



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

**Processo nº** 11080.732740/2011-43  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1402-002.322 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 04 de outubro de 2016  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrente** GERDAU AÇOS ESPECIAIS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

**Ano-calendário: 2006, 2007**

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic

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

**LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.**

Para fim de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Lançamento procedente.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar

Processo nº 11080.732740/2011-43  
Acórdão n.º **1402-002.322**

**S1-C4T2**  
Fl. 1.179

---

Nader Quintella e Demetrius Nichele Macei que votaram por converter o julgamento do recurso em diligência.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (presidente), Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Demetrius Nichele Macei

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 1ª Turma da DRJ/POA em sessão de 29 de março de 2012 (fls. 1017/1037)<sup>1</sup>, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve os lançamentos perpetrados pelo Fisco, em Acórdão assim ementado:

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

***Ano-calendário: 2006, 2007***

***LUCRO OBTIDO COM INVESTIMENTO NO EXTERIOR.***

*O lucro obtido por pessoa jurídica brasileira em função de investimento em sociedade controlada estrangeira é considerado disponível para fins fiscais quando do levantamento do balanço. A mensuração do referido lucro se dá mediante a adoção do método da equivalência patrimonial.*

***INCONSTITUCIONALIDADE.***

*As Delegacias de Julgamento não são competentes para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

*Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido*

Pela sua extensão e profundidade, adoto o relatório da decisão recorrida, pela precisão em relatar os fatos objeto da presente discussão, subdividindo-o em tópicos para melhor entendimento.

### **DA ACUSAÇÃO FISCAL (Relatório de Ação Fiscal – fls. 898/912)**

*“O presente processo trata da tributação de lucros auferidos no exterior. O contribuinte detém 98,75% da sociedade Gerdau Hungria Holding Limited Liability Company – Gerdau Hungria, sediada em Budapest na Hungria. Por intermédio dessa sociedade o interessado auferiu lucros nos anos-calendário 2006 e 2007. Como esse lucro não foi submetido à tributação a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, houve a lavratura de auto de infração com a finalidade de exigir o pagamento do crédito tributário faltante. O ato administrativo restou estribado no art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e nos arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001. Esse o resumo da questão ventilada nos autos. Passo aos detalhes.*

*Em 21 de outubro de 1995, o Conselho de Administração do contribuinte autorizou a criação de uma subsidiária na Hungria. A referida sociedade teria por objetivo atuar como holding, participando do capital de outras sociedades (fl. 303).*

<sup>1</sup> A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

No dia 24 de outubro de 2005, o Conselho de Administração do contribuinte autorizou a contratação de empréstimo junto a sua controladora (Gerdau S/A) no montante de até € 200.000.000,00. O objetivo desse empréstimo foi a capitalização da subsidiária húngara para que ela realizasse investimentos na Hungria e em outros países (fl. 322).

Em 8 de novembro de 2005, o interessado integralizou sua participação no capital social da subsidiária húngara, em sociedade com Grupo Gerdau Empreendimentos Ltda.. Inicialmente o contribuinte detinha 96,67% do capital da nova sociedade, mas essa participação restou aumentada para 98,75% ainda no final do ano-calendário 2005. As cópias dos contratos de câmbio que retratam as transferências financeiras operadas pelo contribuinte em favor da Gerdau Hungria estão nas fls. 318, 331, 335 e 339. De todas essas transferências a mais relevante foi a liquidada no dia 5 de janeiro de 2006, no montante de € 165.728.000,00 (fl. 339), porquanto representa a quase integralidade do capital social e das reservas da sociedade húngara apontados nos balanços patrimoniais das fls. 517 e 558 (relativos, respectivamente, aos anos-calendário 2006 e 2007).

Os recursos financeiros apontados no parágrafo anterior foram utilizados para a aquisição de investimentos siderúrgicos na Europa, mais especificamente 40% da Corporación Sidenor, S/A, sociedade espanhola. Dessa forma, a sociedade brasileira que figura como interessada no presente processo (Gerdau Aços Especiais S/A) controla a sociedade húngara denominada Gerdau Hungria, detendo 98,75% do capital da última. A sociedade húngara, por sua vez, detém participação equivalente a 40% do capital da Corporación Sidenor, S/A, uma sociedade espanhola. Repriso, a propósito, trechos do Relatório da Administração e das Demonstrações Financeiras da Gerdau S/A, sociedade controladora da interessada, relativamente ao ano-calendário 2006

(<http://www.gerdau.com/investidores/informacoesfinanceirasdemostracoesfinanceiras.aspx> os valores das notas explicativas estão expressos em milhares de reais):

“Produção

Na Europa, onde a Gerdau começou a operar em 2006 com uma participação de 40% na Sidenor (Espanha), a produção de aço foi de 309,6 mil toneladas.”

“Investimentos

...

Janeiro de 2006 Corporación Sidenor, S.A. (Espanha). Maior fabricante de aços longos especiais e de peças forjadas e

*fundidas da Espanha e um dos principais fabricantes de forjados por estampa naquele país. Investimento de US\$ 219,2 milhões para a aquisição de 40% do seu capital social, mais dívidas assumidas de US\$ 121,0 milhões.”*

*“Notas Explicativas...*

*4 – Demonstrações Contábeis Consolidadas*

*...*

*c) Durante o exercício findo em 31/12/2006, ocorreram, principalmente, as seguintes operações:*

*I) Em 10/01/2006, o Grupo Gerdau concluiu, em conjunto com duas empresas espanholas, a aquisição da totalidade das ações da Corporación Sidenor, S.A. (Sidenor), localizada na Espanha, cujo contrato de compra e venda fora assinado em 15/11/2005. A participação no capital social da Corporación Sidenor, S.A. é 40% pertencente à Gerdau Hungria Holdings Limited Liability Company, 40% à Carpe Diem Salud S.L., (Carpe Diem), empresa do Grupo Santander, e 20% à Bogey Holding Company Spain, S.L., holding dos executivos da Sidenor. O valor da aquisição da totalidade das ações foi de 443,8 milhões (equivalentes a R\$ 1.212.294 na data da compra). Como resultado dessa aquisição, a Gerdau reconheceu um ágio no montante de 99,3 milhões (R\$ 271.309, na data da aquisição), fundamentado na subavaliação dos ativos, cuja amortização se dará por um período estimado de 10 anos. A Carpe Diem detém o direito de vender sua participação na Sidenor para o Grupo Gerdau após um período de 5 anos (opção de venda), por um preço fixo atualizado. Quando e se a Carpe Diem exercer essa opção, a Gerdau ainda terá direito, se assim lhe convier, a indicar um terceiro para adquirir essa participação. As Demonstrações Contábeis da Corporación Sidenor, S.A. e empresas controladas foram incluídas no consolidado do Grupo Gerdau através de consolidação proporcional, a partir do primeiro trimestre de 2006.”*

*Importante salientar, nesse passo, que a Corporación Sidenor, S/A, sociedade espanhola, detém 99,58% da também espanhola Corporación Sidenor S/A y Cia. SRC (fl. 350). A última, por sua vez, detém 58,44% do capital da Aços Villares S/A, uma sociedade brasileira, controlando-a (fl. 350 [http://www.villares.com.br/wwwroot/avillares/quem\\_somos/pt\\_br/quem\\_somos.cfm](http://www.villares.com.br/wwwroot/avillares/quem_somos/pt_br/quem_somos.cfm)). A Aços Villares S/A é, portanto, uma controlada indireta da Corporación Sidenor, S/A.*

*A situação acima descrita sofreu alteração durante o ano-calendário 2008. Repriso, a propósito, trechos do Relatório da Administração e das Demonstrações Financeiras da Gerdau S/A, sociedade controladora da interessada, relativamente ao ano-calendário 2008*

<http://www.gerdau.com/investidores/informacoesfinanceirasdeonstracoesfinanceiras.aspx>):

“Investimentos

...

<i>Aquisições do Exercício</i>	<i>País</i>	<i>Segmento de Negócio</i>	<i>Conclusão</i>	<i>Valor Pago em US\$ milhões</i>
<i>Corporación Sidenor, S.A. (participação adicional de 20%)</i>	<i>Espanha</i>	<i>Aços Especiais</i>	<i>Dez/08</i>	<i>288</i>
<i>Aços Villares S.A. (participação adicional de 28,88%)<sup>1</sup></i>	<i>Brasil</i>	<i>Aços Especiais</i>	<i>Mai/08</i>	<i>800</i>

*1 Aquisição realizada pela controladora Metalúrgica Gerdau S.A.*

...

*Aços Especiais*

*Dezembro: Aquisição indireta de participação adicional na Sidenor (Espanha) Aquisição realizada por meio de sua controlada Gerdau Hungria LLC, de 20% do capital social da Corporación Sidenor, maior fabricante de aços especiais da Espanha. Com essa aquisição a Gerdau passou a deter, direta e indiretamente, 60,0% dessa empresa.*

*Mai: Aquisição de 28,9% adicionais do capital social da Aços Villares O investimento foi realizado pela Metalúrgica Gerdau S.A. com a emissão de debêntures. Com essa aquisição, somada ao aumento de participação na Sidenor, a Gerdau passou a controlar, direta e indiretamente, 63,9% da Aços Villares.”*

*Por fim, durante o ano-calendário 2011 foi finalizada a aquisição integral da Corporación Sidenor, S/A. Isso é o que se conclui da estrutura societária apresentada no Relatório da Administração e nas Demonstrações Financeiras da Gerdau S/A, sociedade controladora da interessada, relativamente ao ano-calendário 2011*

<http://www.gerdau.com/investidores/informacoesfinanceirasdeonstracoesfinanceiras.aspx>).

*As mutações verificadas nos anos-calendário 2008 e 2011 não geraram impactos sobre o presente trabalho fiscal, uma vez que*

*a exigência lançada diz respeito aos anos-calendário 2006 e 2007.*

*Segundo noticia o Relatório da Ação Fiscal, o contribuinte não efetuou o pagamento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o lucro auferido com o investimento na Gerdau Hungria, objeto do presente processo, em função dos seguintes motivos:*

*a) pendência da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria, que poderia afastar as normas jurídicas constantes do art. 43, § 2º, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional – CTN, com a redação que lhe foi dada pelo art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001;*

*b) perspectiva de que as normas jurídicas instituidoras da tributação dos lucros auferidos no exterior fossem dadas por inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal relativamente aos lucros oriundos de sociedades coligadas (sem controle);*

*c) caso afastados os dois motivos acima, convicção de que os tratados para evitar a dupla tributação firmados entre Brasil X Hungria, Hungria X Espanha e Brasil X Espanha afastariam a eventual incidência de uma norma tributária interna válida.*

*Frente aos fatos acima narrados, a Fiscalização empreendeu análise do resultado de equivalência patrimonial apurado pela interessada em função do investimento efetuado na Gerdau Hungria. A contabilidade da Gerdau Aços Especiais S/A aponta os efeitos das mudanças patrimoniais observadas relativamente ao patrimônio líquido da Gerdau Hungria, proporcionalmente à participação societária detida pela primeira na segunda (98,75%). Esses registros contábeis, atinentes aos anos-calendário 2006, 2007 e 2008, constam das fls. 858 a 866.*

*A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, determina que seja efetuada a avaliação dos investimentos em sociedade controladas (é o caso da Gerdau Hungria) pelo método da equivalência patrimonial (art. 248). O patrimônio líquido representa a diferença entre os ativos (bens e haveres) e os passivos (dívidas e deveres) de uma sociedade, contemplando assim o valor pertencente aos sócios ou acionistas. Dessa forma, os aumentos positivos verificados no patrimônio líquido de uma sociedade controlada influenciam positivamente o resultado da sociedade controladora, na proporção da participação detida.*

*A Comissão de Valores Mobiliários – CVM adotou a Instrução nº 247, de 27 de março de 1996, com a finalidade de orientar, entre outros, os registros contábeis relativos à equivalência patrimonial. Nesse ato, determinou-se o registro da diferença resultante da avaliação do investimento pelo método da equivalência patrimonial (se positiva, receita; se negativa, despesa) da seguinte forma:*

(...)

*A escrituração do contribuinte (Gerdau Aços Especiais S/A) observa esse regramento. Em função disso, constam dos autos cópias da escrituração do interessado contemplando três rubricas distintas: “Valor Patrimonial Gerdau Hungria” (conta do ativo fls. 858 a 860), “Equivalência Patrimonial Efeito Câmbio” (conta de resultado fls. 861 a 863) e “Equivalência Patrimonial – Resultado” (conta de resultado fls. 864 a 866). A primeira aponta o valor do investimento tomando por base o patrimônio líquido da investida. A segunda, a variação cambial prevista no art. 16, I, “b”, da Instrução CVM nº 247, de 1996. A terceira, o resultado operacional colhido em função da apuração de lucro líquido ou prejuízo, consoante previsto no art. 16, I, “a”.*

*O trabalho fiscal, louvando-se na jurisprudência, não tributou as variações cambiais registradas na conta “Equivalência Patrimonial Efeito Câmbio”. Confirma parte do “Relatório da Ação Fiscal” a respeito (fls. 910 e 911):*

(...)

*Tendo por foco os valores registrados na conta “Equivalência Patrimonial – Resultado”, a Fiscalização obteve junto ao contribuinte planilha de “abertura” dos resultados de equivalência patrimonial colhidos pela interessada em função do investimento detido na Gerdau Hungria (“Abertura da Equivalência Patrimonial” fl. 344). Esse relatório indica a origem dos resultados colhidos pela Gerdau Hungria. Eis os dados relativamente aos anos-calendário 2006 e 2007 (fls. 500 e 544):*

Origem	2006 (fl. 500)	2007 (fl. 544)
Gerdau Hungria	(R\$ 27.864.315,59)	(R\$ 35.534.253,40)
Corporación Sidenor	R\$ 107.958.577,56	R\$ 114.613.601,29
Aços Villares	R\$ 59.147.389,91	R\$ 73.123.707,45
Total	R\$ 139.241.651,88	R\$ 152.203.055,34

*A Fiscalização levou em consideração o fato da Gerdau Hungria ser uma sociedade “holding”, cujo objetivo é a participação em outras sociedades. No caso concreto, havia a participação direta da Gerdau Hungria na Corporación Sidenor, S/A, e indireta em diversas outras sociedades por via da Corporación Sidenor, S/A. Dentre as participações indiretas, havia a participação de 58,44% na Aços Villares S/A, uma sociedade brasileira. Dessa forma, como parte dos lucros auferidos com a participação direta seriam oriundos do Brasil, a autoridade lançadora excluiu o valor relativo àquela parte do montante tributável.*

*(...)*

*A segregação do resultado de equivalência patrimonial contabilizado pela Gerdau Aços Especiais S/A, registrado em razão da apuração de lucro líquido pela Gerdau Hungria, se deu por obra do contribuinte (fls. 500 e 544). O lançamento contábil atinente ao resultado de equivalência patrimonial levado a efeito pela Gerdau Aços Especiais S/A é único, referindo-se exclusivamente à Gerdau Hungria. No cálculo da segregação, o contribuinte levou em conta os lucros apurados pela Corporación Sidenor, S/A (relativo somente às atividades na Europa) e pela Aços Villares S/A. Sobre tais valores foram aplicados os seguintes percentuais de participação em seqüência: 58,44%, 40% e 98,75%, para os lucros auferidos pela Aços Villares S/A, e 40% e 98,75%, para a Corporación Sidenor, S/A. De posse desses resultados, restou possível expungir do valor lançado na contabilidade a título de equivalência patrimonial o valor referente aos lucros auferidos em razão da participação detida na Aços Villares S/A.*

*Os montantes tributados, então, foram os seguintes:*

*Relativamente ao ano-calendário 2006*

Resultado Contábil de Equivalência Patrimonial frente a Gerdau Hungria	R\$ 139.241.651,48	Fl. 864
Lucro oriundo do Brasil em função da participação na Aço Villares S/A	R\$ 59.147.389,91	Fl. 500
Valor Tributado	R\$ 80.094.261,57	Fl. 911

Relativamente ao ano-calendário 2007

Resultado Contábil de Equivalência Patrimonial frente a Gerdau Hungria	R\$ 152.203.055,33	Fl. 865
Lucro oriundo do Brasil em função da participação na Aço Villares S/A	R\$ 73.123.707,45	Fl. 544
Valor Tributado	R\$ 79.079.347,88	Fl. 912

*Com base nos valores acima esmiuçados, houve a exigência do IRPJ (fls. 914/5) e da CSLL (fls. 923/4), acrescidos da multa de ofício ordinária (75%) e dos juros moratórios devidos em função do atraso no recolhimento do IRPJ e da CSLL.*

*O trabalho fiscal deixou consignado, também, que o contribuinte foi intimado a apresentar comprovantes dos pagamentos de tributos incidentes sobre a renda realizados pelas sociedades controladas e coligadas no exterior (fl. 766). O interessado apresentou, então, a seguinte informação (fl. 767):*

*“Gerdau Aços Especiais S.A.,...vem pela presente esclarecer que tendo em vista a utilização de créditos fiscais nos anos-calendário 2006 e 2007, a coligada Corporación Sidenor, S.A., não efetuou recolhimentos de imposto de renda.*

*Outrossim, a controlada Gerdau Hungria Kft não efetuou recolhimento de imposto de renda haja vista ter apresentado prejuízo para fins fiscais.”*

*Como o art. 14, parágrafo 8º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, forte no art. 26, § 3º, da Lei nº 9.249, de 1995, somente permite a compensação do tributo efetivamente pago no exterior com aquele devido no Brasil, afastando “crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal”, não foi efetuada qualquer compensação.*

*Por fim, quanto à incidência de acordos para evitar a dupla tributação, repriso parte das considerações fiscais constantes do “Relatório da Ação Fiscal” (fl. 910):*

*“Embora o artigo 7º das Convenções estabeleça competência exclusiva para o Estado de onde estiver situada a empresa, impor a tributação sobre os lucros auferidos por ela e, para evitar a dupla tributação, o Estado em que se situa a empresa*

*investidora não poder cobrar novamente os tributos que são devidos no Estado de domicílio da empresa, isto não impede que a promulgação de nova lei determine a tributação dos próprios sócios investidores, mesmo que tenha por referência ou base tributável os resultados auferidos no exterior. O fato de a legislação permitir a compensação do imposto pago no exterior é garantia de que a incidência tributária não será dobrada, com isso não havendo quebra de qualquer cláusula existente nos tratados internacionais, com relação à bitributação.*

*Ao contrário do entendimento do contribuinte, o acordo mantido entre Brasil e demais países é no sentido de evitar a dupla tributação e, ainda como princípio basilar, para evitar a evasão fiscal. A seguir o entendimento do contribuinte, o acordo deveria ser para concentrar a tributação em um só país, independentemente de sua alíquota. E, como vemos, não foi este tipo de acordo convencionado entre as partes.”*

*Esse, em resumo, o teor do trabalho fiscal”.*

#### **DA IMPUGNAÇÃO (fls. 932/985)**

Contrapondo-se ao trabalho fiscal, a atuada interpôs impugnação, assim resumida, conforme relatado pela decisão recorrida:

*O contribuinte entendeu que a autoridade lançadora teria identificado a apuração de resultado negativo pela Gerdau Hungria relativamente ao anos-calendário 2006 e 2007.*

*(...)*

*O impugnante apontou que o controle da Corporación Sidenor, S/A, somente foi adquirido ao final de 2008, reprisando outro trecho do trabalho fiscal.*

*(...)*

*Após, ainda discorrendo sobre os termos do trabalho fiscal, o impugnante refere que o “Relatório da Ação Fiscal” tratou dos efeitos das variações cambiais, dos valores dos tributos incidentes sobre o lucro pagos no exterior e dos acordos para evitar a dupla tributação. Afirma que todas essas considerações tiveram “como único fim justificar sua pretensão de tributar lucros, na época, da coligada indireta da Impugnante, a Corporación Sidenor, S.A., com sede na Espanha” (fl. 936). Mais adiante reprisou itens 8.1 e 8.2 do “Relatório da Ação Fiscal”, que apontam o cálculo dos lucros oriundos do exterior objeto de tributação por via do auto de infração ora em análise.*

*(...)*

*O impugnante defende, em suma, que a controlada Gerdau Hungria colheu prejuízos, nada podendo ser tributado a título de lucros em*

*face do contribuinte (Gerdau Aços Especiais S/A). Além disso, por razões de inconstitucionalidades e ilegalidades, nada poderia ser cobrado em função de lucros apurados por controladas e coligadas no exterior.*

(...)

*O impugnante resumiu a evolução legislativa em torno da tributação dos lucros auferidos pelas pessoas jurídicas advindos de participações societárias no exterior.*

*Evidenciou que anteriormente a tributação se dava quando da distribuição dos lucros aos sócios ou acionistas. Com a edição da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, foi acrescido ao art. 43 do CTN, parágrafo que trata de receitas ou rendimentos oriundos do exterior.*

(...)

*Tendo em vista a disposição acima, veio a lume o art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001, com a seguinte redação:*

(...)

*O impugnante entende que a apuração do lucro no balanço não permite a disponibilização do referido lucro aos sócios ou acionistas. A regra do art. 74 teria criado uma ficção.*

*Não bastasse isso, defende que sua participação na sociedade de onde advindos os lucros objeto de tributação não se dá com poder de controle, uma vez que só é coligada da Corporación Sidenor, S/A. Dessa forma, inexistente a “possibilidade de deliberar este ou aquele destino dos lucros, que, meramente, foram apurados no seu balanço” (fl. 939).*

*Referiu interpretação adotada pela Ministra Ellen Gracie do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema na apreciação da Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI nº 2.5881/ DF, segundo a qual “não se poderia falar em disponibilidade jurídica, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros, ou, pelo menos, antes da deliberação dos órgãos diretores sobre a destinação dos lucros do exercício” (fl. 939).*

*Assim, segundo entendimento da nobre Ministra, a norma do art. 74 seria inconstitucional quanto à expressão “ou coligada”, por ofensa ao art. 146, III, da Constituição Federal (“Cabe à lei complementar: III estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”).*

*A tributação implementada pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, teria criado ficção, porquanto o lucro apurado no balanço de terceiro não configuraria renda. O sócio ou acionista não*

*perceberia renda pelo simples fato de participar do quadro societário de entidade estrangeira. A exigência fiscal estaria fora do campo de incidência do IRPJ e da CSLL, uma vez que os rendimentos não foram aqui auferidos e não houve disponibilidade econômica ou jurídica de renda.*

*Referiu, também, a posição manifestada pelo Ministro Marco Aurélio na apreciação da ADI nº 2.5881/DF, segundo a qual a disponibilidade econômica ou jurídica da renda seria um fenômeno concreto, que não poderia ser objeto de ficção. Decidiu, dessa forma, pela inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, no que foi acompanhado pelos Ministros Sepúlveda Pertence e Ricardo Lewandowski (fl. 941).*

*Seguindo a trilha daqueles que votaram pela inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, referiu posição do Ministro Celso Mello, que defendeu a autonomia da personalidade jurídica das sociedades controladas e coligadas no exterior, de tal sorte que a distribuição dos lucros restaria dependente dos estatutos sociais e da legislação dos Estados onde domiciliadas as sociedades.*

*Entendeu ofendidas a reserva de lei complementar para tratar da questão, a não-retroatividade e a anterioridade da lei tributária.*

*Fez referência, também, ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.0581/SC, que culminou com a declaração da inconstitucionalidade de parte do art. 35 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. A norma em questão veiculou a exigência do imposto de renda na fonte incidente sobre o lucro líquido apurado pelas pessoas jurídicas na data do encerramento do período-base.*

*A questão tratada naquela oportunidade também foi a da disponibilidade da renda.*

*(...)*

*Segundo argumenta, a controlada direta da impugnante (Gerdau Hungria) teria registrado prejuízos. Os lucros tomados para fins de tributação seriam originários da coligada Corporación Sidenor, S/A.*

*(...)*

*A regra do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, não alcançaria, entretanto, lucros auferidos por “coligadas indiretas, ou seja, resultados reconhecidos por intermédio de outras pessoas jurídicas apenas para atender a legislação societária brasileira” (fl. 950). O impugnante entende que os lucros das sociedades pertencem a elas próprias e aos seus sócios. Dessa forma, os lucros auferidos pela Corporación Sidenor S/A pertencem a ela e, na proporção de 40%, à Gerdau Hungria. Como a Gerdau Hungria apurou prejuízos, nada haveria a tributar. Querer tomar lucros de terceiras sociedades redundaria na desconsideração da personalidade jurídica Gerdau Hungria. Ademais, a Gerdau Hungria na qualidade de acionista sem poder de controle não deteria poder para fixar o destino (distribuição) dos lucros apurados na Corporación Sidenor, S/A.*

*O contribuinte acusa a Fiscalização de ter operado a desconsideração da personalidade jurídica da Gerdau Hungria, sociedade que teria registrado prejuízos, para tomar lucros auferidos pela Corporación Sidenor, S/A, e suas controladas e coligadas.*

*Defendeu a licitude da estruturação societária adotada pelo contribuinte na efetivação de investimentos na Europa (lastreada na liberdade de opção fiscal), com o fito de afastar a desconsideração da personalidade jurídica levada a efeito pelo Fisco. Referiu doutrina a respeito da liberdade de planejamento fiscal.*

*Refutou, também, qualquer violação à lei no planejamento operado (fraude, simulação etc). Aduziu, ainda, que a autoridade lançadora não indicou qual teria sido a violação à lei efetuada pelo contribuinte, deixando, também, de prová-la.*

*Apontou jurisprudência a respeito de planejamentos tributários.*

*Ainda nesse tópico, o impugnante evocou o princípio da legalidade, exigindo que o lançamento esteja assentado sobre fatos provados. Como “não se comprovou a ilegalidade de algum fato ou ato que diga com a sua controlada direta, a Gerdau Hungria para fins de legitimar sua desconsideração”, imputa defeito ao lançamento.*

*(...)*

*Retomou posição do Ministro Marco Aurélio na apreciação da ADI nº 2.5881/DF, quando tratou da personalidade jurídica das sociedades, trouxe doutrina e jurisprudência contrária à interpretação econômica da lei tributária e defensora do princípio da legalidade.*

*Concluiu ser inválido o trabalho fiscal em função da apuração de resultados negativos pela Gerdau Hungria nos períodos objeto de tributação.*

*(...)*

*A impugnante, em linha com a alegada desconsideração da personalidade jurídica da Gerdau Hungria, considera inválido o lançamento também em função do desrespeito ao acordo firmado entre Brasil e Espanha para evitar a dupla tributação. Segundo sua ótica, os lucros da Corporación Sidenor, S/A, foram tributados ao arrepio da existência da Gerdau Hungria.*

*Reclama de diferenças interpretativas adotadas no presente lançamento relativamente a outro adotado no âmbito dos processos administrativos nº 16643.000276/201042 e nº 16561.720014/201199.*

*No presente processo, a autoridade administrativa entendeu que o acordo trata de afastar a dupla tributação relativamente a empresa domiciliada em um dos Estados contratantes. A tributação não estaria recaindo sobre a empresa, mas sobre seus sócios. A alteração legislativa implementada por via art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, tratou do momento em que disponibilizados os lucros aos sócios ou acionistas de controladas ou coligadas. Já no outro processo, segundo informa o impugnante, a interpretação*

*contemplaria raciocínio distinto. Neste outro caso o Fisco teria interpretado que a possibilidade da compensação do tributo pago no exterior afastasse a dupla tributação.*

*O contribuinte aponta a apuração de imposto de renda pela Corporación Sidenor, S/A, em montantes vultosos (€ 27.425.765,46, em 2006, e € 35.318.301,36, em 2007), que teriam sido extintos por via de “compensação de prejuízos fiscais de períodos anteriores e de créditos fiscais correspondentes a Ajudas Regionais, fruto de contrapartida da Diputación Foral de Alava aos investimentos em ativo imobilizado realizados no período de 1997 a 2001” (fl. 967).*

*Requer, assim, que tais débitos sejam considerados na apuração dos débitos do presente processo, consoante regra do art. 7º da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Previne a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 2 de Janeiro de 1976.*

(...)

*Lembra que os lucros apurados pela Aços Villares S/A não foram objeto de tributação na Espanha em respeito justamente ao art. 7º acima transcrito. Mais, “a Hungria por respeitar o tratado com a Espanha, tampouco pretendeu tributar os lucros gerados na Espanha” (fl. 968). Acredita que o Brasil também não irá desrespeitar o tratado do qual é signatário.*

*Defende erro interpretativo por parte da autoridade lançadora, na medida em que o caput do art. 7º da convenção firmada entre Brasil e Espanha só permite que os “lucros de uma empresa de um Estado só são tributáveis nesse Estado”. Somente na hipótese de dividendos é que se abriria competência cumulativa entre os Estados para a tributação dos rendimentos, consoante art. 10 da convenção.*

*Arrima-se especialmente em jurisprudência da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, quando do julgamento do acórdão 10195.802, que teve por relatora a conselheira Sandra Maria Faroni, bem como da Oitava Câmara do mesmo Conselho, quando do julgamento do acórdão 10808.765, que teve por relatora a conselheira Karem Jureidini Dias.*

*O impugnante requer o afastamento da exigência a título de CSLL pelas mesmas razões do IRPJ em função da regra insculpida no art. 2º, item 4, da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 2 de Janeiro de 1976.*

(...)

*O contribuinte protesta contra a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício por entendê-la ilegal frente aos termos do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

(...)

*O impugnante conclui seu arrazoado solicitando a desconstituição do lançamento em razão dos seguintes motivos:*

*a) inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, “ao criar imposto sobre situação que não configura disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou lucro”;*

*b) irrazoabilidade da exigência em função do andamento da ADI nº 2.5881/DF;*

*c) impropriedade da cobrança em razão da apuração de prejuízos pela Gerdau Hungria;*

*d) inviabilidade da cobrança de impostos sobre a renda apurada por sociedade espanhola (Corporación Sidenor, S/A) frente aos termos da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 2 de Janeiro de 1976;*

*e) invalidade da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.*

#### **DA DECISÃO RECORRIDA (fls. 1032/1037)**

Analisando o litígio, a 1ª Turma da DRJ/POA, com apoio na Súmula CARF nº 2, afastou a discussão sobre a validade da norma prevista no artigo 74, da MP nº 2.158-35/2001, indeferiu pleito da autuada para sobrestar o julgamento e assentou, no mérito:

*“Tratarei dos pontos de discordância na mesma ordem em que levantados na impugnação.*

*(...)*

#### *Dos resultados negativos apurados pela Gerdau Hungria*

*O impugnante equivocou-se ao interpretar os termos do trabalho fiscal.*

*Não se está tributando o lucro oriundo de qualquer coligada. O lucro objeto de tributação é aquele obtido pelo contribuinte em razão do investimento por ele efetuado na Gerdau Hungria. A relação entre o impugnante e a sociedade húngara é de controle. A Gerdau Hungria é uma sociedade holding, tendo por objeto social participar do capital de outras sociedades (fl. 303). Dessa forma, o lucro colhido pela sociedade húngara controlada pelo impugnante advém justamente das atividades industriais e comerciais levadas a efeito pelas sociedades nas quais a Gerdau Hungria detém participações societárias. Foi o impugnante quem detalhou os lançamentos contábeis por ele efetuados em sua escrita a título de equivalência patrimonial. Nesse detalhamento ele “abriu” o lucro por ele auferido com o investimento efetuado na Gerdau Hungria. A Fiscalização conferiu a “abertura” com o objetivo de afastar da tributação a parcela do lucro que foi gerada e tributada no Brasil, em razão da participação indireta detida pela Corporación Sidenor, S/A, na Aços Villares S/A. Confirma-se, a esse respeito, alguns trechos do trabalho fiscal:*

*“O lançamento da equivalência patrimonial no Brasil tem como base os resultados obtidos pelas controladas/coligadas da holding húngara.” (fl. 902).*

*“Na planilha apresentada, intitulada “Abertura da Equivalência Patrimonial”, relativa ao ano 2006 (fls. 500), aplicando os percentuais de participação em cada empresa, o contribuinte chegou ao valor contabilizado no ano de R\$ 139.241.651,48, sendo R\$ 59.147.389,91, originados de lucros já tributados no Brasil da empresa Aços Villares S/A, montante este que não deve ser considerado como lucros obtidos no exterior para efeito de tributação.*

*Para entendimento da planilha apresentada, que demonstra trimestralmente os valores contabilizados, trabalhando apenas com os totais do ano 2006 em euros e reais, o contribuinte dividiu o valor levado à conta de equivalência patrimonial em três partes, separando as repercussões dos resultados dos balanços da Gerdau Hungria, Corporación Sidenor e Aços Villares.” (fl 903)*

*A escrita do impugnante, contundente elemento de prova consoante disposto no art. 226 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil, não deixa qualquer dúvida quanto à origem do lucro objeto de tributação. A conta do ativo aponta, como não poderia deixar de ser, investimento na Gerdau Hungria (fls. 858 e 859). Quanto às contas de resultado, há clara indicação de que os registros efetuados contemplam lucro obtido em função do investimento na Gerdau Hungria (fl. 864).*

*Do valor apontado na contabilidade do impugnante como sendo o lucro obtido com o investimento efetuado na Gerdau Hungria foi excluída a parcela atinente ao lucro colhido em função da participação societária indireta na Aços Villares S/A. Tal cálculo beneficiou o contribuinte, reduzindo o montante tributável. Essa foi a base de cálculo adotada pelo lançamento (fls. 911 e 912).*

*Não resta qualquer dúvida, portanto, que lucro objeto de tributação é aquele obtido pelo contribuinte em razão do investimento por ele efetuado na Gerdau Hungria. O prejuízo referido pelo impugnante consta de relatório extracontábil da lavra do contribuinte. A finalidade do referido relatório foi o de explicar a origem do lucro obtido com o investimento efetuado na Gerdau Hungria, segregando-o em razão das participações societárias detidas pela sociedade controlada pelo contribuinte. O valor total do lucro apontado no relatório extracontábil é exatamente o mesmo indicado na contabilidade do impugnante (R\$ 139.241.651,88 no ano-calendário 2006 e R\$ 152.203.055,34 no ano-calendário 2007 fls. 500 e 544). A parcela negativa imputada à Gerdau Hungria no relatório de lavra do impugnante não tem qualquer valor contábil ou jurídico. As demonstrações financeiras da Gerdau Hungria deixam patente o equívoco do impugnante, pois apontam a percepção de lucro pela Gerdau Hungria nos anos-calendário 2006 (fl. 518, no valor de € 49.997.235,85) e 2007 (fl.559, no valor de € 59.085.435,54). O relevante da segregação operada pelo impugnante foi a identificação da parcela do lucro que foi gerada e tributada no Brasil, em razão da participação detida pela Corporación Sidenor, S/A, coligada da Gerdau Hungria, na Aços Villares S/A.*

*Esclareça-se, por oportuno, que a Gerdau Hungria está obrigada a apurar seus lucros consoante a legislação brasileira, tendo em vista os termos do art. 25, § 2º, I, da Lei nº 9.249, de 1995. Assim, a Gerdau Hungria, na condição de controlada da impugnante, está obrigada a avaliar seu investimento em coligada (Corporación Sidenor, S/A) pelo método da equivalência patrimonial (art. 248 da Lei nº 6.404, de 1976). Como a Corporación Sidenor, S/A, apurou lucro nos anos-calendário 2006 (fl. 349 no valor de € 143.487.000,00) e 2007 (fl. 389 no valor de € 164.308.000,00), esses lucros integraram, proporcionalmente à participação detida (40%), a apuração do lucro da Gerdau Hungria. As demonstrações financeiras juridicamente válidas para fins do presente processo são aquelas elaboradas consoante a legislação brasileira, ou seja, aquelas que contemplam a avaliação dos investimentos em coligada pelo método da equivalência patrimonial. Outras, com outros critérios, de nada valem frente ao presente processo.*

*Da desconsideração da personalidade jurídica da Gerdau Hungria*

*Diante das razões expendidas no tópico anterior, já se pode concluir pela inexistência da alegada desconsideração da personalidade jurídica da Gerdau Hungria. O lucro apontado na escrita da fiscalizada diz respeito ao lucro fruto do investimento efetuado por ela na Gerdau Hungria. A base de cálculo do lançamento foi o referido lucro, descontado da parcela gerada e tributada no Brasil (Aços Villares S/A). Assim, quando o contribuinte escolheu de inconstitucional a norma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, alegando que o lucro objeto de tributação teria sido apurado por coligada indireta da impugnante, em relação a qual o interessado não deteria poder de controle (fl. 939), foi justamente o impugnante quem desconsiderou a existência da Gerdau Hungria. Esqueceu que sua relação com a Gerdau Hungria é de controle. Esqueceu que a Gerdau Hungria apurou lucro. O impugnante deixou de lado, também, os registros efetuados na sua escrita, que apontam o lucro auferido com a participação detida na Gerdau Hungria. O procedimento fiscal foi claro e objetivo, pois tributou o lucro colhido pelo impugnante em função da participação por ele detida na Gerdau Hungria, consoante registros efetuados na contabilidade do próprio impugnante.*

*A identificação da pessoa tributada no caso dos autos merece algumas considerações adicionais. O sujeito passivo é a Gerdau Aços Especiais S/A. O fato que ensejou a tributação foi a percepção de lucro em função de investimento no exterior (participação de capital em sociedade húngara). Esse lucro foi registrado na escrita do sujeito passivo em razão da adoção do método de equivalência patrimonial. A contabilidade da Gerdau Aços Especiais S/A apontou os efeitos das mudanças patrimoniais observadas relativamente ao patrimônio líquido da Gerdau Hungria, proporcionalmente à participação societária detida pela primeira na segunda (98,75%). No caso dos autos, a Fiscalização tomou como base de cálculo a receita contabilmente registrada pela Gerdau Aços Especiais S/A em função do aumento observado no patrimônio líquido da Gerdau Hungria em decorrência da apuração de lucro pela última. Dessa receita, foi excluída a parcela do lucro gerada e tributada no Brasil (Aços Villares S/A).*

*O fato objeto de tributação conforma-se à genérica hipótese de incidência do imposto de renda, qual seja a percepção de um acréscimo patrimonial. A Lei nº 6.404, de 1976, que trata da escrituração comercial, da avaliação patrimonial e da apuração dos resultados das sociedades por ações,*

*determinou a utilização do método da equivalência patrimonial. Esse critério impõe o reconhecimento contábil do lucro auferido por conta da participação no capital da controlada, aumentando o patrimônio líquido da investidora/controladora quando do levantamento do balanço patrimonial. Dessa forma, resta irretorquível a existência da disponibilidade econômica da renda, uma vez que manifestamente atestada pela contabilidade. Essa a disponibilidade adotada também para fins fiscais por via do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. O fato tributado, portanto, constitui renda disponível de titularidade da controladora (Gerdau Aços Especiais S/A).*

*Finalmente, quanto a esse tópico, esclareço que a autoridade lançadora indicou as normas tributárias violadas pelo impugnante. O ato administrativo restou estribado, fundamentalmente, no art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e nos arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (fls. 915, 922, 924 e 929). As provas constam dos autos e já foram detalhadas do relatório. O conjunto desses elementos permitiu a bem alicerçada defesa do impugnante.*

#### *Dos acordos para evitar a dupla tributação*

*Frente às razões expendidas nos tópicos anteriores, perde o sentido o argumento da incidência de acordos para evitar a dupla tributação em relação ao caso dos autos. Não está ocorrendo a tributação de pessoa jurídica húngara ou espanhola. A pessoa tributada é brasileira em função de lucros por ela obtidos com investimentos no exterior. Os acordos referidos tomam como parâmetro a Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, assim redigida:*

*“os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado”*

*O fim colimado pela norma é a preservação da competência tributária do Estado onde localizada a sociedade. No caso dos autos não se está tributando uma sociedade estrangeira que estivesse na Hungria ou na Espanha, mas uma sociedade brasileira. A União (Brasil) exerceu o seu direito de tributar o lucro auferido por sociedade aqui sediada em relação a lucros por ela obtidos no exterior. Não está havendo a tributação do lucro em relação às sociedades estrangeiras, mas em relação à sociedade brasileira.*

*Sem cabimento tratar, no presente processo, da interpretação de fatos e normas eventualmente adotada em outros processos fiscais submetidos a outras autoridades julgadoras. Apreciação desse jaez seria nula por absoluta falta de competência desta autoridade administrativa para tratar desses outros processos. Quanto ao presente processo, já externei minha posição.*

*Quanto à apuração de imposto de renda pela Corporación Sidenor, S/A, tributo esse que teria sido compensado com prejuízos e créditos fiscais, inviável a consideração desses valores na mensuração do crédito tributário objeto do presente processo. O art. 14, parágrafo 8º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, forte no art. 26, § 3º, da Lei nº 9.249, de 1995, somente permite a compensação do tributo efetivamente pago no exterior com aquele devido no Brasil. Como não houve pagamento no exterior (fl. 767), não pode haver a almejada redução do crédito tributário lançado.*

#### *Da exigência de juros de mora sobre a multa de ofício*

*Fundamental esclarecer que não há litígio em torno da matéria reclamada. Afirmando isso lastreado no exame dos autos de infração, que indicam a incidência de juros apenas sobre o valor dos tributos lançados. Confira-se, nesse sentido, os cálculos constantes das folhas 922 e 929 dos autos.*

*Questão análoga já foi objeto de julgamento no âmbito dos Conselhos de Contribuintes. Verifique-se o teor da ementa então adotada:*

*“JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Não havendo no lançamento objurgado a incidência apontada pela empresa é de se não conhecer do recurso quanto à matéria.” (2º CC – Ac. 20400858– 4ª C. Júlio César Alves Ramos – Sessão de 6 de dezembro de 2005)*

*Assim, tendo em vista a inexistência da cobrança de juros incidentes sobre a multa de ofício, não tomo conhecimento da reclamação ventilada no presente tópico.*

*Diante das razões acima explicitadas, não tomo conhecimento da alegação de inconstitucionalidade da norma tributária e da reclamação não litigiosa nos autos, firmando meu voto pela improcedência da impugnação, de sorte a manter o crédito tributário lançado”.*

## DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 18/04/2012 (fls. 1042), a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 15/05/2012 (fls. 1044/1102), no qual, basicamente, repisa os argumentos expendidos na impugnação, contrapõe-se à decisão recorrida, afirma que o Fisco indevidamente teria desconsiderado a personalidade jurídica da Gerdau Hungria, que os Tratados Internacionais firmado pelo Brasil com outros países visando evitar dupla tributação não podem ser ignorados, que à CSLL aplicam-se as mesmas regras previstas em tais Tratados, traz doutrina e jurisprudência que entende pertinentes, volta a se bater contra a imposição de juros sobre a multa de ofício e fecha o recurso voluntário arguindo (RV – fls. 1101) que, “*do exposto, flagrantes os vícios de inconstitucionalidade e de ilegalidade desta pretensão de tributar lucros da coligada indireta da Recorrente, com sede na Espanha, CORPORACIÓN SIDENOR, que nem mesmo sua controlada direta, a GERDAU HUNGRIA, titulariza disponibilidade, eis que dela detém apenas 40% do capital, é o presente para requerer seja o Acórdão 10-37.640 reformado a efeitos de julgar inteiramente procedente o pedido declinado à Impugnação, e aqui reiterado de desconstituição dos lançamentos ora contraditados, e a extinção dos correspondentes créditos tributários, visto que*”:

- i) “*inconstitucional o art. 74 da Medida Provisória 2.158-35/01 ao criar imposto e contribuição sobre situação que não configura disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou lucro, em conflito com o art. 153, III, e art. 195, I, “c” da Constituição*”;
- ii) “*não é razoável a cobrança com fundamento naquele dispositivo legal em apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588-1 e no Recurso Extraordinário 611.586, onde reconhecida a repercussão geral da questão constitucional suscitada, impondo, ao menos, ser sobrestado o julgamento deste recurso até que seja proferida decisão final por aquele, atentos à Portaria CARF 01/12, e*

---

*considerada a obrigação da Administração Tributária afastar a aplicação de lei julgada inconstitucional”;*

Para, finalmente, requerer “a reforma do Acórdão 10-37.640 para extinção dos créditos tributários em decorrência” (RV – fls. 1102 – destaques do original):

- a) “dos resultados negativos da **GERDAU HUNGRIA** nos anos-base de 2006 e 2007, frente à invalidade da desconsideração da sua pessoa jurídica e de seus efeitos para fins fiscais por nenhum ato ilegal ter sido trazido aos autos como por ela praticado, ou pela Recorrente praticado quando a ela, seja na sua constituição, seja nas suas atividades de holding”;
- b) “da abrangência do IRPJ e da CSLL pela Convenção Brasil - Espanha e sua aplicação quanto aos lucros da coligada indireta, a **CORPORACIÓN SIDENOR**”; e,
- c) da “indevida cobrança de juros de mora sobre as multas lançadas de ofício”.

#### **DAS CONTRARRAZÕES DA PGFN**

A PGFN compareceu aos autos opondo contrarrazões aos argumentos expendidos pela recorrente e sustentando o procedimento fiscal (fls. 1113/1135).

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

## Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

O Recurso Voluntário é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que o recebo e dele conheço.

Começo pelo pedido de sobrestamento feito pela recorrente. Embora possível de ser feito à época da protocolização do RV, o pleito perdeu substância por não mais haver esta previsão no atual regimento, razão pela qual o processo foi novamente distribuído.

De qualquer modo, o tema foi objeto de julgamento pelo STF na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 2.588 que declarou, com eficácia **erga omnes** e efeito vinculante, que a regra prevista no caput do art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, i) é aplicável às controladas situadas em países considerados paraísos fiscais; e, ii) não se aplica às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.

Assim afastado o sobrestamento pretendido.

Repelido o pedido, passo ao mérito.

Basicamente, há quatro tomos principais:

1. tributação dos lucros auferidos por controlada de empresa brasileira localizada no exterior (Hungria);
2. possível desconsideração da Gerdau Hungria;
3. aplicação dos Tratados Internacionais ao caso concreto; e,
4. juros de mora sobre a multa de ofício.

Passa-se à apreciação individualizada de cada tópico.

### **Da tributação dos lucros de controlada**

Os lançamentos presentes nos autos de infração de fls. 914/929 têm como fundamento jurídico o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que assim estabelece:

*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.*

*Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão*

*considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.*

Contestada por inúmeros contribuintes, referida norma foi objeto da ação direta de inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588DF, havendo o STF decidido, em caráter *erga omnes* e com efeito vinculante:

*Ementa: 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, § 2º (LC 104/2000).*

*1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º 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 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. ún., 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.*

Pelo exame da decisão acima é possível concluir, relativamente àquilo que interessa, que o STF julgou o *caput* do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, dando-lhe interpretação que pode ser sintetizada no quadro abaixo:

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

Neste sentido, a norma, i) não alcança os lucros fictamente disponibilizados em 31 de dezembro de cada ano a pessoas jurídicas domiciliadas no país por suas coligadas domiciliadas em países cuja tributação sobre a renda não seja qualificada por lei como favorecida (item 2.1 da ementa); ii) alcança os lucros fictamente disponibilizados em 31 de dezembro de cada ano a pessoas jurídicas domiciliadas no país por suas controladas domiciliadas em países cuja tributação sobre a renda seja qualificada por lei como favorecida (item 2.2 da ementa).

Fica patente, então, que a Corte Suprema não se posicionou, em caráter *erga omnes* e com efeito vinculante, sobre os casos de lucros disponibilizados em 31 de dezembro de cada ano a pessoas jurídicas domiciliadas no país, por suas controladas domiciliadas **em países cuja tributação sobre a renda não seja qualificada por lei como favorecida**.

Assim, de plano, há que se definir se a Hungria, país no qual fica sediada a controlada da recorrente (Gerdau Hungria Holding Limited Liability Company – Gerdau Hungria, com sede em Budapest), empresa da qual a sociedade brasileira detém 98,75% de suas ações, é Estado que figura como “paraíso fiscal” ou dentro do conceito de “tributação favorecida da renda”.

Para tal fim, vigia à época dos fatos geradores (2006/2007), a IN (SRF) nº 188/2002 que NÃO INCLUÍA a Hungria neste rol, o que só veio a ocorrer em 2010 (e por pouco mais de quatro anos) e nos casos de pessoas jurídicas constituídas sob a forma de “offshore KFT” (IN- RFB nº 1.037/2010), logo revogada, neste aspecto, pela IN-RFB nº 1.474/2014.

Ora, como o STF só se manifestou acerca de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lucros disponibilizados a empresas brasileiras por suas **coligadas** no exterior domiciliadas em países cuja tributação sobre a renda não seja qualificada por lei como favorecida (neste caso, INCONSTITUCIONAL - item 2.1 da ementa) e por suas **controladas, domiciliadas em países cuja tributação sobre a renda seja qualificada por lei como favorecida** (neste aspecto, CONSTITUCIONAL - item 2.2 da ementa), resta claro que a incidência tributária sobre **os lucros disponibilizados por controladas sediadas em países SEM tributação favorecida não foi alcançada pela decisão**.

**Sendo assim, tal incidência é CONSTITUCIONAL, até que outra decisão neste sentido venha a se prolatada, se for o caso.**

Deste modo, não cabe a este Colegiado Administrativo reduzir a abrangência dessa norma sob argumento de violação à Constituição, pois isso significaria declarar sua inconstitucionalidade, ainda que sem redução em seu texto.

Em outro dizer, nessa forma de controle de constitucionalidade o STF exclui da hipótese de incidência da norma, por violação a alguma disposição constitucional, determinada situação por ela alcançada. Havendo outras situações abrigadas pela hipótese de incidência da norma que não violam disposições constitucionais, a lei não sofre redução em seu texto, mas apenas redução quanto à sua abrangência.

Isso posto, no caso *sub judice*, que cuida do **lucro disponibilizado por pessoa jurídica controlada domiciliada em país que não é qualificado como “paraíso fiscal”**, entendo inteiramente aplicável o *caput* do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, até porque, entendimento diferente levaria à redução da abrangência dessa norma sob argumento de violação à Constituição e isso significaria a hipótese absurda de este Colegiado declarar, por vias indiretas, sua inconstitucionalidade, o que, por óbvio, é vedado.

Afastada qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma positiva, analiso o reclamo da recorrente de que estariam sido tributados diretamente lucros no exterior.

Ao contrário do dizer da recorrente, ficou patente no detalhado Relatório de Ação Fiscal elaborado pelo Fisco (fls. 898/912) que o que se tributou, via lançamento de ofício, não foi lucro no exterior, mas, o lucro no Brasil, auferido por empresa brasileira e apontado em sua escrituração, levando em conta sua participação de controlada (98,75%) na Gerdau Hungria e respeitados outros investimentos feitos por esta controlada, como, por

exemplo, na Corporación Sidenor, S/A - Espanha, afinal, trata-se empresa “holding”, cuja grande e principal missão é justamente participar de outras companhias.

Deste modo, correta e parcimoniosamente, o Fisco depurou todos os valores que pudessem influenciar na tributação, de forma a evitar dupla incidência, restringindo os montantes às participações em cada empresa (exemplificativamente, 58,44%, 40% e 98,75%, para os lucros auferidos pela Aços Villares S/A, e 40% e 98,75%, para a Corporación Sidenor, S/A), e, de posse desses resultados, montou a equação abaixo:

Relativamente ao ano-calendário 2006

Resultado Contábil de Equivalência Patrimonial frente a Gerdau Hungria	R\$ 139.241.651,48	Fl. 864
Lucro oriundo do Brasil em função da participação na Aços Villares S/A	R\$ 59.147.389,91	Fl. 500
Valor Tributado	R\$ 80.094.261,57	Fl. 911

Relativamente ao ano-calendário 2007

Resultado Contábil de Equivalência Patrimonial frente a Gerdau Hungria	R\$ 152.203.055,33	Fl. 865
Lucro oriundo do Brasil em função da participação na Aços Villares S/A	R\$ 73.123.707,45	Fl. 544
Valor Tributado	R\$ 79.079.347,88	Fl. 912

Precisamente os valores que constam dos autos de infração (fls. 914/929).

Recorde-se que a relação da Gerdau Aços Especiais (Brasil) com a Gerdau Hungria é de **controle** e que esta apurou lucro, devidamente reconhecido na escrituração da recorrente. Portanto, inequivocamente, o procedimento fiscal foi claro e objetivo, **pois tributou o lucro colhido pela recorrente em função de sua participação na Gerdau Hungria, consoante registros efetuados na sua própria contabilidade**, pelo que não há reparos a fazer ao trabalho do Fisco neste aspecto.

### **Da desconsideração da personalidade jurídica da Gerdau Hungria**

Também não vejo razão nos argumentos da recorrente a respeito de uma possível desconsideração da Gerdau Hungria pelo Fisco, por supostamente tributar lucros de coligada indireta desta holding.

Na verdade, como dito, antes, o que se tributou foi o lucro da recorrente apurado em relação à sua controlada na Hungria, como, aliás, é a norma impositiva fixada na Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que, ao abolir o princípio da territorialidade no que concerne ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, adotou o princípio da universalidade que determina a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, na forma de seus artigos 25 e 26.

Tais dispositivos determinam que os lucros apurados pelas controladas e coligadas no exterior sejam oferecidos à tributação pela controladora ou coligada sediada no

Brasil e a compensação do imposto incidente no exterior com o imposto devido no Brasil sobre esses mesmos lucros:

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

(...)

*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 antes estudado, o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, uniformizou o conceito de disponibilização dos lucros apurados no exterior para coligadas e controladas, considerando-os como disponibilizados para a empresa brasileira na data do balanço no qual forem apurados, seguindo o modelo previsto na Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, para as filiais e sucursais.

Em suma, não há dúvidas de que a conjugação do artigo 25, da Lei nº 9.249, de 1995, com o artigo 74, da MP nº 2.158-35/2001 estampa, de forma clara, hipótese de incidência de IRPJ e CSLL, quando presentes os pressupostos fáticos para tal.

Em outro canto, a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, assentou que os investimentos em coligadas e controladas devem ser avaliados pelo Método da Equivalência Patrimonial, que consiste em atualizar o valor contábil do investimento ao valor equivalente à participação societária da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida e no reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício. Portanto, o valor do investimento é determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social, sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada.

Exatamente como fez o Fisco no caso concreto.

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

Apreciando o tema, o I. o Ministro Dias Toffoli, do STF, assim se manifestou no Recurso Extraordinário nº 541.090 SC:

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

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

*“Observe-se, ademais, que, por expressa disposição do art. 197 da Lei das Sociedades Anônimas, há a possibilidade de distribuição de dividendos aos acionistas de receita advinda da equivalência patrimonial positiva, ainda que não tenha havido a disponibilidade financeira. É evidente que só estão sujeitos à tributação no momento do registro contábil os lucros relevantes apurados pelo método da equivalência patrimonial, tendo em vista que a empresa no exterior possui outros investimentos sujeitos à avaliação, pelo denominado método de custo, os quais estão sujeitos ao regime de caixa...”*

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

#### **Por isso, tributáveis.**

Foi esse exatamente o procedimento adotado pela Fiscalização. Tributária. Não houve, em momento algum, desconsideração da sociedade sediada na Hungria nem se tributaram valores de suas eventuais coligadas ou controladas, mas, apenas, o acréscimo patrimonial havido na sociedade brasileira, em face da “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” de que trata o artigo 43, do CTN.

Por tudo isso, não há reparos a fazer, nesta parte, ao trabalho fiscal.

#### **Da aplicação dos Tratados Internacionais**<sup>2</sup>

Induvidoso que 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 (CTN, art. 98).

Entende-se, dessa forma, que 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.

---

<sup>2</sup> Com apoio na Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 08/08/2013 e no Acórdão nº 1201-001.024 - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 06 de maio de 2014 – Relator Conselheiro Marcelo Cuba Netto.

Nesta senda, as convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no parágrafo 1º, do artigo 7º, 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:

*“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”.*

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 7º 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.”*

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**.

O art. 74 da MP nº 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.

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 nº 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.

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. Por elucidativo, transcreve-se, parágrafo 7º 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 ... "*

Logo, com relação à tributação, a lei pode, de forma absolutamente legítima, estabelecer os critérios quanto ao que seja a disponibilidade do lucro e o momento em que pode ser considerada essa disponibilidade.

Antes do estudo do caso concreto (Tratado Brasil-Hungria), impende analisar a distinção existente entre dois conceitos jurídicos, quais sejam, lucro auferido e lucro disponibilizado (**ou lucro distribuído ou ainda dividendo**), uma vez que tal distinção é de fundamental importância para fins de identificar, no âmbito do referido Tratado, quais de suas normas aplicam-se ao tema sob exame.

“Lucro auferido” é aquele pertencente à própria pessoa jurídica, decorrente da consecução de suas atividades. Em outras palavras, lucro auferido é renda da própria pessoa jurídica.

“Lucro disponibilizado” (dividendo) é a parcela do lucro auferido pela pessoa jurídica a que têm direito os sócios ou acionistas em razão do capital nela investido. Em outras palavras, lucro disponibilizado é renda dos sócios ou acionistas da pessoa jurídica, sempre lembrando, que o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o patrimônio de seus sócios ou acionistas, pelo denominado “princípio da entidade”, adotado pelo Brasil e outros países.

Por outro lado, inexistente vedação constitucional a que União, obviamente por meio de lei, exija tanto o imposto de renda sobre o lucro auferido pela pessoa jurídica como sobre o lucro disponibilizado aos sócios ou acionistas.

Indo um pouco mais além, também não há vedação constitucional para que o Brasil exija imposto de renda sobre o lucro auferido por pessoa jurídica domiciliada no exterior, na condição de contribuinte, desde que seja controlada por pessoa domiciliada no Brasil. Nesse caso a lei possivelmente exigiria da contribuinte no exterior o cumprimento de

todas as obrigações acessórias relativas ao imposto de renda exigidas dos contribuintes aqui domiciliados, tais como inscrição no CNPJ, apresentação de DIPJ, DCTF etc. Provavelmente a lei também elegeria como responsável tributário do contribuinte no exterior, sua controladora no Brasil.

Ocorre que, embora outros países o façam, o Brasil preferiu, até o momento, abster-se de fazê-lo.

**O país adotou caminho diverso, preferindo tributar o lucro disponibilizado pela pessoa jurídica domiciliada no exterior à sua controladora domiciliada no Brasil.** Em outras palavras, o lucro auferido por controlada no exterior não é, até o momento, objeto de tributação pelo imposto de renda, daí porque a controlada no exterior também não é contribuinte desse imposto. Por outro lado, a controladora no Brasil é contribuinte do imposto de renda incidente sobre o lucro a ela disponibilizado por sua controlada no exterior.

Essa a norma impositiva que trouxe o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 ao estabelecer a disponibilização ficta dos lucros à controladora no país na data do balanço no qual tiverem sido apurados pela controlada no exterior, e não no momento de seu efetivo pagamento.

### **Do Tratado Brasil-Hungria**

Sobre o tema, por bem esmiuçar a matéria e com o seu teor concordar, **adoto, como razões de decidir**, o voto exarado no Acórdão 1402-00.391 desta 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, sessão de 27/01/2011, Relator Conselheiro Antônio José Praga de Souza (com as adaptações necessárias):

*“Conforme relatado, trata o presente processo de lançamentos de ofício para constituição (11.; crédito tributário de IRPJ e CSLL(anos-calendário ...), motivados pela inobservância ao art. 74 da Medida Provisória nº 2,158-35/2001, isto é, pela ausência de tributação dos lucros auferidos no exterior por intermédio da empresa controlada (...).*

*Apesar de haver reconhecido em sua contabilidade os resultados produzidos no exterior, via equivalência patrimonial, a empresa recorrente deixou de oferecê-los à tributação no país, por entender que estariam resguardados pelo Artigo VII do Tratado celebrado entre Brasil e Hungria para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal.*

*Por sua vez a Fiscalização concluiu, à luz da Convenção Brasil-Hungria, que os resultados (acréscimo patrimonial) auferidos no exterior pela recorrente não se enquadram no mencionado Art. VII, mas no Art. X, que permite a tributação pelo Brasil.*

*Logo, em primeiro plano, o cerne do processo reside em qualificar os lucros disponibilizados na forma do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 em face do Tratado Brasil-Hungria para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal, ou seja, definir qual artigo do acordo internacional deve reger a tributação.*

*Passo a discorrer sobre os fundamentos de direito que sustentam o entendimento que adotei no julgamento, na linha da autuação fiscal e das contrarrazões apresentadas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.*

*Pois bem, nos anos-calendário de (...) a recorrente auferiu lucros no exterior por intermédio da (...), cuja disponibilização ocorreu nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, isto é, no momento em que foram apurados nos balanços.*

*Os lucros foram integralmente reconhecidos na contabilidade da recorrente, através da equivalência patrimonial; todavia, não foram adicionados ao seu lucro líquido, para determinação do lucro real, o que ensejou a lavratura dos autos de infração.*

*Como se sabe, o registro dos lucros da controlada, com base na avaliação do investimento pelo patrimônio líquido, significa dizer que o patrimônio do controlador obteve acréscimo correspondente à sua participação nos resultados da controlada, independentemente da realização financeira dos lucros. Ou seja, em razão da equivalência patrimonial, a [Gerdau] registrou em sua contabilidade a parcela do lucro da subsidiária a que faz jus — no caso, a totalidade dos lucros, por ser a [majoritária acionista] da [Gerdau Hungria]<sup>3</sup>.*

*Destarte, não há controvérsia acerca da concretização da hipótese de incidência do art. 25 da Lei nº 9.249/95, c/c o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. A contribuinte efetivamente auferiu lucros no exterior, mas não os adicionou à base de cálculo de IRPJ e CSLL.*

*O Artigo VII [do Tratado Brasil-Hungria] disciplina a tributação dos lucros produzidos por empresa residente em um dos Estados Contratantes (o país da fonte geradora dos resultados). Assim, os lucros da [Gerdau Hungria] seriam tributáveis exclusivamente pela Hungria, visto que a [Gerdau Hungria] não possui estabelecimento permanente no Brasil.*

*Ocorre que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não incide sobre uma pessoa jurídica residente no exterior, ou seja, a lei brasileira não "alcança" um residente no exterior, mas uma sociedade estabelecida no Brasil. Por outras palavras, a legislação nacional não determinou a tributação dos lucros da [Gerdau Hungria], mas fixou que os lucros da contribuinte residente no Brasil também abrangem os lucros disponibilizados por sua controlada.*

*Desse modo, conquanto a distinção seja sutil, não se pode confundir a tributação da própria controlada residente no exterior (o que é vedado pelo Art. VII), com a tributação da controladora sediada no país, cujos resultados englobam os lucros auferidos por intermédio da subsidiária estrangeira, nos termos da legislação tributária interna.*

*Afinal, o reconhecimento dos lucros da controlada com base no método da equivalência patrimonial implica o aumento do patrimônio da controladora, independentemente da distribuição efetiva.*

*Por outro lado, vale consignar que a técnica de tributação prevista no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 foi inspirada na legislação de outros*

<sup>3</sup> O texto entre colchetes inserido por este Relator, revela adaptação do voto ao caso concreto.

*países, que também consideram legítimo fixar a ocorrência do fato gerador do imposto incidente sobre os lucros auferidos no exterior, por contribuintes residentes, na data em que a controlada, sediada em outro país, registrar o lucro em seu balanço. Esse tipo de regra (comumente chamada CFC rule, abreviação de controlled foreign corporation) possui a finalidade precípua de impedir o diferimento na tributação dos lucros apurados no exterior e evitar fraudes ao Fisco.*

*No âmbito internacional, entende-se que essas normas não contrariam o disposto no Art. VII do Tratado Modelo da OCDE. Com efeito, esse modelo recebe constantes comentários por parte da OCDE, e um dos questionamentos abordados foi justamente a compatibilidade das regras CFC com o Art. VII do tratado (tradução livre, comentário atualizado em 22/7/2010):*

*"23. A utilização de "companhias de base" ["base companies" em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior ["Controlled Foreign Corporations/CFCs" em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros adotou tal legislação. Enquanto o design desse tipo de legislação varia consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base numa determinada interpretação de dispositivos da Convenção tais como o Art. 7º, § 1º, e o Art. 10, § 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos "Comentários" ao Art. 7º e 37 dos "Comentários" ao Art. 10, tal interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, enquanto alguns países consideraram útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção." (grifos nossos)*

*Vale sublinhar que a própria OCDE reconhece que o modelo das regras CFC varia consideravelmente entre os países, ou seja, não há um "padrão único" de legislação CFC. O traço comum desse tipo de regra, conforme registrado nos comentários, é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras, característica presente no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.*

*Dessa forma, em sentido oposto ao sugerido pela autuada, os comentários da OCDE relativos às normas CFC são pertinentes ao caso ora analisado. De fato, apesar de estar sujeita a críticas como política fiscal, a aplicação em âmbito geral do artigo 74 da MP nº 2.158-35 não desnaturaliza o seu*

*caráter antielisivo: cuida-se de regra voltada a evitar o diferimento na tributação dos lucros apurados no exterior (tax deferral).*

*As regras CFC não estão em conflito com os tratados porque está claro, no âmbito internacional, que cada país pode dispor livremente sobre a base de cálculo do imposto de renda devido pelo residente que investe no exterior, desde que impeça a dupla tributação.*

*Aliás, pode-se dizer que essa é a regra fundamental para fins de interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação. Essa conclusão está evidenciada no parágrafo 14 dos comentários ao Art. VII da Convenção Modelo da OCDE.*

*(...)*

*Portanto, a MP nº 2.158-35/2001 dispôs que os lucros auferidos pelas controladas no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora brasileira na data do balanço em que tiverem sido apurados. Como os lucros da sociedade estrangeira são imputados à empresa brasileira, não há descumprimento ao Art. VII do Tratado, **pois continuará havendo tributação dos lucros de empresa brasileira**, equivale dizer, **lucros disponibilizados à controladora por força de lei.***

*Demonstrada a inaplicabilidade do Art. VII da Convenção Brasil-Hungria, cumpre, então, analisar se os lucros disponibilizados na forma do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 se enquadram no art. X do Tratado:*

#### *ARTIGO X*

##### *Dividendos*

*1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante [Gerdau Hungria – Hungria] a um residente do outro Estado Contratante [Gerdau Aços Especiais – Brasil] são tributáveis nesse outro Estado (Brasil).*

*2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que os paga e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que os receber for a beneficiária efetiva dos dividendos o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos. Este parágrafo não afetará a tributação da sociedade com relação aos lucros que deram origem aos dividendos pagos.*

*3. O termo "dividendos", usado neste Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como os rendimentos provenientes de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado de que é residente a sociedade que os distribui.*

*4. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente a que estiver*

*efetivamente ligada a participação geradora dos dividendos. Neste caso aplica-se o disposto no Artigo VII.*

*5. Quando um residente da República Popular da Hungria tiver um estabelecimento permanente no Brasil, este estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação brasileira. Todavia, esse imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos lucros desse estabelecimento permanente determinado após o pagamento do imposto de sociedades referente a esses lucros.*

*6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante (Brasil) receber lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante (Hungria), esse outro Estado (Hungria) não poderá cobrar nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado (Hungria) ou na medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma instalação fixa situados nesse outro Estado (Hungria), nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre lucros não distribuídos, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistirem, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado (Hungria).*

*7. A limitação da alíquota do imposto prevista nos parágrafos 2 e 5 não se aplica aos dividendos ou lucros pagos ou remetidos antes do término do terceiro ano calendário seguinte ao ano em que a Convenção entrar em vigor.*

*Para fins de aplicação do disposto no Artigo X do Tratado Brasil-Hungria, o conceito de dividendos abrange todos os rendimentos provenientes de direitos de participação nos lucros da sociedade (item 3). Por sua vez, dividendo pago é aquele a que o sócio tem direito, equivale dizer, que foi disponibilizado de alguma maneira ao sócio, ainda que em decorrência de presunção legal.*

*Constata-se, dessa forma, que os lucros auferidos no exterior através da [Gerdau Hungria] enquadram-se no conceito de dividendos previsto no item 3 do Art. X do Tratado. Ademais, **por força do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, tais lucros são considerados pagos (i.e., disponibilizados) no momento em que foram apurados nos balanços, na proporção da participação societária da [Gerdau – recorrente].***

*E nem se alegue que a tributação do montante integral dos lucros, antes do desconto do imposto pago no país da fonte, descaracterizaria o conceito de dividendos. De fato, cuida-se de simples técnica de arrecadação, que consiste em tributar o bruto e deduzir, do tributo apurado, o imposto pago no país da controlada.*

*Importa consignar, nesse contexto, que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não viola o item 6 do Artigo X, o qual impede a criação de "imposto sobre lucros não distribuídos". Com efeito, o dispositivo em questão simplesmente regula a tributação no país da fonte pagadora dos dividendos —*

no caso, a Hungria —, ou seja, não se destina ao país de residência do beneficiário dos dividendos. A propósito, confira-se os parágrafos 37 a 39 dos comentários da OCDF, ao Art. 10 da Convenção Modelo.

(...)

De acordo com os comentários, os lucros tributados sob a aplicação de norma CFC podem ser considerados "dividendos presumidos" pela legislação do país de residência do investidor. Conclui-se, por decorrência, que os lucros auferidos por intermédio da [Gerdau Hungria], e disponibilizados à recorrente nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, enquadram-se no conceito de dividendos presumidos, o que atrai a incidência do Artigo X do Tratado Brasil-Hungria.

Nesse diapasão, cumpre salientar que o entendimento ora exposto foi adotado pela antiga Oitava Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 108-08.765), ao enfrentar caso semelhante ao presente, envolvendo a qualificação em face do Tratado Brasil-Espanha dos lucros disponibilizados na forma do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. No que importa, a decisão foi ementada nas seguintes palavras:

*IRPJ — CONTROLADA NA ESPANHA — LUCROS A PARTIR DE 2001 — MP 2158-34/2001 — TRATADO INTERNACIONAL — O art. 74 da MP 2158-34 estabeleceu a presunção absoluta (ficção) de que o lucro auferido por controlada no exterior deve ser considerado distribuído a controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano. O Tratado entre Brasil e Espanha não afasta a incidência de tributação por empresa sediada no Brasil relativamente ao lucro de empresa espanhola considerado distribuído. (Acórdão 108-08.765 — Relatora: Karem Jureidini Dias — Data da Sessão: 23/3/2006)*

Naquele caso, o contribuinte opôs embargos de declaração em face do Acórdão nº 108-08.765, alegando que a Câmara se omitiu acerca da apreciação do art. 23, § 4º, do Tratado Brasil-Espanha. Os embargos de declaração foram acolhidos para sanar a omissão. A Oitava Câmara manteve sua interpretação acerca do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, mas, considerando o disposto no § 4º do art. 23 do Tratado Brasil-Espanha converteu o julgamento em diligência (Resolução nº 108-00.407), para que fosse verificado junto ao Fisco Espanhol o regime de tributação da pessoa jurídica residente na Espanha.

Enfim, o Acórdão nº 108-08.765 foi integrado pela Resolução nº 108-00.407 e essas decisões, em conjunto, representam o entendimento da Oitava Câmara a respeito da matéria ora versada, que foi analisada com propriedade no voto condutor proferido pelo ilustre Conselheiro José Henrique Longo no julgamento do recurso voluntário, nestes termos:

“A situação da controlada Iliama Participações Sociedad Limitada (“Iliama Espanha”), com resultado de parte de 2001 e ano de 2002, é semelhante à da Iliama Portugal a partir da MP 2158.

*Com efeito, o art. 74 e § único da MP 2158-34 estabeleceu a ficção de que o lucro auferido por controlada no exterior estaria disponibilizado à sua controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano.*

*Convém observar que não há espaço para o julgador administrativo tecer considerações acerca da inconstitucionalidade de lei nem para afastar sua aplicação, de maneira que há de ser respeitada neste âmbito a ficção mencionada com os seus reflexos de caráter tributário.*

*É de notar também que, diversamente do que dispunha a Lei 9249, a tributação pelo IRPJ e da CSL não incidem sobre o lucro da Iliama Espanha, mas sim sobre os dividendos disponibilizados à Refratec (art. 1º da Lei 9532 e art. 74 e § ún. da MP 215834). Por isso, não há que se cogitar da proteção da cláusula VII do Tratado Brasil e Espanha (Decreto 76975/1976), cuja redação é a mesma que a do Tratado com Portugal e que acima se transcreveu.*

*É certo que o Tratado Brasil Espanha cuida também da questão da distribuição de dividendos, e que permite a tributação dos dividendos pagos por uma empresa na Espanha (Iliama Espanha) para uma empresa no Brasil (Refratec):*

*ARTIGO 10 Dividendos (...)*

*Entendo que deva ser considerado como “dividendo pago” (item 1 do Artigo 10) como o dividendo que o sócio tiver direito, que tiver sido disponibilizado ao sócio. Caso contrário, qualquer emprego do dividendo que não fosse a transferência para uma conta de titularidade do sócio estaria à margem da incidência do tributo, e, à evidência, não é esse o conteúdo dessa norma jurídica.*

*Vale advertir ainda que algumas restrições previstas no texto reproduzido referem-se a situações específicas. Explico. A restrição da alíquota máxima de 15% de imposto sobre o dividendo é aplicável apenas ao país em que a empresa geradora do lucro tiver sede, no caso a restrição é para a Espanha (item 2). A limitação de que a tributação sobre os dividendos só será aplicável quando forem efetivamente distribuídos ao exterior refere-se ao caso em que uma empresa da Espanha tiver um estabelecimento permanente no Brasil (item 5).*

*Assim, em relação aos lucros da Iliama Espanha, devem ser tidos como disponibilizados à sócia brasileira, Refratec, levando em conta que não cabe ao julgador administrativo apreciar a legalidade ou constitucionalidade do art. 74 da MP 215834 (Regimento Interno CC, art. 22A). Desse modo, deve ser mantida a exigência.” (grifos nossos)*

*No mesmo sentido, o Acórdão nº105-17.382 (4/2/2009), no qual a antiga 5ª Câmara do 1º Conselho analisou a aplicação do art. 74, parágrafo único, da MP nº 2.158-35 em face do Tratado Brasil-Portugal, conforme o voto do Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães:*

"Ademais, Como bem ressaltou a autoridade julgadora de primeira instância, tratando-se de lucros considerados disponibilizados, que tem natureza de dividendos, o Tratado referenciado prevê, de forma expressa, a possibilidade de tributação (art. X), não havendo que se falar, pois, em aplicação do seu artigo VII." (grifos nossos)

Vale registrar, por oportuno, que esse entendimento também prevaleceu na 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por ocasião do julgamento do recurso nº 166.281 (PA nº16327.001409/2006-02), na sessão de novembro/2010 — voto condutor da lavra da brilhante Conselheira Edeli Pereira Bessa, Acórdão nº1101-00.365.

Logo, resta demonstrado que os lucros auferidos no exterior pela [Gerdau], e disponibilizados nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, se enquadram no conceito de dividendos delineado no Artigo X da Convenção Brasil-Hungria, o que autoriza a sua tributação no país.

Enfim, resta demonstrado que os lucros auferidos no exterior pela [Gerdau] deveriam ser oferecidos à tributação, haja vista que a técnica de incidência inaugurada pelo art. 74 da MP nº2.158-35/2001 não contraria o Artigo VII do Tratado Brasil-Hungria, pelas razões sintetizadas a seguir:

1) A legislação tributária nacional não incide sobre os lucros da controlada estrangeira (o que é vedado pelo Artigo VII), mas sobre **lucros disponibilizados** à investidora brasileira, isto é, dispõe que o lucro real da contribuinte engloba os lucros disponibilizados por sua controlada, incorporados ao seu patrimônio em função do MEP. Logo, **a tributação recai sobre os lucros da empresa brasileira**, o que afasta a aplicação do Artigo VII do Tratado.

1.1 Em seus Comentários, a OCDE entendeu que a legislação estrangeira semelhante ao art. 74 da MP nº2.158-35 ("regras CFC") não viola o Artigo VII dos Tratados, considerando que não há incidência sobre os lucros das sociedades controladas no exterior. Afinal, o imposto exigido com base em regra CFC não reduz os lucros das controladas, de forma que não se pode dizer que o objeto da tributação são esses lucros.

1.2 O art. 74 da MP nº 2.158-35 é uma autêntica regra CFC, compreendida como norma voltada para eliminar o diferimento na tributação dos lucros auferidos no exterior. Não há um "padrão único" de legislação CFC, em sentido oposto ao sugerido pela autuada. A própria OCDE reconhece que o modelo das regras CFC varia muito entre os países, e que o traço comum desse tipo de regra é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras, característica presente no art. 74 da MP nº 2.158-35.

2) Os **lucros disponibilizados** na forma do art. 74 da MP nº 2.158-35 são qualificados como dividendos pagos à luz do acordo internacional — são os chamados "dividendos presumidos", na linha dos Comentários da OCDE.

2.1 No contexto dos tratados, os dividendos pagos correspondem a lucros distribuídos aos sócios da empresa. Por força da MP nº 2.158-35, os lucros apurados pela controlada húngara são considerados

*disponibilizados à [Gerdau], ou seja, trata-se de lucros distribuídos por presunção legal, incorporados ao patrimônio da contribuinte via MEP.*

*2.2 O art. 74 da MP nº 2.158-35 simplesmente antecipa a tributação que ocorreria no momento da distribuição dos lucros pela controlada húngara — diga-se de passagem, tributação permitida pelo Artigo X do Tratado.*

*2.3 A tributação do montante integral dos lucros, antes do desconto do imposto pago no país da fonte, não descaracteriza o conceito de dividendos. De fato, cuida-se simples técnica de arrecadação, que consiste em tributar o bruto e deduzir, do tributo apurado, o imposto pago no país da controlada.*

*2.4 O art. 74 da MP nº 2.158-35 não viola o item 6 do Artigo X do Tratado, que impede a criação de um "imposto sobre lucros não distribuídos". Com efeito, o dispositivo em questão regula a tributação no país da fonte pagadora dos dividendos (no caso, a Hungria), ou seja, não se destina ao país de residência do beneficiário dos dividendos.*

*3) O art. 74 da MP nº 2.158-35 não frustra a finalidade do Tratado Brasil-Hungria: eliminar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal. A Convenção não confere isenção aos dividendos pagos a residentes no Brasil, mas assegura o crédito pelo imposto pago na Hungria (Artigo XXIII). Em outras palavras, a bitributação é evitada por intermédio do método da imputação ordinária (*tax credit*), que garante a compensação do tributo pago no exterior.*

*3.1 Ademais, o art. 26 da Lei nº 9.249/95 permite a compensação do imposto de renda estrangeiro incidente sobre os lucros apurados no exterior. Cuida-se de medida que, por si só, é suficiente para afastar a dupla tributação dos lucros disponibilizados à empresa brasileira.*

*4) O entendimento ora exposto, prevaleceu também nos Acórdãos nº 108-08.765 e nº 105-17.382, bem como no julgamento do recurso nº 166.281 pela 1ª Turma da 1ª Câmara, na sessão de novembro/2010 (Acórdão nº 1101-00.365).*

(...)

### **CONCLUSÃO**

*Diante do exposto, oriento meu voto (...), para: I) manter a tributação sobre os lucros apurados pela controlada na Hungria, disponibilizados à investidora brasileira, consoante art. 74 da MP 2.158- 35/2001, porque equivalentes a distribuição de dividendos (...)"*

Finalmente, com relação à possível “dupla tributação”, o Tratado criou mecanismos que permitem evitar tal ocorrência.

Veja- o que contém o artigo XXIII do acordo internacional Brasil-Hungria:

*Métodos para evitar a dupla tributação*

*A dupla tributação será eliminada como segue:*

*a) No Brasil:*

*1. Quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, possam ser tributados na República Popular da Hungria, o Brasil deduzirá do imposto sobre a renda desse residente um montante igual ao imposto sobre a renda pago na República Popular da Hungria.*

*O montante deduzido não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados na República Popular da Hungria.*

Desse modo, em função do item 2 do Artigo X, a Hungria pode tributar os dividendos pagos à alíquota máxima de 15% do seu montante bruto, ao passo que o Brasil, a princípio, é livre para tributar os dividendos recebidos pela contribuinte.

Com relação à dupla tributação, o art. XXIII da Convenção dá a solução (cf. acima), ou seja, o Brasil deduziria do imposto da Gerdau Aços Especiais um montante igual ao imposto sobre a renda pago na Hungria, sendo a dedução *limitada* a 15% sobre os dividendos, ou seja, à fração do imposto incidente sobre os rendimentos tributáveis na Hungria (art. X, item 2).

Claro que esta dedução, para que se operacionalize, exige comprovação do *efetivo pagamento* do imposto húngaro, o que não se deu nos autos, consoante relatado antes e sustentado em informação da própria recorrente (fls. 767) de que a controlada na Hungria “*Gerdau Hungria Kft não efetuou recolhimento de imposto de renda haja vista ter apresentado prejuízo para fins fiscais.*”

Cabe uma observação final acerca da longa dissertação da recorrente sobre os efeitos da Convenção Brasil-Espanha nos lançamentos aqui apreciados (RV - fls. 1078/1091).

Primeiramente, a tributação não se fez sobre resultados obtidos pela companhia CORPORACIÓN SIDENOR (na Espanha), na qual a Gerdau Hungria detém 40% de participação, mas, sim, em resultados auferidos pela holding húngara, controlada pela recorrente (98,75%).

O fato de os resultados da Gerdau Hungria (que afetaram os resultados da Gerdau no Brasil) ter sido afetados pelos resultados da Sidenor (Espanha) não transmuda a tributação presente nos autos de se referirem a lucros auferidos por empresa húngara, não espanhola.

É certo – e óbvio - que os resultados (positivos ou negativos) da Sidenor integraram-se aos resultados da Gerdau Hungria e estes, por via de consequência, aos da

recorrente. Mas, sempre e sempre, de forma indireta, afinal quem participa do capital da Sidenor é a Gerdau Hungria e não a Gerdau Aços Especiais.

E, no final deste ciclo, a medição comparativa entre os investimentos da recorrente e o patrimônio da Gerdau Hungria (ainda que este certamente esteja afetado pelos números da Corporación Sidenor) significará lucros auferidos na Hungria, não na Espanha.

Ademais, não se perca o foco, o Fisco levou em consideração o fato de a Gerdau Hungria ser uma sociedade “holding”, cujo objetivo é a participação em outras sociedades. No caso concreto, havia a participação direta da Gerdau Hungria na Corporación Sidenor, S/A, e indireta em diversas outras sociedades por via da Corporación Sidenor, S/A.

Dentre estas participações, havia a participação de 58,44% na Aços Villares S/A, uma sociedade brasileira. Dessa forma, como parte dos lucros auferidos com a participação direta seria oriundo do Brasil, **a autoridade lançadora excluiu o valor relativo àquele quinhão do montante tributável.**

Mais a mais, como já visto ao longo deste voto, o tratamento dado à Convenção Brasil-Espanha não foge do impingido ao de Brasil- Hungria, conforme Acórdão exarado pela antiga Oitava Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 108-08.765), cuja ementa, já antes estampada, mas novamente reproduzida para melhor fixação, dispõe:

*IRPJ — CONTROLADA NA ESPANHA — LUCROS A PARTIR DE 2001 — MP 2158-34/2001 — TRATADO INTERNACIONAL — O art. 74 da MP 2158-34 estabeleceu a presunção absoluta (ficção) de que o lucro auferido por controlada no exterior deve ser considerado distribuído a controladora no Brasil em 31 de dezembro de cada ano. O Tratado entre Brasil e Espanha não afasta a incidência de tributação por empresa sediada no Brasil relativamente ao lucro de empresa espanhola considerado distribuído. (Acórdão 108-08.765 — Relatora: Karem Jureidini Dias — Data da Sessão: 23/3/2006)*

Assim, por seus próprios e escorreitos fundamentos, o procedimento fiscal não comporta reparo, pelo que NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

## **DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO**

Rebela-se a recorrente contra a possibilidade da imposição de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada no lançamento.

Embora ressalve, de plano, que a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a Multa de Ofício, é questão superveniente ao presente lançamento, é se apreciar a matéria, já que, inexoravelmente, tal acréscimo virá integrar o crédito tributário objeto de discussão.

Consoante dizer do art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN, a **obrigação tributária principal** surge com a ocorrência do fato gerador e *tem por objeto o*

*pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*, entendida esta como decorrente de obrigação tributária principal. E se referido crédito tributário (penalidade) não for pago integralmente no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, aplicando-se a taxa de 1% ao mês, *se a lei não dispuser de modo diverso* (art. 161, § 1º, do CTN):

*“Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.**”*

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(negrejou-se e grifou-se)*

Assim, a cobrança de juros de mora sobre a penalidade pecuniária cabível encontra fundamento de validade no próprio CTN.

Por outro lado, só é plausível se falar na incidência de juros de mora pelo atraso no recolhimento quando o crédito tributário inadimplido sujeita-se a prazo de vencimento, o que ocorre com relação ao tributo, à contribuição e à multa de ofício, e não com a multa de mora, a menos que esta última seja exigida isoladamente, mediante lançamento de ofício.

Valendo-se da exceção legal contida no art. 161, § 1º, do CTN, a Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, dispôs que, a partir de 1º de abril de 1995, sobre os **tributos e contribuições sociais** não recolhidos no prazo de vencimento incidem juros de mora calculados à taxa Selic (art. 13):

Lei nº 9.065, de 1995:

*Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a 2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.*

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

*“Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a*

*partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:*

*I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;*

*(...).*”

Seguindo-a, a Lei nº 9.430, de 1996, foi mais genérica, dispondo que os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, com fato gerador ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos no vencimento, serão acrescidos de juros de mora à taxa Selic (art. 61):

*“Multas e Juros*

*Art. 61. Os **débitos** para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

*§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do **vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição** até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*

*§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*

*§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.**”*

Consistindo a multa de lançamento de ofício em débito para com a União, de natureza de obrigação tributária principal, correta a interpretação de que, sobre referida penalidade incidem juros à taxa Selic, a partir do seu vencimento.

Corroboram, ainda, a conclusão acima, as razões abaixo dispostas.

De fato, a mesma Lei nº 9.430, de 1996, reportando-se especificamente à multa de mora inadimplida, dispôs que sobre ela incidem juros de mora à taxa Selic, quando exigida de ofício, isolada ou conjuntamente (art. 43):

*“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente*

*exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”*

Com efeito, como já ressaltado anteriormente, sobre a multa de mora não há de se cogitar na incidência de juros, pois referida penalidade pecuniária é desprovida de vencimento, exceto quando exigida mediante lançamento de ofício, como regula o dispositivo supra, momento o qual se impõe um prazo legal para o seu adimplemento.

Da mesma forma ocorre com relação aos juros. Estes não têm vencimento legal para o seu cumprimento, a menos que exigidos por meio de lançamento de ofício.

Resta claro, pelo dispositivo acima transcrito, que sobre a penalidade exigida de ofício incidem juros de mora à taxa Selic.

No âmbito do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça, em recente decisão, já legitimou a incidência dos juros sobre a totalidade do crédito tributário, aí incluída a multa de ofício. Veja-se:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.*

*INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012 - DJe 10/12/2012

Acresça-se que a matéria já está amplamente consolidada nesta Corte no âmbito das três turmas da CSRF:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão 9101-002.180, CSRF, 1ª Turma)*

*JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A obrigação tributária principal surge*

*com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu inadimplemento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Acórdão 9202-003.821, CSRF 2ª Turma)*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão 9303-003.385, CSRF, 3ª Turma).*

Assim, neste item, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício lançada.

Concluindo, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo integralmente a decisão recorrida.

É como voto.

Brasília (DF), em 04 de outubro de 2016.

*(documento assinado digitalmente)*

Paulo Mateus Ciccone – Relator