



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

Processo nº 16561.720076/2015-24
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1302-000.509 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 27 de julho de 2017
Assunto LUCRO NO EXTERIOR
Recorrente INTERCEMENT PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Ester Marques Lins de Sousa, Gustavo Guimarães da Fonseca, Eduardo Morgado Rodrigues (Suplente Convocado) e Luiz Tadeu Matosinho (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face ao Acórdão nº 09-58.522 de 28 de outubro de 2015 da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Juiz de Fora (DRJ/JFA) que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, registrando-se a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRJ Ano-calendário: 2012 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRENCIA.

Não há nulidade no auto de infração lavrado com observância do art. 142 do CTN e 10 do Decreto 70.235 de 1972, mormente quando a descrição dos fatos e a capitulação legal permitem ao autuado compreender as acusações que lhe foram formuladas no auto de infração, de modo a desenvolver plenamente sua peça impugnativa.

APURAÇÃO DOS LUCROS DA CONTROLADA NO EXTERIOR OBEDIÊNCIA ÀS NORMAS DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA.

Harmonizando o capai e o §2º do art. 6º da Instrução Normativa (IN) 213/2002 com o dispositivo do art. 25, §28, incisos I e II, da Lei 9.249/95, resulta na exigência de a apuração do lucro da controlada no exterior, para refletir no lucro real da controladora residente no Brasil, ser feita segundo as normas da legislação brasileira, depois da tradução para idioma nacional das contas e subcontas e conversão em Reais. Somente com a edição da Medida Provisória 627:2013 é que houve a inserção do §7º do art. 25 da Lei 9.249/95 para determinar que os lucros devam ser apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.

TRIBUTAÇÃO DO LUCRO DA CONTROLADORA NA PARTE QUE SE REFERE AO LUCRO DA CONTROLADA NO EXTERIOR. INOCORRÊNCIA DE DUPLA TRIBUTAÇÃO JURÍDICA E DE OFENSA AO TRATADO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO ENTRE BRASIL E ÁUSTRIA.

A tributação do lucro da empresa controladora que corresponde ao lucro da empresa controlada no exterior não ofende o art. 7º do tratado para evitar a dupla tributação existente entre Brasil e Áustria, pois o sujeito passivo da tributação é a empresa residente no Brasil. Não há que se falar em dupla tributação, tendo em conta que não se observa as quatro identidades necessárias para a dupla tributação jurídica dada a diversidade de sujeitos quando consideramos a tributação dos lucros da controlada feita por Áustria e a tributação da controladora feita pelo Brasil. A dupla tributação econômica não é objeto dos tratados.

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COM O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE EVENTUAL IMPOSTO PAGO NO PAÍS DA CONTROLADA INDIRETA.

Em conformidade com o art. 14, §§ 1º, 4º e 5º da Instrução Normativa nº 213/2002, o imposto de renda pago no país de domicílio controlada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da controlada, sendo que a compensação do imposto será efetuada, de forma

individualizada, por controlada, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Quando o lançamento encontra-se sem qualquer ressalva acerca de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, tal fato deixa de compor a lide, não havendo motivação para impulsionar o contraditório neste aspecto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2012 CSLL. DECORRÊNCIA. LANÇAMENTO REFLEXO.

Versando sobre as mesmas ocorrências fáticas, aplica-se ao lançamento reflexo alusivo à CSLL o que restar decidido no lançamento do IRPJ.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido Autuações As infrações autuadas referem-se aos fatos geradores apurados no ano-calendário 2012, por meio dos quais são exigidos IRPJ (fls. 571/577), no valor de R\$ 1.260.657.724,36; a CSLL (fls. 579/584), no valor de R\$ 453.846.152,74, acrescidos da multa de 75% e dos encargos moratórios, totalizando crédito tributário de R\$ 3.402.604.394,49.

Os lançamentos referem-se às seguintes infrações:

ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR POR PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO PAÍS INFRAÇÃO: LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR Lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo. (...)

Enquadramento Legal Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2012 e 31/12/2012: art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 277 e 278 do RIR/99; arts. 251 e 394 do RIR/99, combinado com o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 Art. 1º da Lei nº 9.532/97, com as alterações introduzidas pelo art. 3º da Lei nº 9.959/00 e pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 O lançamento da CSLL decorre daquele realizado no IRPJ.

Termo de Verificação Fiscal O respectivo Termo de Verificação Fiscal (TVF) descreve que a Recorrente teria deixado de oferecer à tributação, no Brasil, os lucros auferidos no exterior por sua controlada na Áustria, a Intercement Áustria Holding GmbH (IAH), nos termos do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Os valores transitaram entre as seguintes empresas:

Recorrente é a Intercement Participações S.A., ora autuada;

IAH é a Intercement Austria Holding GmbH;

IAEP é a Intercement Austria Equity Participation GmbH;

CAH é a Caue Austria Holding GmbH;

ICB é a Intercement Brasil S.A.

A Fiscalização compensou de ofício R\$ 20.908,66, correspondentes ao prejuízo do período, e R\$ 7.865.333,69, a título de prejuízo apurado em períodos anteriores, reduzindo-se, assim, a base tributável.

Extraiu-se da DIPJ) da Recorrente, o resultado registrado como **lucro contábil** da **IAH**, em Reais, no ano-base de 2012, de R\$ 5.029.356.260,10. Tal montante, contudo, não teria sido adicionado pela Recorrente na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL:

"O exame da Linha 05 das Fichas 09A e 17 da DIPJ do ano-calendário de 2012 revela que o fiscalizado deixou de adicionar quaisquer valores a título de 'lucros disponibilizados no exterior' para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL." (fls. 04 do TVF)

"Do exame do dispositivo em questão - e levando-se em conta as particularidades da situação ora examinada - é irrefragável inferir que o IRPJ e a CSLL alcançam os lucros auferidos por controladas no exterior (na proporção das participações da controladora em suas controladas, em consonância com o disposto no art. 25, § 2o, II, da Lei nº 9.249/1995)." (fls. 17 do TVF)

A Recorrente foi intimada pelos Correios, em 27/11/2015 (fl. 1506). Regularmente representada, interpôs Recurso Voluntário, em 10/12/2015. Procuração regularmente outorgada e vigente, à fl. 1621. Contrato Social à fl. 1623.

Acórdão Recorrido e Recurso Voluntário Destacam-se as seguintes **razões da Recorrente**:

Em primeiro lugar porque parcela significativa do montante tributado pelo Sr. Agente Fiscal não corresponde, na realidade, a lucros auferidos pela IAH, mas a reembolso de reserva de capital, como será elucidado oportunamente. Além disso, outra parcela do lucro tributado decorre de dividendos distribuídos da controlada indireta ICB, relativamente a lucros já tributados no Brasil que, por essa razão, não poderiam estar sujeitos a uma nova incidência.

Por fim, deve-se considerar que os eventuais lucros auferidos pela IAH na Áustria (como juros e outros rendimentos financeiros) não são tributáveis no Brasil por força do quanto disposto no Tratado para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Áustria ("Tratado Brasil-Áustria").

I.DOS FATOS (...)

Em primeiro lugar porque parcela significativa do montante tributado pelo Sr. Agente Fiscal não corresponde, na realidade, a lucros auferidos pela IAH, mas a reembolso de reserva de capital, como será elucidado oportunamente. Além disso, outra parcela do lucro tributado decorre de dividendos distribuídos da controlada indireta ICB, relativamente a lucros já tributados no Brasil que, por essa razão, não poderiam estar sujeitos a uma nova incidência.

Por fim, deve-se considerar que os eventuais lucros auferidos pela IAH na Áustria (como juros e outros rendimentos financeiros) não são tributáveis no Brasil por força do quanto disposto no Tratado para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Áustria ("Tratado Brasil-Áustria").

(..)

II.DO DIREITO II.1. DA NATUREZA DOS VALORES QUE COMPÕEM O MONTANTE TRIBUTADO NO PRESENTE PROCESSO ADMINISTRATIVO Composição do Valor Tributado como Suposto "Lucro" de Controlada no Exterior: (i) Reembolso de Reserva de Capital; (ii) Dividendos; e (iii) Rendimentos Financeiros (...)

Da leitura do TVF, resta evidente que a Fiscalização apenas buscou alcançar o lucro contábil registrado nas demonstrações financeiras da IAH, sem atentar para a composição ou natureza de tal montante Tal providência, no entanto, seria medida indispensável, a fim de se evitar a tributação de parcelas que não correspondem a lucro da IAH, ou dizem respeito a lucros não tributáveis no Brasil - o que efetivamente ocorreu nos Autos de Infração originários do presente processo administrativo.

(...)

Cumprе apontar que a parcela de EUR 1.874.774.772,90, formalmente registrada como lucro contábil da IAH, é composta da seguinte maneira, conforme demonstrado pela tabela abaixo, extraída do memorando elaborado pela PWC/Áustria a fim de analisar as regras fiscais e contábeis aplicáveis ao presente caso (doc. 06):

(...)

Note-se, assim, que o resultado operacional da IAH no ano-calendário 2012 correspondeu, na realidade, a um prejuízo de EUR 3.029.955,53. A tal prejuízo somaram-se rendimentos de juros e similares e outros rendimentos financeiros, sendo descontados juros e outras despesas similares, perfazendo o subtotal de EUR 301.552.006,34.

Além disso, a IAH recebeu, no ano-calendário em questão, dividendos (income from equity holdings) de suas subsidiárias IAEP, no montante de EUR 1.528.645.354,00, e Cimpor Cimentos de Portugal SGPS SA ("Cimpor Portugal"), no valor de EUR 44.578.412,56, conforme atestam as respectivas atas de distribuição de dividendos (doc. 07 e doc. 08) e conforme devidamente informado à Fiscalização na resposta ao Termo de Intimação nº 04, de 17/04/2015.

Portanto, a parcela mais expressiva do resultado da IAH no ano-calendário 2012 (EUR 1.528.645.354,00) corresponde aos dividendos recebidos da IAEP, os quais, por seu turno, são compostos pelos seguintes itens, conforme extrai-se do já citado memorando elaborado pela PWC/Áustria (doc. 06):

(...)

Como se pode perceber, os dividendos distribuídos pela IAEP à IAH não decorrem do resultado operacional da primeira empresa, e sim dos dividendos distribuídos pela ICB (EUR 481.545.941,64) e dos reembolsos das reservas de capital da IAEP (EUR 894.782.424,97) e da CAH (EUR 199.069.272,12).

(...)

Nos próximos tópicos da presente Impugnação, serão explicadas as razões pelas quais os itens (i) e (ii) não poderiam ser objeto de tributação no Brasil: enquanto o item (i) não corresponde a lucro, mas a reembolso de reserva de capital, como já previamente mencionado, o item (ii) diz respeito a lucro já tributado no País.

No que tange aos demais itens de rendimentos que compuseram o resultado da IAH - itens (iii) e (iv) - indispensável a observância dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto de Renda firmados pelo Brasil, como se demonstrará oportunamente Com relação ao item (v), pela própria natureza dos valores envolvidos

(despesas), é notório tratar-se de montantes que na realidade reduzem a base de cálculo autuada, não sendo, eles próprios, objeto de tributação.

II.1.2. Da Natureza de Redução de Capital da Parcela Referente ao Reembolso de Reserva de Capital - EUR 1.093.851.697,09 (...)

Conforme estabelecido nos Acordos de Contribuição e nos termos da legislação austríaca, a contribuição das ações da ICB à CAH deu-se ao valor contábil pelo qual tais ações estavam registradas na Recorrente, equivalente a EUR 894.782.424,97 (R\$ 2.063.010.359,01).

Em contrapartida ao registro contábil da participação da ICB no Ativo da CAH (conta Investimentos em Afiliadas), registrou-se o mesmo valor na conta em conta de reserva de capital denominada Reserva de Capital Irrestrita {Unrestricted Capital Reserve), tal como previsto no Código Comercial Austríaco, conforme novamente explicado no memorando elaborado pelo escritório austríaco Schindler and Partners (fls. 5 - doc. 11).

De fato, nesse ponto, cumpre brevemente tecer algumas considerações sobre a legislação societária e contábil austríaca, com auxílio e suporte nos pareceres elaborados por especialistas daquele País a este respeito (doc. 06, doc. 11 e doc. 14).

(...)

Enquanto o capital social reflete os valores inicialmente recebidos pela companhia de seus acionistas, as reservas de capital dizem respeito a contribuições feitas pelos acionistas em favor da companhia, e as reservas de lucros correspondem aos resultados gerados pela companhia que são nela retidos.

Assim, a legislação austríaca permite que novas contribuições à companhia feitas por seus acionistas sejam classificadas em conta de reserva de capital, não sendo necessário adotar-se o procedimento formal para o aumento de capital e emissão de novas ações.

Por essa razão, no caso concreto a contrapartida da contribuição das ações da ICB à CAH foi registrada em conta de reserva de capital, mais especificamente como Reserva de Capital Irrestrita.

(...)

O mecanismo de constituição da Reserva de Capital Irrestrita é explicado de maneira bastante elucidativa no memorando elaborado pelo escritório austríaco Grama Schwaighofer Vondrak Rechtsanwälte GmbH (doc. 14).

(...)

De um modo geral, a legislação austríaca é bastante restritiva quando às possibilidades de devolução das reservas de capital aos acionistas, com o intuito de evitar que as grandes companhias fiquem destituídas de fundos e expostas do ponto de vista financeiro. No entanto, existem algumas exceções, simplificando-se o procedimento de devolução das reservas de capital aos acionistas, conforme esclarecido no memorando da PWC/Áustria (fls. 3 - doc. 06). É exatamente o que ocorreu no presente caso.

(...)

Essa particularidade causa grande estranhamento. Ora, por que razão tratar como lucro uma parcela que não representa lucro ou qualquer forma de acréscimo patrimonial ou nova riqueza, mas mera devolução ao acionista de capital por ele injetado previamente na companhia?

No memorando da PWC/Áustria (doc. 06), esclarece-se que o peculiar tratamento contábil conferido à reversão da conta Reserva de Capital Irrestrita teria a finalidade de evidenciar ou documentar esse acontecimento, uma vez que a constituição e a liberação da reserva podem ocorrer em um mesmo ano¹⁸. Sem o registro da reversão da Reserva de Capital Irrestrita como se lucro fosse, as eventuais variações nessa conta ao longo do ano não seriam identificadas.

Destarte, deve-se notar que, embora receba o tratamento de lucro, a reversão da reserva de capital é registrada nas demonstrações financeiras abaixo da linha de "lucro ou prejuízo do período", o que acaba por evidenciar sua natureza de capital destinado à devolução e que não guarda qualquer relação com o resultado operacional da companhia. Com efeito, veja-se a localização das linhas "Prejuízo/lucro anual para um ano" (Annual' profit/lossforthe year) e "Renda proveniente da liberação de reservas (de capital)".

(...)

Deve-se ainda mencionar que, para fins fiscais, não se trata a reversão da reserva de capital e seu posterior reembolso aos acionistas como uma distribuição de dividendos, e sim como uma redução de capital. Há importantes diferenças práticas decorrentes dessa distinção, uma vez que dividendos são normalmente tributados na fonte à alíquota de 25%, enquanto as distribuições relacionadas a reduções de capital são fiscalmente neutras do ponto de vista da companhia investida (no exemplo, Subsidiária), ainda que feitas sob o aspecto formal de dividendos.

Evidentemente, a companhia investidora (no exemplo, Acionista) estará sujeita ao recolhimento de ganho de capital sobre a parcela recebida em devolução de capital que eventualmente venha a exceder o valor contábil de sua participação, o que não ocorreu no presente caso, conforme resta claro na opinião elaborada pelo escritório Schindler and Partners (doc. 11).

Assim, é importante esclarecer que a parcela da conta Reserva de Capital Irrestrita que é revertida e distribuída não é tributada, por tratar-se de capital devolvido, e não de acréscimo patrimonial.

Contudo, para fins fiscais, como essa distribuição reduz o custo da participação societária, acaba por aumentar a base de cálculo de eventual ganho de capital a ser apurado quando da alienação de tal investimento, no futuro. Trata-se, portanto, de parcela, na prática, será oferecida oportunamente à tributação, quando da alienação do investimento.

Cumpra mencionar, nesse passo, que a CAH e a IAEP foram recentemente auditadas pela Autoridade Fiscal Austríaca, tendo sido analisado o período de 2011-2013, concluindo-se pela inexistência de quaisquer irregularidades (doc. 15).

(...)

Analisadas as distribuições de lucros e os reembolsos de reservas de capital realizados entre os anos de 2011 e 2012, que guardam relação com a matéria questionada no presente processo administrativo, conclui-se que do total de EUR 1.874.774.772,90 que serviram de base à lavratura dos Autos de Infração, EUR

1.093.851.697,09 não correspondem a lucro da IAH, mas a reembolsos de reservas de capital.

(...)

Por todo o exposto, não merecem prosperar os Autos de Infração originários do presente processo administrativo, devendo ser cancelados por essa E. Turma Julgadora, na medida em que a maior parcela do valor neles tributados não corresponde a "lucros auferidos no exterior" pela controlada austríaca da Recorrente IAH, e sim a reembolsos de reservas de capital, apenas formalmente classificadas como "lucros" pela legislação austríaca.

II.1.3. Da Parcela Correspondente aos Lucros Provenientes da ICB - EUR 481.545.941,64 Como apontado anteriormente, além de fração significativa do montante autuado nos presentes Autos de Infração não corresponderem a lucros da IAH, e sim a reembolso de reserva de capital, parcela considerável desses supostos lucros corresponde a dividendos pagos pela brasileira ICB à CAH (EUR 481.545.941,64) e distribuídos, na forma de dividendos, para IAEP e, por fim, à IAH.

(...)

Deve-se ressaltar que os lucros distribuídos pela ICB na forma de dividendos, acumulados em diversos anos, foram devidamente tributados no Brasil em todos os períodos de apuração, conforme comprovam os documentos anexos (doc. 21).

Diante de tal circunstância, é indispensável que esta E Turma Julgadora reconheça a impossibilidade de exigir novamente no Brasil, sobre os mesmos lucros, tributos que já foram aqui recolhidos. Caso assim não se entenda, estar-se-á chancelando uma inaceitável hipótese de dupla tributação do mesmo lucro no mesmo país, em tudo incompatível com ordenamento jurídico-tributário brasileiro.

(...)

No presente caso, embora se esteja diante de uma situação internacional, envolvendo também empresas residentes na Áustria, trata-se de evidente caso de dupla tributação econômica da mesma renda, que não pode ser tolerado.

Imagine-se que a Recorrente ainda fosse controladora direta da ICB, como o era até transferir suas ações da ICB para a estrutura austríaca. Nesse caso, a Recorrente receberia diretamente os dividendos de R\$ 1.174.520.955,09 (equivalente em Reais aos EUR 481.545.941,64), e não os tributaria por força do disposto no artigo 10 da Lei nº 9.249/95, verbis (...)

Ora, se na situação acima descrita (Recorrente controladora direta da ICB) não haveria que se cogitar da tributação dos dividendos recebidos em razão da aplicação de método para evitar a dupla tributação econômica, também no caso concreto não há que se aceitar uma nova tributação sobre os lucros da ICB, uma vez que estes já foram objeto de tributação no Brasil.

Mencione-se, nesse passo, que o artigo 85 da Lei nº 12.973/14 tratou de corrigir este erro e passou a prever expressamente a possibilidade de dedução, quando da apuração dos lucros de controladas e coligadas no exterior, da parcela do lucro oriunda de participações destas em pessoas jurídicas controladas ou coligadas domiciliadas no Brasil, verbis (...)

Trata-se de regra comemorada por parte da doutrina, na medida em que a suposta ausência de regra expressa acerca do tema acabaria por deixar o Recorrente à mercê da

interpretação fazendária que fosse conferida à matéria. Nesse sentido, veja-se o quanto exposto por Sérgio André Rocha³³ acerca do assunto ora debatido (...)

Reconhece-se, assim, que o intuito do artigo 85 da Lei nº 12.973/14 (artigo 81 da Medida Provisória nº 627/13) é o de "evitar a bitributação da renda". De que bitributação trata a Exposição de Motivos? Ora, da bitributação econômica, já combatida, no caso dos dividendos pagos por empresas brasileiras, pelo artigo 10 da Lei nº 9.249/95.

Assim, ainda que seja louvável o artigo 85 da Lei nº 12.973/14, deve-se reconhecer que este teve por finalidade apenas a de esclarecer e consolidar regra que já era há muito aplicável no ordenamento jurídico-tributário brasileiro, visando à eliminação da dupla tributação econômica sobre os lucros empresariais.

Ademais, na hipótese de esta E. Turma Julgadora não entenda que os dividendos pagos pela ICB à CAH devem ser excluídos da base de cálculo da autuação, o que apenas se aceita ad argumentar/dum, necessário seria reconhecer ao menos que os impostos pagos pela ICB (doc. 21) são passíveis de compensação com os montantes autuados no presente processo administrativo, conforme será demonstrado adiante.

(...)

II.2. DA NÃO TRIBUTAÇÃO, NO BRASIL, DOS LUCROS AUFERIDOS PELA IAH - APLICAÇÃO DO TRATADO BRASIL-ÁUSTRIA (...)

Não obstante, ainda que assim não entenda esta E. Turma Julgadora, o que se admite somente a título argumentativo, deverá reconhecer que o montante integral lançado nos Autos de Infração ora combatidos não seria tributável no Brasil também em razão do quanto disposto do Tratado Brasil-Áustria, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 95/75 e promulgado pelo Decreto nº 78.107/76, de modo que não podem subsistir as autuações originárias do presente processo administrativo. É do que se passa a tratar.

11.2.1. Da Necessária Observância dos Tratados Internacionais Firmados pelo Brasil (...)

II.2.1.1. Dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto de Renda (...)

11.2.2. Aplicação do Artigo 7 (Lucros das Empresas) do Tratado Brasil-Áustria (...)

Depreende-se, da análise do artigo transcrito, que os lucros auferidos pelas empresas sediadas em um dos Estados Contratantes somente podem ser tributados neste Estado. Ou seja, os lucros das empresas sediadas no Brasil somente podem ser tributados no Brasil e os lucros auferidos pelas empresas sediadas na Áustria somente podem ser tributados na Áustria, (...)

II.2.2.1. Do Equivocado Entendimento Manifestado na Solução de Consulta Interna COSITn0 18/13 (...)

No entanto, os argumentos expostos na SCI nº 18/13 são equivocados e não podem ser aceitos por esta Turma Julgadora, na medida em que buscam ignorar e contornar a manifesta incompatibilidade da aplicação do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 com os Tratados para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto de Renda. É o que se passará a demonstrar.

(...)

11.2.3. *Ad Argumentandum* - Da Aplicação do Artigo 10 do Tratado Brasil-Áustria (Dividendos)

Na remota hipótese de esta Turma Julgadora não entender que o Artigo 7 é aplicável aos lucros auferidos pela IAH na Áustria e não distribuídos à Recorrente, excluindo-se qualquer pretensão tributária brasileira sobre tais montantes, e considerar como aplicável o Artigo 10 do Tratado Brasil-Áustria por se tratar de "dividendos fictamente distribuídos" - o que se admite apenas *ad argumentandum* -, a conclusão também necessariamente será pela impossibilidade de tributação no Brasil, devendo ser cancelados os Autos de Infração ora combatidos. É do que se passa a tratar.

Inicialmente, deve-se ter em conta que não há qualquer regra na legislação brasileira que crie fato gerador para a tributação de dividendos no caso de investimentos avaliados pelo MEP. Com efeito, em tais casos os dividendos não são registrados na controladora como receita, e sim como redução da conta de investimento, já que já foram reconhecidos anteriormente como receita de MEP.

Uma vez que os dividendos não constituem receita e, portanto, não transitam pelo resultado, seria necessário que uma norma estabelecesse expressamente a tributação de tais valores, via adição ao lucro real. Não se alegue, aqui, que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 dispõe acerca da tributação de dividendos, uma vez que tal dispositivo busca tributar o lucro societário das controladas e coligadas no exterior, no que é impedido pelo Artigo 7 das convenções para evitar a dupla tributação da renda, como mencionado anteriormente.

(...)

No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, foi mantido o entendimento de que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 estabelece a tributação de dividendos fictamente distribuídos à empresa controladora no Brasil. Nesse sentido, veja-se os seguintes trechos do voto do Conselheiro Relator Leonardo de Andrade Couto (...)

Assim, caso se venha a adotar o entendimento de que se está diante de dividendos fictamente distribuídos à controladora brasileira, aplicável será o Artigo 10 do Tratado Brasil-Áustria, que assim dispõe: (...)

Em tal situação, resta claro que se está diante de situação de dupla tributação, que impõe a necessária análise do conteúdo do Artigo 23 do Tratado Brasil-Áustria, o qual trata da aplicação dos métodos para evitar a dupla tributação.

O artigo em questão determina, em seu parágrafo 2º, que os dividendos pagos por uma sociedade austríaca a uma sociedade brasileira que detenha mais de 25% do capital social da primeira estarão isentos da tributação no Brasil. Eis o que dispõe o referido artigo, *in verbis* (...)

II.2.4. Da Aplicabilidade do Tratado Brasil-Áustria à CSLL (...)

II.3. AD ARGUMENTANDUM - DA NECESSIDADE DE COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO SOBRE O LUCRO DA CONTROLADA NO EXTERIOR (...)

Dessa forma, percebe-se que, independentemente da celebração de Tratados para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto de Renda, o artigo 26 da Lei nº 9.249/95 é expresso em determinar que a Recorrente está autorizada a compensar o imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil, até o limite do imposto aqui devido.

Esse crédito, contudo, não foi considerado em sua totalidade pela Autoridade Fiscal no momento da autuação. Com efeito, a Fiscalização apenas compensou, ao lavrar as autuações ora combatidas, o imposto pago no exterior pela IAH. Veja-se (...)

Assim, na remota hipótese da manutenção das presentes autuações, o que se admite apenas a título argumentativo, é essencial que esta E. Turma Julgadora reconheça a necessidade de compensação dos impostos pagos no exterior:

pela CAH (doc. 22)

pelas controladas da Cimpor Portugal (doc. 23)

Ademais, como já pontuado anteriormente, caso esta E Turma Julgadora não entenda que os dividendos pagos pela ICB à CAH devem ser excluídos da base de cálculo da autuação, nos termos anteriormente expostos - o que, novamente, somente se admite a título argumentativo - necessário seria reconhecer ao menos que os impostos pagos pela ICB (doc. 21) também são passíveis de compensação com os montantes autuados no presente processo administrativo, ainda que não se trate de impostos pagos no exterior, mas no Brasil.

Por não terem sido adequadamente considerados os tributos pagos no exterior pelas subsidiárias diretas e indiretas da Recorrente, os Autos de Infração devem ser reconhecidos como nulos por esta E. Turma Julgadora, na medida em que estes encontram-se eivados dos vícios da iliquidez e incerteza.

(...)

11.4. AD ARGUMENTANDUM - Dos AJUSTES REALIZADOS A FIM DE DEMONSTRAR o LUCRO CONFORME A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA (...)

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

Isso efetivamente ocorreu no presente caso, uma vez que o lucro contábil da IAH foi apurado segundo as normas da legislação comercial da Áustria, conforme exaustivamente demonstrado na presente Impugnação. Da aplicação das normas da legislação comercial austríaca resultaram as "demonstrações financeiras originais" a que se refere a Fiscalização.

Assim sendo, atentando-se à literalidade das demonstrações financeiras austríacas, que tratam como "lucro" os chamados reembolsos de reservas de capital, como visto, a Recorrente informou, em sua DIPJ, a totalidade do "lucro" apurado pela IAH como sendo lucro líquido de sua controlada austríaca.

(...)

No curso da fiscalização relativa a esta matéria, a Recorrente houve por bem demonstrar ao Sr. Agente Fiscal que, ainda que este viesse a entender pela não aplicação do Tratado Brasil-Áustria, os valores informados como resultado da IAH não deveriam ser entendidos como lucros, por todas as razões expostas na presente Impugnação.

A fim de demonstrar seu entendimento, apresentou o que o Sr. Agente Fiscal chamou de "demonstrações financeiras ajustadas", que consistiam em simples documento no qual se classificou os valores constantes das contas da IAH de acordo com as exigências das normas contábeis brasileiras e do IFRS.

Com efeito, deve-se atentar para o fato de que o § 2º do artigo 6 da Instrução Normativa SRF nº 213/02 determina que, após a tradução para o português e conversão em Reais das referidas demonstrações financeiras, suas contas e subcontas "deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL".

Assim sendo, as "demonstrações financeiras ajustadas" apresentadas pela Recorrente durante a Fiscalização tinham a finalidade de classificar as contas e subcontas das demonstrações originais da IAH segundo as normas da legislação comercial brasileira vigentes, i.e., o padrão IFRS.

Evidentemente, para fins de IFRS, os reembolsos de reservas de capital não recebem a denominação de lucro, diferentemente do que ocorre nas regras contábeis e societárias da Áustria analisadas na presente Impugnação. Por essa razão, feita a reclassificação dessa conta, nos termos do IFRS, tal parcela foi expurgada do montante a ser oferecido à tributação no Brasil.

Diferentemente do alegado pela Fiscalização, o "elemento probante" das demonstrações financeiras ajustadas é o próprio § 2º do artigo 6º da Instrução Normativa SRF nº 213/02, que exigia que a Recorrente assim o fizesse.

(...)

II. 5. DA NECESSIDADE DE RESTABELECIMENTO DO PREJUÍZO FISCAL E DA BASE NEGATIVA DA CSLL COMPENSADOS DE OFÍCIO PELA FISCALIZAÇÃO (...)

II. 6. DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA (...)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Na forma relatada, o Recurso Voluntário é tempestivo e a Recorrente está regularmente representada. Assim, conheço do recurso.

A Recorrente sustentou que não poderá prosperar o lançamento de ofício perpetrado pela Fiscalização sobre os "lucros disponibilizados no exterior" pela IAH, pelo fato de que parcela significativa do montante autuado pela Fiscalização **não corresponde**, na realidade, **a lucros** auferidos pela IAH, **mas a reembolso de reserva de capital**. Além disso, outra parcela do lucro tributado decorre de dividendos distribuídos da controlada indireta ICB, relativamente a lucros já tributados no Brasil que, por essa razão, não poderiam estar sujeitos a uma nova incidência.

A Recorrente defendeu que as **exclusões** efetivadas na apuração do resultado da InterCement Áustria Holding GmbH, no ano-calendário de 2012 (receita de investimentos e receita de ativos financeiros) **são derivadas apenas de ajustes contábeis**.

Nesse ponto, o Acórdão recorrido ratificou o entendimento da Fiscalização, nos seguintes termos:

Verifica-se em todas as respostas do fiscalizado que as exclusões efetivadas no ajuste de resultados da InterCement Áustria Holding GmbH no ano-calendário de 2012 (receita de investimentos e receita de ativos financeiros) são derivadas apenas de ajustes contábeis.

Ora, ajustes que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas não devem ter efeitos para fins de apuração do resultado, devendo ser considerados para fins tributários. É importante dissociar totalmente a contabilidade societária daquela utilizada para fins fiscais.

Desta forma as **receitas de investimentos e de ativos financeiros devem ser consideradas no resultado da controlada no exterior que servirá de base para a tributação no Brasil.**

É clara a tentativa do fiscalizado em fugir da tributação com manobras contábeis, mas a contradição é verificada analisando-se todos os documentos apresentados a esta fiscalização. Os valores apresentados como resultado da controlada no exterior tanto no LALUR quanto na DIPJ apresentam valores **sujeitos à tributação no Brasil.**

Outro fato que corrobora a existência de **lucros apurados no exterior e não oferecidos a tributação no Brasil** é a resposta dada ao Termo de Intimação nº 01 recebida em 09/09/2014(fl.104/105) em que o fiscalizado foi intimado a apresentar **comprovação da inclusão nos cálculos do Imposto de Renda no Brasil**, dos lucros obtidos com as entidades no exterior, e o fiscalizado respondeu que " o tratamento dado a eventuais lucros auferidos pela sociedade controlada estabelecida na Áustria seguiu estritamente as disposições da Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Áustria na forma do Decreto Legislativo nº 95/1975, do Decreto nº 78.107/1976, disponíveis no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil na internet, e demais dispositivos legais aplicáveis."

Além disso, nota-se na **Parte B do LALUR** do ano-calendário de **2012** na **conta - Resultado de Participações Societárias no Exterior - InterCement Áustria Holding 100,00%** - que os **lucros auferidos por investida no exterior** neste exercício, no valor de **R\$ 5.024.691.717,14 tiveram os valores tributados na Áustria** conforme Acordo de Bitributação Brasil- Áustria, Decreto 78.107/1976.

Não restam dúvidas de que o **fiscalizado apurou lucro no exterior** por intermédio de sua controlada na Áustria e **não ofereceu à tributação no país** abrigado pelo Acordo de Bitributação Brasil - Áustria. Sobre este assunto discorreremos com maior propriedade no item 7.6 a seguir.

Prossegue a Recorrente em suas razões a respeito:

Apresentou as seguintes razões para a não tributação:

Deve-se ainda mencionar que, para fins fiscais, não se trata a reversão da reserva de capital e seu posterior reembolso aos acionistas como uma distribuição de dividendos, e sim como uma redução de capital.

Há importantes diferenças práticas decorrentes dessa distinção, uma vez que (...) a reduções de capital são fiscalmente neutras do ponto de vista da companhia investida, ainda que feitas sob o aspecto formal de dividendos.

(...)

Por todo o exposto, não merecem prosperar os Autos de Infração originários do presente processo administrativo, devendo ser cancelados por essa E. Turma Julgadora,

na medida que a maior parcela do valor neles tributados não corresponde a "lucros auferidos no exterior" pela controlada austríaca da Recorrente IAH, e sim a reembolsos de reservas de capital, apenas formalmente classificadas como "lucros" pela legislação austríaca.

Importa destacar, por relevante, trecho do TVF (fls. 596), que, entre outras coisas, denota o descumprimento do disposto na IN SRF nº 213/2002, art. 6º e §§, transcrito no item 7.2 - Das demonstrações financeiras do referido termo:

No que se refere as demonstrações originais, nos foram apresentadas as demonstrações elaboradas na Austria devidamente auditadas, com a tradução juramentada e conversão em real, com base na taxa de câmbio para venda, fixada pelo BACEN, e na data do levantamento dos respectivos balanços. Não nos foram apresentadas as cópias do Livro Diário conforme solicitado através do Termo de Intimação nº 01 (fls.04/07).

Em resposta a esta solicitação em 20/08/2014 (fls.09/11) nos foi informado que: "as demonstrações financeiras não foram transcritas no SPED em 2011 e 2012".

Entretanto, analisando-se a parte B do LALUR na rubrica Lucro/Prejuízo Auferido por Investida e a ficha Participações no Exterior - Resultado do Período de Apuração da DIPJ, verificam-se valores que ratificam as informações apresentadas nas demonstrações originais.

Já, no que se refere às demonstrações ajustadas, nos foi apresentado apenas uma cópia simples, sem assinatura e sem metodologia específica que corroborasse as exclusões efetuadas, lembrando exclusões apenas dos valores relativos a receitas de investimentos (dividendos) e receita de ativos financeiros. Os valores apresentados nas demonstrações ajustadas não podem ser confrontados com nenhum outro documento.

Essas demonstrações não apresentam o mínimo de formalidade que garanta a fidedignidade das informações nelas registradas, não lhe conferindo condição de elemento probante a favor do fiscalizado.

Por conseguinte, com o intuito de apurar o real valor dos lucros/prejuízos apurados na InterCement Austria Holding GmbH., comprovou-se que as informações consignadas nas Demonstrações Financeiras da InterCement Austria Holding GmbH relativas aos anos-calendário de 2011 e 2012, demonstrações originais, refletem aquelas noticiadas nas Fichas (Participações no Exterior) e (Participações no Exterior - Resultado do Período de Apuração) da Declaração de Informações Econômico Fiscais de Pessoas Jurídicas atinentes aos anos-calendário de 2011 e 2012 (DIPJ- 2012 e 2013) e ainda no LALUR dos mesmos períodos.

Com base na demonstração de resultado e nas notas explicativas acima mencionadas, seja qual for a tradução analisada, além das respostas às intimações que integram o processo resumidas no Termo de Verificação Fiscal, restaria evidente a pertinência do lançamento, uma vez que os rendimentos com as posições acionárias está definido como sendo composto de dividendos recebidos da Intercement Áustria Equity Participation GmbH e da Cimpör, sendo que o imposto pago pela Cimpör já foi considerado na apuração de resultado.

Por sua vez, como dito, a Recorrente buscou descaracterizar a autuação alegando que no tocante ao item em análise tem-se um reembolso de reserva de capital com redução de capital e não uma distribuição de dividendos. Apresentou documentos e reportou-se a pareceres elaborados por especialistas em legislação societária e contábil austríaca.

A Fiscalização salientou que tais documentos só seriam válidos se corroborados por documentação hábil e idônea.

A Recorrente juntou documento (fls. 904/906), no qual verifica-se que a Intercement Áustria Equity Participation GmbH (**IAEP**), em Assembleia Geral, distribuiu à Recorrente, sua única sócia, um montante de EUR 1.528.645.354,00 **do lucro identificado do balanço referente ao exercício fiscal inferior a doze meses de 2012** (documento de fls. 904/906).

Esse documento, portanto, evidencia que não houve redução de capital na distribuição registrada em assembleia, fazendo prova contra os argumentos despendidos na impugnação.

Também afasta a tese da Recorrente, as disposições da norma aplicável à apuração do lucro da controlada no exterior para verificar os efeitos de tal lucro no lucro real da controladora sediada no Brasil: art. 25 da Lei 9.249/95 e o art. 6º da IN 213/2002. Vejamos *in verbis*:

Lei nº 9.249/95

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem **contabilizados no Brasil**;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

IN RFB nº 213/2002 Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, **no exterior**, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

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

Dessa forma, não há como concluir a análise do caso, de forma segura, na forma com que se encontra instruído os autos do processo. Há a necessidade de se comprovar a efetividade dos referidos aportes para a verificação quanto à legitimidade dos valores objeto de pedidos de restituição.

Sendo assim, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que sejam adotadas as seguintes providências:

- a) intimar a Recorrente para que junte aos autos:
 - i. as escritas contábeis e comerciais relativas a 2010;
 - ii. DIPJ e DCTF de 2010;
- b) elaborar relatório fiscal descritivo, à vista da documentação acima requisitada;
- c) intimar a Recorrente para que no prazo de 30 dias se manifeste sobre o relatório fiscal de conclusão de diligência.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil