadas por duas entidades independentes, quais sejam, os bancos de investimentos Morgan Stanley e Rothschild, por meio da qual se determinou o valor justo....

Nesta esteira, como pode ser aferido através da Demonstração Financeira de VCEAA relativa ao exercício de 2012, cuja versão auditada e validada pela empresa Deloitte foi apresentada em 12.06.2018 em resposta ao Termo de Intimação nº03, foi contabilizado impairment de €590.191.000,00.

Com isso, a intimada entende ter atendido a todas as solicitações do TIF

Diante da última resposta fornecida pela empresa, a fiscalização concluiu que:

O fiscalizado, através da resposta transcrita acima, não apresentou nenhum fato novo a esta fiscalização. Limitou-se a repetir as informações fornecidas como resposta às intimações anteriores.

Como já dito anteriormente, para que essa fiscalização pudesse aproveitar esse prejuízo apurado em 2012 e compensá-lo com lucros apurados nos exercícios seguintes pela

VCEAA, tornar-se-ia necessária a avaliação contábil dos valores que compuseram esse resultado na VCEAA.

Com as informações apresentadas pelo fiscalizado, após insistentes indagações, esta fiscalização não dispõe de elementos suficientes para corroborar a formação do valor de €590.191.000,00 no resultado da VCEAA no ano-calendário de 2012.

Em sua impugnação a contribuinte contesta a glosa da referida despesa, argumentando, resumidamente que:

- a) atendeu integralmente às solicitações da fiscalização mediante prestação de informações detalhadas e apresentação de toda documentação requerida;
- b) o fisco brasileiro não tem autoridade para imiscuir-se na contabilidade de uma empresa espanhola, inclusive para glosar contabilmente uma despesa, uma vez que o caput do art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 determina que as demonstrações financeiras das controladas estrangeiras deverão ser elaboradas segundo as normas da legislação comercial de seu país de domicílio.
- c) não é razoável que a autoridade de um país possa arbitrariamente desconsiderar elementos da contabilidade de empresa estrangeira, elaborada de acordo com as leis de um outro país, às quais a referida autoridade não está submetida
- d) na autuação não houve alegação no sentido de que as demonstrações financeiras de VCEAA não mereçam fé, e nem se pretendeu realizar um juízo sobre a dedutibilidade fiscal da despesa (i.e., se útil e necessária)
- e) a firma de auditoria independente DELOITTE - a quem efetivamente coube a tarefa de verificar a adequação das demonstrações financeiras 2012 de VCEAA - conclui expressamente que a contabilidade de VCEAA no período está em conformidade com as normas locais

A DRJ, no entanto, negou provimento à impugnação por entender que:

A maior falha no raciocínio da defesa é adotar como pressuposto que a fiscalização pretendeu recompor o resultado declarado nas demonstrações financeiras da empresa espanhola adotando os critérios e condições estabelecidos pela legislação brasileira. A leitura da fundamentação da glosa, constante do termo de verificação fiscal, revela claramente que em nenhum momento a fiscalização aplica normas brasileiras para rejeitar ou modificar valores que porventura tenham sido contabilizados como custos, perdas ou despesas pela VCEAA. Todas as intimações e questionamentos da fiscalização foram exclusiva e taxativamente realizados com o objetivo de esclarecer e comprovar a origem, o cálculo e a composição contábil dos valores que levaram ao registro da perda de mais de 590 milhões de euros. Trata-se, pois, de apenas verificar a autenticidade e a dimensão da perda mediante o exame de registros contábeis detalhados e os respectivos documentos que a amparam, sem questionar a aplicação da legislação espanhola na elaboração das demonstrações financeiras e na determinação do resultado.

Não havendo dúvida quanto à participação e o interesse do sujeito passivo nos fatos que culminaram com a apuração da perda objeto de questionamento pela fiscalização, bem como seus efeitos na determinação do resultado tributável no Brasil, a competência e a prerrogativa das autoridades fiscais brasileiras para requerer documentos e informações adicionais se acham asseguradas pelo disposto no artigo 195 do CTN, assim como pelos artigos 911, 927 e 928 do RIR 1999, bem como pelos artigos equivalentes do novo

Regulamento do Imposto de Renda aprovados pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, isto é, os artigos 956, 971 e 972.

A Recorrente menciona em seu recurso diversos precedentes do CARF que reconhecem a impossibilidade da autoridade fiscal brasileira alterar lançamento, com base de normas brasileiras, de critérios utilizados por empresas estrangeiras para apuração do seu lucro, uma vez que estas empresas se submetem a legislação do seu país de domicílio.

No entanto, da mesma forma que a decisão recorrida, entendo que a fiscalização não buscou recompor o lucro da empresa estrangeira com base em critérios utilizados pela legislação brasileira, mas apenas entendeu que tais valores não estavam comprovados.

Sendo assim, a discussão essencial nesse ponto reside na valoração da prova. Em outras palavras é razoável, diante dos elementos trazidos aos autos, concluir que o montante do prejuízo não estava comprovado?

A Recorrente juntou aos autos fls. 1198 parecer da empresa de auditoria DELLOITE que, ao analisar as DF's da empresa VCEAA concluiu que a contabilidade da empresa estava em conformidade com as normas locais. Confira-se:

Em nossa opinião, as contas anuais consolidadas do exercício 2012 anexadas expressa, em todos os aspectos significativos, a imagem fiel do patrimônio consolidado e da situação financeira consolidada de Votorantim Cimentos EAA Inversiones, S.L. (Sociedade Unipessoal) e Sociedades Dependentes em 31 de dezembro de 2012, assim como dos resultados consolidados de suas operações e de seus fluxos de caixa consolidados de suas operações e de seus fluxos de caixa consolidados correspondentes ao exercício anual terminado na referida data, em conformidade com as Normas Internacionais de Informação Financeira, adotadas pela União Européia, e demais dispositivos do marco normativo de informação financeiras aplicáveis.

Em fase recursal, a Recorrente juntou parecer emitido pela ERNEST YOUNG , por meio do seu escritório espanhol com as respectivas traduções juramentadas (fls. 3578/3590), o qual apresenta a seguinte conclusão:

3. QUESTÃO

A preparação deste conjunto de demonstrações financeiras consolidadas da VCEAA é obrigatória segundo a Lei Mercantil Espanhola, e sua preparação segundo as IFRS é um princípio contábil permitido pela Autoridade Mercantil Espanhola.

Em observância a estes GAAP, a VCEAA preparou as demonstrações financeiras consolidadas utilizando o método de contabilidade anterior (também chamado de método de união de participações), que consiste basicamente em considerar os números iniciais de 2012 como uma continuação daqueles apresentados e auditados nas demonstrações financeiras consolidadas em 31 de dezembro de 2011. A aplicação das IFRS durante o exercício fiscal de 2012 levou ao registro de perda do valor recuperável (*impairment*) de determinados ativos ao seguir as determinações da Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 36 sobre os valores contábeis anteriores, em 1º de janeiro de 2012.

A Administração da Votorantim nos solicitou um parecer formal, por escrito, sobre a possibilidade de o método anterior de contabilidade para contribuição dos negócios na *Newco* (VCEAA), feitos em 2012 pela Cimpor, ser aceitável para refletir as operações nas demonstrações financeiras consolidadas da *Newco* (VCEAA) segundo as IFRS em 2012.

5. CONCLUSÃO

Em nossa opinião, a inclusão dos ativos identificados e passivos assumidos dos negócios contribuídos pelo Grupo Cimpor na Sociedade (*Newco* (VCEAA)) nas demonstrações financeiras consolidadas de 2012 pelos valores contábeis consolidados pré-existent das demonstrações financeiras consolidadas do Grupo Cimpor, o chamado método predecessor de contabilização ou união de participações, é uma abordagem aceitável para reconhecê-los na VCEAA segundo as IFRS aplicáveis nessa data.

A decisão recorrida entendeu que, ao mencionar o parecer da auditoria quanto à regularidade da contabilidade da empresa estrangeira, se estaria afirmando que *“tal aprovação impediria qualquer questionamento por parte das autoridades fiscais brasileiras do conteúdo das demonstrações financeiras. Ora, não se conhece nenhuma norma espanhola ou europeia, ou mesmo de qualquer outro país, que confira tamanho poder às avaliações emitidas por firmas de auditoria independente.”*

Com efeito, os pareceres emitidos pelas auditorias não tem qualquer efeito vinculante sobre as autoridades fiscais. No entanto, tais pareceres atestam um fato, a regularidade formal da contabilidade da Recorrente e dos fatos por ela retratados. Sendo assim, caberia a fiscalização o ônus de demonstrar que os fatos narrados não mereciam fé.

Esse último dado (regularidade dos registros contábeis) tem especial relevância porque a própria legislação do imposto de renda determina o valor probatório da contabilidade, conforme se verifica pelos artigos 923 e 924 do RIR/99 que assim dispõe:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais **faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto- Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9.º, §1.º);

Art. 924. **Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior** (grifamos)

A jurisprudência deste Conselho é firme em reconhecer a força probatória da contabilidade, a qual poderá se dar a favor ou contra o contribuinte. Nesse sentido, mencione-se a decisão proferida no Acórdão n.º 205.00929, cuja ementa é a seguinte:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/05/2001 a 31/07/2003
RESTITUIÇÃO DA RETENÇÃO DE 11% ESTABELECIDDA DA LEI N.º 9.711/98
A restituição dos valores retidos pressupõe a existência de mão de obra compatível com os serviços prestados. **Quando a contabilidade não registra o movimento real da remuneração dos segurados a seu serviço, o faturamento e o lucro, serão apuradas, por aferição indireta**, as contribuições efetivamente devidas, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Recurso Voluntário Negado.(grifamos)

Do voto da Conselheira Liege Lacroix Thomasi destaca-se o seguinte trecho:

(...)

Também a contabilidade da empresa se mostrou evitada de vícios que a macularam, não podendo comprovar a escassa mão de obra referida pela recorrente.

Pelos dados constantes do processo, a fiscalização atestou que a contabilidade da recorrente não se prestou a fazer prova a seu favor pelas inúmeras irregularidades existentes, dentre as quais destaca-se lançamentos contábeis equivocados (fls. 615/622) e pagamentos aos sócios em decorrência do seu trabalho, mas efetuados à título de 'lucro distribuído' antes mesmo da sua apuração.

Na análise da contabilidade de uma empresa a auditoria fiscal verifica a obediência das formalidades intrínsecas e extrínsecas determinadas pela legislação comercial, fiscal e resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, que visam possibilitar que os usuários da contabilidade possam analisar a situação da empresa versando seus interesses e que a demonstração dos resultados seja correta para apuração dos tributos que forem previstos em lei. Os princípios contábeis que regem a contabilidade visam, justamente, que os demonstrativos reflitam a real situação da empresa no período analisado.

Assim **a escrituração contábil que preenche os requisitos determinados na legislação, faz prova a favor do contribuinte, contrariamente, aquela que apresenta vícios que a tornam inidônea e os demonstrativos contábeis incorretos, não deve ser considerada.**

No caso presente, a fiscalização apontou a existência de diversos equívocos contábeis que viciaram a escrita do contribuinte, não podendo fazer prova a seu favor, tendo em vista que, comprovadamente, não registrou o movimento real de remuneração dos segurados a seu serviço e deixou de registrar diversos itens ou contabilizou-os de maneira diverso no previsto pela boa técnica contábil ou com divergência da legislação tributária, ou que, diante dos fatos que estão descritos no relatório do indeferimento do pedido de restituição, fls. 688/691, feriu os princípios contábeis. (grifamos)

Nesse ponto, relevante a transcrição do Acórdão 1201-001.690 mencionado pela Procuradoria da Fazenda Nacional nas contra-razões ao recurso voluntário. Isso porque, na situação ali analisada, assim como na presente, discutia-se a legitimidade das autoridades fiscais brasileiras requerem documentos de suporte as demonstrações financeiras. Confira-se:

LUCROS NO EXTERIOR. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA APURAÇÃO DO RESULTADO, MEDIANTE DOCUMENTOS DE SUPORTE ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS ESTRANGEIRAS. A autoridade fiscal pode solicitar ao sujeito passivo no Brasil os documentos de suporte aos demonstrativos financeiros utilizados para a apuração do lucro no exterior.

Esclarecedor o voto do conselheiro relator Roberto Caparroz de Almeida:

Da sucursal em Angola

Este ponto da atuação foi mantido pela decisão de piso. De plano, a Recorrente contesta os procedimentos fiscais, por considerar que estes extrapolaram os limites de sua atuação (destaques no original): *A despeito da boa fé da Recorrente em colaborar ao máximo com a fiscalização, inclusive no levantamento dos documentos comerciais, contábeis e fiscais junto às suas Sucursais e Controladas no exterior, fato é que a legislação nacional não autoriza este tipo de "auditoria", e muito menos a realização de "ajustes" e glosas nas demonstrações financeiras das entidades estrangeiras, tal como, aliás, ocorreu no específico caso da Sucursal de Angola (glosa de despesas*

incorridas com desapropriações em Angola, com a conseqüente apuração de suposto lucro no exterior a ser tributado aqui no Brasil)

Aduz a Recorrente que nos termos do inciso IV do §2º do artigo 25, da Lei n.º 9.249/95, a fiscalização dos lucros auferidos no exterior implica para o contribuinte nacional apenas a guarda e conservação das demonstrações financeiras das entidades estrangeiras, dentro do prazo decadencial previsto no CTN.

Com a devida vênia, não procede a interpretação restritiva trazida pela Recorrente, pois o citado dispositivo deve ser analisado integralmente, e não apenas em função do IV do §2º. Vejamos:

Lei n. 9.249/95, Artigo 25: (...) § 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 embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Nota-se, à evidência, que o inciso I determina que as entidades no exterior devem demonstrar a apuração dos lucros de acordo com as normas da legislação brasileira, o que, **por via de decorrência, permite à autoridade fiscal perquirir e investigar todos os fatos e documentos de suporte a essa obrigação. Qualquer entendimento em sentido diverso tornaria os trabalhos de auditoria inúteis e desprovidos de sentido, pois não permitiria que as autoridades questionassem os valores contidos nas demonstrações.** Não há direito sem provas e a validade, fundamento e origem do conjunto probatório podem ser questionados pelas autoridades competentes, dentro do que se costuma denominar transparência fiscal internacional. Caso assim não fosse, qual seria a razão de o Brasil celebrar acordos com outros países para troca de informações e investigações conjuntas? Basta lembrar, apenas a título de exemplo, que o Brasil é signatário da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, ratificada pelo Congresso Nacional em 2016 (Decreto Legislativo n.º 105/2016) e promulgada no mesmo ano pelo Decreto n.º 8.842. Ressalte-se que o alcance do Acordo Multilateral é muito mais amplo do que a simples troca de informações, pois engloba a possibilidade de *(a) fiscalizações tributárias simultâneas e a participação em fiscalizações tributárias levadas a efeito no estrangeiro; (b) a cobrança de créditos tributários, incluindo as medidas cautelares; (c) a notificação de documentos.* Some-se a isso os vários acordos bilaterais para troca de informações já celebrados, há tempos, com outros países, e a conclusão inafastável é no sentido de que não prospera a interpretação restritiva proposta pela interessada nem tampouco o argumento de que a fiscalização agiu com excesso.

Aliás, nem o dispositivo citado (inciso IV do §2º do artigo 25) corrobora tal entendimento, posto que apenas determina a guarda das demonstrações financeiras durante o transcurso do prazo previsto pelo CTN, **mas em nada restringe as atividades de fiscalização, sendo evidente que o dever do sujeito passivo permanece o mesmo: comprovar, de acordo com a legislação brasileira, a apuração dos lucros no exterior.**

Todavia, o conselheiro Relator observa que, no trabalho fiscal empreendido naqueles autos a fiscalização apontou, pormenorizadamente, as inconsistências constantes da

documentação trazida pela contribuinte, o que, ao meu ver, não ocorreu nos presentes autos. Confira-se:

Ademais, no caso concreto, não se percebe que a autoridade fiscal simplesmente desconsiderou os documentos apresentados pela Recorrente, como bem destacou a decisão de primeira instância:

(...)

Os fatos e documentos relativos à autuação em Angola foram minuciosamente analisados pelo acórdão recorrido, cujo relato e conclusões reproduzimos a seguir:

(...)

“Mais um detalhe: na demonstração “RESULTADOS EXTRAORDINÁRIOS” (fl. 150) saído de Construtora Andrade Gutierrez, S.A. – Sucursal Angola, para o ano de 2007, em que se lista uma série de “Expropriações pagas” a somar o justo importe da glosa promovida pela Fiscalização, i. é, US\$ 3.155.764,00, para nenhum item da indigitada lista há coincidência de valores com aqueles consignados nas declarações e nos termos de acordo de fls. 151/159, 884/889, 1008/1123, como sumarizados no Quadro 01 acima.

De consequência, não há coincidência entre os totais: US\$ 3.155.764,00 (fl. 150) versus US\$ 3.041.105,00 (Quadro 01).

Mais uma observação. É que o demonstrativo financeiro da sucursal sediada em Angola (fl. 133), para o ano de 2007, considerada a receita gerada pela fonte produtora à contrapartida dos respectivos custos/despesas, finaliza com “Resultados líquidos das actividades correntes” no importe de US\$ 3.155.764,51, valor esse que, pura, simples e exatamente, na linha seguinte, é todo ele assimilado pela rubrica

“Resultados extraordinários”. Tal rubrica, pela posição que surge em dito demonstrativo, não disputa a natureza de custo e/ou despesa correspondente à geração de receita conforme a fonte produtora venha de explorar o objeto econômico sobre que se debruça. Ainda, isso não acontece apenas em 2007; o “Resultados líquidos das actividades correntes” dos anos de 2008 e 2009, com igual sistemática, são “zerados” (fls. 133/134) na linha seguinte, quando já especificados, em linhas anteriores, custos/despesas incorridos para efeito de geração da correspondente receita. (grifamos)

Em resumo, entendo correta a premissa utilizada pela decisão recorrida, bem como pela decisão acima transcrita, no sentido de que as autoridades fiscais brasileiras tem legitimidade para exigir documentação suporte da demonstrações financeiras. No entanto, por força da norma prevista no artigo 924 do RIR/99, compete a fiscalização demonstrar as inconsistências da documentação trazida pela contribuinte o que, ao meu ver, não foi feito na hipótese dos autos.

Em face do exposto, entendo improcedente a glosa da despesa de -€ 590.191.000,00 no resultado da VCEAA

3.2) DOS PREJUÍZOS ACUMULADOS DA EMPRESA VCC

A Recorrente pretende que o saldo de prejuízo da VOTORANTIM CIMENTOS CHILE (VCC) seja recalculado, de modo a incluir o resultado negativo apurado no ano-calendário de 2008, no montante de -16.322.375.480,00 pesos chilenos.

O valor do prejuízo acumulado apontado pelo TVF em 31.12.2012, no valor de 2.209.259.000,00 pesos chinelos, foi calculado com base em documentos disponibilizados pela Recorrente em resposta à fiscalização, datada de 11.05.2018 (fls. 1181/1182). No entanto, alega a Recorrente que este valor está errado.

Isso porque, em outubro de 2013, a Recorrente sofreu autuação de IRPJ e CSLL por meio da qual foi efetuado do lançamento de lucros auferidos por investidas no exterior nos anos-calendários de 2008 a 2010, o qual deu origem ao processo administrativo n.º 16643.720051/2013-59. Todavia, tanto a decisão da DRJ quanto do CARF (Acórdão 1401-002.406) desconsideraram o prejuízo apurado por VCC em 2008.

Diante disso, segundo a Recorrente, os efeitos do lançamento que deu origem ao processo administrativo n.º 16643.720051/2013-59 deveriam, obrigatoriamente, refletir no presente processo administrativo, ou seja, deveriam ser aproveitados os prejuízos da VCC que não foram compensados no processo administrativo n.º 16643.720051/2013-59

A DRJ, por sua vez, rejeitou a pretensão da contribuinte por entender que não foi reconhecido o montante de prejuízo fiscal no âmbito do processo n.º 16643.720051/2013-59. Sendo assim, se aplicado ao presente processo o decidido no âmbito do processo 16643.720051/2013-59 tal decisão seria prejudicial à impugnante. Confira-se:

Pois bem, examinando-se o lançamento, sua contestação e as decisões proferidas naquele processo, observa-se que:

1. no que diz respeito à VCC, o lançamento abrangeu os resultados relativos aos anos-calendários de 2008, 2009 e 2010; quanto a esses anos, durante a ação fiscal, o sujeito passivo apresentou demonstrações financeiras que informavam que a VCC obteve lucros antes do imposto de renda, respectivamente, em reais, de 9.104.764,00, 35.421.391,00 e 12.311.578,00; em pesos chilenos, os resultados equivalem, respectivamente, a 2.499.248.884,00, 10.314.005.925,00 e 3.458.308.376,00; durante a fiscalização, intimado a informar e comprovar o registro de prejuízos pretéritos a compensar da VCC, o sujeito passivo respondeu que não os havia; o lançamento, portanto, baseou-se em informações prestadas pelo próprio sujeito passivo na própria ocasião, e tributou exatamente os valores que ele próprio havia informado como lucros da VCC no período; em 2008, segundo essas informações, não houve prejuízo algum, mas lucro;

2. somente ao impugnar o lançamento e também interpor recurso voluntário dirigido ao Carf, o sujeito passivo suscitou a tese de que as demonstrações financeiras que foram usadas pelo autuante não eram as apropriadas, porque levariam em conta apenas os resultados isolados da Votorantim Cimentos Chile, ao passo que, no seu entender, o parágrafo 6º do art 1º da Instrução Normativa determina que os resultados auferidos no exterior sejam consolidados no balanço da controladora direta;

3. na impugnação e recurso, o sujeito passivo apresentou novas demonstrações financeiras, com consolidação de resultados, nas quais se informa que, respectivamente a VCC obteve os seguintes resultados, em pesos chilenos: prejuízo de 16.322.375.480,00 em 2008; e lucro de 10.473.073.617,00 e 3.737.922.457,00, respectivamente em 2009 e 2010;

4. ao julgarem a impugnação e o recurso, respectivamente a DRJ e o Carf, **rejeitaram a postulação do sujeito passivo, por entenderem que, no caso então em litígio, deve prevalecer o disposto no artigo 16, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996, e no § 5º do artigo 1º da Instrução Normativa SRF n.º 213, de 2002, os quais determinam que, para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país; por isso, as decisões**

mantiveram como tributáveis os resultados levados em conta no lançamento de ofício, isto é, rejeitaram a tese de que em 2008 teria havido prejuízo de 16.322.375.480,00; em vez disso, julgaram que nesse ano, houve lucro de 2.499.248.884,00 pesos chilenos. (grifamos)

Entendo que a premissa essencial a ser analisada é a seguinte: a decisão proferida no Acórdão n.º 1401-002.406 reconheceu a existência do prejuízo de 16.322.372.480,00 pesos chilenos, no resultado da VCC, relativo ao ano-calendário de 2008? Isso porque, tal fato, inevitavelmente, traria impacto para o lançamento no presente processo. Todavia, conforme demonstrado pela decisão recorrida, tal matéria foi objeto de análise no Acórdão 1401-002.406 que expressa e fundamentadamente rejeitou a existência do alegado prejuízo.

O raciocínio da Recorrente não se sustenta, pois parte da premissa de que possuía o prejuízo de 16.322.372.480,00, quando o fundamento jurídico que daria sustentação às suas alegações (as demonstrações financeiras que foram usadas pelo autuante não eram as apropriadas, porque levariam em conta apenas os resultados isolados da Votorantim Cimentos Chile) foi expressamente rejeitado.

Sendo assim, inviável a pretensão da Recorrente de reabrir, no presente processo, a discussão jurídica que já foi realizada no processo administrativo n.º 16643.720051/2013-59. Eventual inconformismo quanto ao que restou decidido naquele processo deve ser objeto do competente recurso a ser interposto no âmbito daquele processo.

Como bem observa a PGFN em sua contra-razões, *“a prevalecer a pretensão da contribuinte, na prática, teremos duas decisões do CARF se manifestando sobre o mesmo período de apuração (ano-calendário de 2008), sobre o mesmo objeto (existência de prejuízo fiscal) e sobre a mesma controlada no exterior (VCC).”*

3.4) JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A discussão sobre a incidência de juros sobre a multa de ofício foi pacificada no âmbito do CARF, por meio da aprovação do enunciado de súmula 108 do CARF, a seguir transcrita:

“Súmula CAR

F n.º 108 - Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”

Em face do exposto, rejeito a alegação da Recorrente.

4)CONCLUSÃO

Em face do exposto, dou provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio

Voto Vencedor

Evandro Correa Dias - Redator Designado

O i. relator, votou pelo provimento do presente Recurso Voluntário para afastar a aplicação do art. 74 da MP 2158-35/01.

Contudo, no entender do colegiado discorda-se do i. relator, decidindo-se por negar provimento ao recurso voluntário em relação à tributação dos rendimentos das controladas na Espanha, Argentina e Chile.

Observa-se que no julgamento da ADI n.º 2588 não foi analisada a aplicação do art. 74 da MP n.º 215835/ 01 em relação a empresas sediadas em países que celebraram com o Brasil tratados (acordos ou convenções) para se evitar a dupla tributação, como é o caso da Espanha, Argentina e Chile, como descrito no relatório. Nesse sentido o Acórdão n.º 1402002.388 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, redator designado Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, conforme o seguinte excerto:

Ocorre que, ainda em 2001, foi proposta a ADI n.º 2588, que questionava o referido art. 74 de tal norma. Após mais de uma década de tramitação, o E. Supremo Tribunal Federal proferiu julgamento, aplicando a interpretação conforme a Constituição e declarando a inconstitucionalidade do dispositivo, com eficácia erga omnes em relação apenas a alguns questionamento constantes daquela Ação, chegando ao seguinte resultado:

Inconstitucionalidade em relação às empresas nacionais, coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida ou que não sejam paraísos fiscais e em relação à retroação para alcançar os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 (sob qualquer forma de conexão empresarial e a aplicável todos os países).

Constitucionalidade em relação às empresas nacionais, controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida ou em paraísos fiscais.

Diante de tal resultado apenas parcial, ficaram fora desse pronunciamento jurisdicional a aplicação da norma às controladas fora de países de tributação favorecida ou paraísos fiscais e às coligadas localizadas em paraísos fiscais, pois não ocorreram as deliberações necessárias, típicas de ADI, para conferir a eficácia erga omnes e efeito vinculante às posições esboçadas sobre tais temas.

Igualmente, **não foi analisada a aplicação do art. 74 da MP n.º 2158-35/ 01 em relação a empresas sediadas em países que celebraram com o Brasil tratados (acordos ou convenções) para se evitar a dupla tributação**, como é o caso da Argentina, como descrito no relatório. (grifo nosso).

Portanto, o julgamento da ADI n.º 2588 não impede a aplicação do art. 74 da MP n.º 2158-35/ 01 em relação às empresas sediadas em países que celebraram com o Brasil tratados (acordos ou convenções) para se evitar a dupla tributação.

A recorrente alega que o acórdão recorrido afirma que o objeto do lançamento ora combatido não seria o resultado obtido pelas empresas estrangeiras, mas sim o lucro obtido pela Recorrente com os investimentos por ela efetuados. Ao proceder dessa maneira, desconsiderou as Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação celebradas pelo Brasil com: a)

Espanha (Decreto n.º 76.975/76); b) Argentina (Decreto n.º 87.976/82 e Chile (Decreto n.º 4.852/03 em afronta ao art. 98 do CTN que garante a prevalência dos tratados internacionais face à legislação tributária interna, pelo princípio da especialidade. Como as mencionadas convenções vedam a bitributação, o fisco está impedido de tributar o lucro auferido no exterior pelas controladas da Recorrente, eis que já foram oferecidos à tributação nos respectivos países de origem.

Entende-se que não assiste razão à recorrente em seu argumento, pois a norma do art. 74 da MP 2158-35/01 incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros. Conforme esse dispositivo legal, o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e 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.

Verifica-se que a mesma matéria já foi objeto de análise neste CARF, conforme acórdão n.º 1401-002.834 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Abel Nunes de Oliveira Neto, no sentido que inexistente qualquer conflito da norma do art. 74 da MP 2158-35/01 com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros. Logo utiliza-se, também, os fundamentos de decidir utilizados no referido acórdão, em processo que tratava de tributação de lucros no exterior à semelhança do presente.

Diante disso, passamos a reproduzir as razões de decidir do Acórdão n.º 1401-002.834 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária:

" Da Compatibilidade da Lei com a Vedação Tratado

Após ler e reler todas as peças, alegações e acórdãos contra e a favor da tributação levada a efeito pela fiscalização, meu entendimento seguiu no sentido de que, em verdade não se está tributando os lucros auferidos pela controlada da empresa sediada no exterior, mas sim a parte dos lucros que pode ser atribuída à empresa brasileira que é a controladora.

Claro que há uma dificuldade em se estabelecer esta diferenciação, até mesmo porque as normas do tratado para evitar a dupla tributação parecem ser claras. Ocorre, no entanto, que sutilezas as diferenciam.

Quando se falou na necessidade de evitar a dupla tributação tem-se que o cumprimento da regra dá-se pela compensação, do imposto pago no exterior, quando do cálculo do imposto a ser pago no Brasil. Assim, se a alíquota nacional é superior à do exterior, compensando-se o que foi pago no exterior, paga-se, no Brasil, apenas a diferença de alíquotas.

No caso da instituição de tributos pela MP 2.158-35, temos como exemplo paralelo, o que ocorreu durante um determinado período na nossa própria legislação, relativo à tributação dos lucros distribuídos aos sócios em empresas brasileiras. Ora, de forma similar à tributação tratada neste auto de infração, o lucro da empresa é apurado e tributado. Os sócios, quando se beneficiavam destes lucros sofriam nova tributação, posto que os rendimentos eram, agora, deste sócio e não mais da empresa, não tendo que se falar em dupla tributação.

É o mesmo que se aplica com as regras postas em confronto com as normas de vedação do tratado. Os lucros da empresa Holandesa foram lá tributados

regularmente. A tributação na controlada brasileira se refere à parcela dos lucros que lhe é cabível em função de sua participação na controlada. Por óbvio a confusão aparente se demonstra em função de, em grande parte dos casos, a situação de controle ser total pela detenção integral do controle da empresa. No entanto este fato não impede a demonstração de que se tratam de tributos que incidem sobre matérias diferentes.

O Imposto sobre os lucros é apurado e pago na Holanda sobre os lucros apurados no exercício. No Brasil, a Lei nº 9.249/95, art. 25, § 2º, II determina que sejam acrescidos ao lucro líquido da controlada brasileira apenas na proporção de sua participação acionária. Assim, em verdade, demonstra-se que não se está tributando o lucro da empresa holandesa novamente, mas sim a parcela cabível à controladora nacional.

*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;*

Inobstante a irrisignação das empresas atingidas por esta tributação e, ainda, diante de seus robustos argumentos, havemos de esclarecer que esta imposição normativa aplicada às empresas nacionais que possuem coligadas ou controladas no exterior, não foi imposta pelo fisco como agente legislativo.

Em verdade estamos diante de uma opção tributária exercida pelo legislador pátrio. Simples assim.

Na prática existem diversos casos semelhantes de tributação de lucros já tributados anteriormente nas empresa que servem a demonstrar que o legislador bem sabe as opções legislativas existentes em matéria tributária e, diante das opções disponíveis, exerce o seu poder de determinar quais são as matérias submetidas à tributação.

Vejamos, de início, a distinção entre tributação dos lucros distribuídos aos funcionários das empresas, enquanto que os sócios desta mesmas empresas recebem parte do mesmo lucro de forma isenta. Vejamos, abaixo, as hipóteses em que o lucro distribuído é isentado, conforme art. 39, do Regulamento do Imposto de Renda.

Lucros e Dividendos Distribuídos

XXVI- os lucros ou dividendos calculados com base nos resultadosapurados no ano-calendário de 1993, pagos ou creditados pelas pessoasjurídicas tributadas com base no lucro real, a pessoas físicas residentes oudomiciliadas no País (Lei nº8.383, de 1991, art. 75);

*XXVII- os lucros efetivamente **recebidos pelos sócios, ou pelo titularde empresa individual**, até o montante do lucro presumido, diminuído doimposto de renda da pessoa jurídica sobre ele incidente, proporcional à sua participação no capital social, ou no resultado, se houver previsão contratual, apurados nos anos-calendário de 1993 e 1994 (Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 20);*

*XXVIII - os lucros e dividendos efetivamente **pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual**, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com*

base no lucro presumido, deduzido do imposto correspondente (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 46):

Veja-se, até antes de 1995, todo o lucro distribuído era tributado também pelos beneficiários pessoas físicas. Após a edição de norma isentiva, os sócios passaram a receber os lucros de forma isenta, enquanto que os funcionários da empresa, recebendo parcela do mesmo lucro, os recebem de forma tributada.

Será que também tal distinção não é injusta? Se uma empresa, para obter resultados tem de conjugar os esforços do trabalho de seus funcionários, do capital empregados pelos donos e do conhecimento aplicado ao trabalho, porque o lucro percebido pelos sócios é isento e o percebido pelos funcionários é tributado? Infelizmente trata-se de política fiscal que é idealizada pelo Poder Legislativo, detentor único de competência constitucional para tanto.

Apresentamos um outro exemplo, até mais próximo da realidade desta 1ª Seção do CARF. Eis que se refere ao tratamento tributário dado ao ganho de capital auferido na alienação de investimentos pelas pessoas físicas ou jurídicas. Porque a alíquota das pessoas físicas, de até 22,5%, isso após recente majoração, visto que anteriormente era de apenas 15%, é inferior às alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas na mesma operação, esta de 25%?

Novamente nos deparamos com uma opção legislativa de estabelecer as alíquotas aplicáveis à operação de acordo com a análise realizada destros das opções disponíveis no devido processo legislativo no que toca ao estabelecimento das hipóteses de incidência.

Note-se que nenhum imposto ou contribuição é instituído senão em virtude de lei e esta, quando editada, presume-se constitucional, somente podendo ser evitada por meio de ação judicial com pedido de inconstitucionalidade incidental ou, até mesmo, em sede de controle concentrado, por meio dos órgãos de classe representativos.

Aparentemente estas diferenças de tributação consistem numa gritante injustiça, mas não passam, em verdade de uma política tributária realizada por opção do legislador.

Ocorre, no entanto, que tais políticas não possuem o condão da imutabilidade. No nosso direito tributário as opções legislativas, como a que decorre da presente autuação, podem até ser contestadas na justiça, nas cortes internacionais, etc, mais ainda quando envolvem empresas como a do porte deste processo com capacidade financeira, política e técnica de se defender e de militar em qualquer campo de contenda jurídica e/ou política.

É neste sentido, inclusive, que este relator entende que a interpretação destas normas, inclusive quando houver os casos em que direcionadas diretamente a beneficiar as empresas com determinadas políticas tributárias deliberadas, não pode ser simplesmente desconsiderada pelos órgãos da administração, posto lhes faltar a legitimidade para exercer tal direito. Não cabe à administração tributária, e ao CARF, como órgão julgador administrativo, contestar a aplicação de lei aprovada no curso do devido processo legislativo.

Assim, demonstrando os motivos que me levaram à concluir pela compatibilidade entre as normas estabelecidas em tratado e as normas que criaram a tributação dos lucros auferidos pelas controladas no exterior, verificando que a mesma matéria já foi objeto de análise neste CARF, inclusive com acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de meu entendimento. Utilizarei, também, os fundamentos de decidir utilizados pelo acórdão n.º 9101-002.751, de 04 de abril de 2017, em processo que tratava de tributação de lucros no exterior à semelhança do presente.

"Tratados para Evitar Dupla Tributação da Renda e Art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001.

A autuação fiscal tratou da tributação de lucros no exterior auferidos por controlada da Contribuinte, Petrobrás Netherlands B.V. (PNBV), que não forma oferecidos à tributação no ano-calendário de 2009.

Relata o Termo de Verificação Fiscal (efl. 691) que a Contribuinte, intimada a se justificar pela não inclusão dos lucros na base tributável, alegou que o seu lucro obtido não havia sido adicionado ao lucro real em obediência ao art. 7º do Decreto n.º 355/91, que promulgou a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação entre o Brasil e os Países Baixos, onde fica sediada a controlada.

Entendeu a Fiscalização que não procedia a interpretação dada à legislação tributária pela Contribuinte, e efetuou o lançamento fiscal de IRPJ e CSLL.

Foram deduzidos os valores pagos a título de imposto de renda na Holanda (efl. 693/694).

A matéria devolvida para o Colegiado trata da repercussão dos tratados para evitar dupla tributação da renda e a legislação pátria que trata dos lucros no exterior.

Transcrevo o art. 74 da MP n.º 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.

A decisão recorrida partiu do pressuposto de que a norma, ao falar da incidência sobre o lucro **disponibilizado** à controladora no Brasil por sua controlada no exterior, estaria, na realidade, tratando da materialidade dividendos, que estaria expressamente autorizada pelo art. 10 da Convenção firmada entre Brasil e Holanda. Nesse contexto, negou provimento ao recurso voluntário.

Não obstante a substancial argumentação do voto, entendo que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP n.º 2.15835, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

Os dividendos dependem a existência de resultado positivo da empresa. **Constituem-se em uma das destinações dadas ao resultado.** Necessariamente, são de quantum inferior ao dos lucros.

MARTINS², no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente previstos nos arts. 203 e 202 da Lei n.º 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre **percentual do lucro**, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

Ordem	Descrição	Artigo Lei das S/A
1º	Prejuízos Acumulados	189
2º	Reserva Legal	193
3º	Div. Fixo/mínimo prioritários preferencial, inclusive cumulativos	203
4º	Reserva Contingências	195
5º	Reserva Especial Div. Não Distribuídos	202 (§§ 4º e 5º)
6º	Reserva Lucros a Realizar	197/202, inc. II
7º	Dividendo Obrigatório	202
8º	Reserva Retenção de Lucros e Reserva Estatutária	194, 196 e 198

Na realidade, apesar de o termo "disponibilizados" conferir razoável margem a dúvida, vez que, se seriam lucros disponibilizados, seriam aqueles **destinados** a quem de direito, a disponibilização trata do **aspecto temporal** da norma, ou seja, do momento em que os lucros foram entregues aos sócios.

Nesse contexto, em relação ao art. 74 em debate, o aspecto **material** trata dos **lucros** auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em quantum proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Como já visto, o lucro pode ter diversas destinações. Contudo, a legislação brasileira adotou, para os lucros percebidos no exterior por meio de investimentos em controladas ou coligadas, um tratamento diferenciado.

Fato é que, tanto para investimentos de controladas/coligadas no Brasil, quanto no exterior, os lucros auferidos pelas investidas são refletidas na contabilidade da investidora 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 n.º 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 à 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 Holanda.

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-Países Baixos.

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.

Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 18, da Cosit: As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

"Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável."

26. Assim, 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, é importante destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre):

" 10.1 O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. 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."

27. Conforme exposto pela OCDE, não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

28. O art. 74 da MP n.º 2.15835, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

29. É certo que a função primordial dos tratados é promover, mediante a eliminação da dupla tributação, as trocas de bens e serviços e a movimentação de capitais e pessoas. Esse objetivo é igualmente alcançado uma vez que o art. 26 da Lei n.º 9.249, de 1995, autoriza a compensação dos tributos pagos no exterior, na hipótese de reconhecimento de lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real. Portanto, a aplicação da norma interna brasileira não acarreta a bitributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da 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 tributação.

Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção Modelo:

" 7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o

comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.

7.1 Os contribuintes podem ser tentados a abusar das leis tributárias do Estado, explorando as diferenças entre as legislações dos países ... "

Assim, tendo em vista que **o Tratado Brasil-Holanda não se aplica ao caso em análise, tanto para IRPJ quanto para CSLL**, resta prejudicada a apreciação da matéria "inclusão da CSLL no tratado internacional", que se aplicaria apenas se prevalecesse entendimento de que os lucros auferidos tratados nos presentes autos fossem aqueles auferidos por investidores localizados na Holanda, o que não é a situação dos presentes autos.

Isso porque, como já visto, **não se comunicam as materialidades** previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Holanda para evitar bitributação de renda. Assim, **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**.

Acrescente-se, em relação aos demais argumentos apresentados pelo recorrente em razão da consideração de caracterização de estabelecimento permanente e ofensa às vedações do tratado, além de impossibilidade de aplicação das *CFC rules*, estes argumentos se resolvem a partir da demonstração que a matéria tributável objeto do tratado é diversa da matéria tributável objeto da Lei, assim não estaríamos tratando da aplicação das *CFC rules* no caso concreto.

Sendo objetos de tratamento diferente, as normas impostas pela MP 2.158-35 não se encontram limitadas pelas disposições do Tratado e, assim, descabem os argumentos que levam à consideração das disposições do Tratado quem, no presente caso, se demonstra não aplicável à matéria dos autos."

Conclusão

Com base em todos os fundamentos acima apresentados, conclui-se que:

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, e as dispostas nas Convenções Internacionais para evitar a dupla tributação celebradas pelo Brasil com: a) Espanha (Decreto nº 76.975/76); b) Argentina (Decreto nº 87.976/82 e Chile (Decreto nº 4.852/03).

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;

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

Do exposto, voto negar provimento ao recurso voluntário em relação à: i) inaplicabilidade do artigo 74 da MP 2158/2001; ii) tributação dos lucros das coligadas e controladas no exterior.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias

Declaração de Voto

Conselheiro Murillo Lo Visco

Com esta Declaração de Voto, pretendo apenas deixar consignadas as considerações que apresentei na sessão de julgamento aos demais membros desta Turma, relativamente à glosa da “Perda por Deterioração e Fornecimento”, no valor de € 590.191.000,00, registrada em 2012 pela controlada VCEAA, localizada na Espanha.

Como resultado do julgamento, acompanhei a maioria dos membros desta Turma para dar provimento ao Recurso Voluntário nesse ponto específico, cancelando a referida glosa promovida pela Autoridade Fiscal. E assim entendi pelas razões a seguir expostas.

Conforme restou evidenciado pela demonstração financeira da controlada espanhola (fls. 1190, 1202 e 1284), o resultado contábil de 2012 foi um prejuízo de € 648.850.000,00, e na composição desse resultado a Autoridade Fiscal constatou o registro de uma perda de € 590.191.000,00.

Intimada a esclarecer os motivos para o registro contábil dessa perda pela sua controlada na Espanha, a Recorrente informou que se trata de resultado de teste de recuperabilidade (*impairment*) que refletiu o valor justo de ativos oriundos da CIMPOR (Cimpor Cimentos de Portugal SGPS S.A), recebidos em permuta realizada com a INTERCEMENT (empresa do grupo Camargo Corrêa).

Depois de feito esse esclarecimento, a Recorrente foi intimada e reintimada (em mais de uma oportunidade) a apresentar elementos que permitissem a realização de uma “avaliação contábil” para que a Autoridade Fiscal pudesse “comprovar esse valor”.

Tendo considerado insuficientes os esclarecimentos e os documentos apresentados pela Recorrente, a Autoridade Fiscal efetuou a glosa da perda de € 590.191.000,00, registrada na contabilidade da controlada na Espanha, fundamentando tal medida da seguinte forma:

Para que essa fiscalização pudesse validar esse prejuízo e compensá-lo com lucros apurados nos exercícios seguintes pela VCEAA, tornar-se-ia necessária a avaliação contábil dos valores que compuseram esse resultado na VCEAA.

[...]

Com as informações apresentadas pelo fiscalizado, após insistentes indagações, esta fiscalização não dispõe de elementos suficientes para corroborar a formação do valor de €590.191.000,00 no resultado da VCEAA no ano-calendário de 2012.

Desta forma esse valor será desconsiderado do resultado apurado em 2012 pela VCEAA (Demonstrativo 8):

Prejuízo apurado em 31/12/2012 (em euros)	Valor glosado	Saldo de prejuízo a compensar (em euros)
648.850.000,00	590.191.000,00	58.659.000,00

A análise das demonstrações financeiras relativas ao ano-calendário de 2012 apresentadas pelo fiscalizado evidenciam haver saldo de prejuízo passível de compensação na VCEAA no valor total de 58.659.000,00 euros.

Com base no que foi acima relatado, pode-se facilmente perceber que, no presente caso, a Autoridade Fiscal sustentou sua conclusão na impossibilidade de realizar uma avaliação contábil que permitisse validar o valor registrado como perda.

Com a devida vênia, e sem olvidar do fato de que se trata de um procedimento de fiscalização bastante complexo, entendo que essa fundamentação não é suficiente para sustentar a glosa em questão.

Primeiramente, porque parece-me bastante claro que, ao final de tudo, a Autoridade Fiscal brasileira efetuou uma glosa em registro contábil realizado pela controlada no exterior sem apontar que preceitos da legislação do seu país de domicílio foram afrontados.

A meu ver, essa era uma providência essencial, haja vista que, de acordo com o § 1º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, os prejuízos da controlada no exterior devem ser apurados com base na escrituração contábil efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio. E mais adiante, no seu art. 6º, a mesma IN novamente destaca 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”.

Desse modo, entendo que, para validamente proceder a uma glosa de registro contábil realizado pela controlada na Espanha, a Autoridade Fiscal deveria indicar qual preceito da legislação daquele país foi violado. No entanto, em vez disso, a Autoridade Fiscal sustentou sua conclusão na impossibilidade de realizar uma avaliação contábil que permitisse validar o valor registrado como perda.

Em termos bastante simples, parece-me bastante claro que aqui temos a seguinte situação: em vez de dizer “esse registro está errado por esse(s) motivo(s)”, a Autoridade Fiscal fundamentou a glosa dizendo “não consigo dizer que esse registro está certo”.

E neste ponto certamente haverá os que irão recordar que a Recorrente não apresentou informações suficientes para que a Autoridade Fiscal pudesse avançar em sua análise. Não ignoro esse fato, apesar de sempre ser possível remanescer discussões acerca da suficiência, ou não, dos elementos oferecidos pela Recorrente no presente caso.

No entanto, diferentemente do caso em que se exige a comprovação da efetividade de uma despesa (caso em que, que na ausência de provas suficientes, a glosa da despesa é plenamente justificável), aqui estamos diante de uma situação completamente diversa,

em que a Autoridade Fiscal pretendeu fazer uma “avaliação contábil” de perda resultante de teste de recuperabilidade, realizado na Espanha, de ativos avaliados a valor justo.

Mais uma vez, reitero meu profundo respeito pelo trabalho da Autoridade Fiscal. Mas, neste momento, fico me perguntando, no contexto da fiscalização em tela, o que significa uma “avaliação contábil” da perda resultante de teste de recuperabilidade realizado pela controlada na Espanha? Em outras palavras, o que pretendia a Autoridade Fiscal? Pretendia adentrar nos critérios de avaliação de ativos a valor justo para “corroborar” o montante da perda registrada? Pretendia refazer o teste para, eventualmente, determinar outro valor? A princípio, parece-me que era exatamente isso o que pretendia a Autoridade Fiscal.

Caso essa tenha sido, de fato, a intenção da Autoridade Fiscal, parece-me despropositada. No máximo, acredito que poderia ser questionada a dedutibilidade da perda registrada à luz da legislação espanhola, porque é assim que a legislação brasileira disciplinou o tema, conforme já mencionado acima.

Diante da subjetividade inerente ao teste de recuperabilidade, tenho certo para mim que a “avaliação contábil” do teste em si não é uma matéria que possa ser submetida ao escrutínio de uma autoridade fiscal. Não por acaso no Brasil, por exemplo, para evitar esse campo próprio da subjetividade, para fins de apuração da base tributável, o legislador optou por neutralizar os efeitos do referido teste, conforme bem evidenciam o art. 32 da Lei n.º 12.973, de 2014, e o art. 129 da Instrução Normativa RFB n.º 1.700, de 2017.

E a Espanha? Como trata do assunto? E a autoridade tributária da Espanha? Manifestou-se quanto à perda em tela? Não há nos autos resposta para essas perguntas.

Por todas essas razões, entendo que assiste razão à Recorrente no ponto em que se insurge contra a glosa da perda de € 590.191.000,00, registrada pela sua controlada na Espanha.

São esses os termos da Declaração de Voto.

(assinado digitalmente)

Murillo Lo Visco