



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

Processo n° 16561.720076/2015-24
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.390 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2019
Matéria LUCRO NO EXTERIOR.
Recorrente INTERCEMENT PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

LUCRO NO EXTERIOR. INVESTIMENTO. CONTROLADAS DIRETAS E INDIRETAS. GANHO DE CAPITAL. INEXISTÊNCIA. REEMBOLSO DE RESERVA DE CAPITAL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE LUCRO

O reembolso de investimento, sem ganho de capital, que havia sido mantido em controlada no exterior como reserva de capital irrestrita, cuja legislação local não exigia procedimento formal de aumento de capital, nem mesmo de emissão de ações, lançado em DIPJ como lucro contábil de controlada no exterior, não encontra fundamento para tributação no Brasil. Assim, é correta a não adição na apuração do IRPJ e da CSLL da parcela comprovadamente referente a reembolso de reserva de capital.

DIVIDENDOS DE CONTROLADA NO BRASIL DISTRIBUÍDOS PARA CONTROLADORA NO EXTERIOR E POSTERIORMENTE DISTRIBUÍDOS PARA CONTROLADORA NO BRASIL. VALORES JÁ TRIBUTADOS NO BRASIL QUANDO DA DISTRIBUIÇÃO PARA O EXTERIOR. INDEVIDA NOVA TRIBUTAÇÃO NA DISTRIBUIÇÃO DE VOLTA PARA O BRASIL. BITRIBUTAÇÃO.

Os dividendos distribuídos por controlada no Brasil para controladora no exterior, são previamente tributados no Brasil. Assim, ao serem distribuídos pela empresa que os recebeu para controladora no Brasil, não cabe nova tributação dos mesmos dividendos.

OUTRAS RECEITAS. TRATADO BRASIL-ÁUSTRIA

A aplicação do art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35, de 2001, fazendo incidir a tributação do IRPJ nos resultados positivos da controladora situada no Brasil, reflexos dos lucros auferidos por suas controladas no exterior, calculados com a aplicação do Método da Equivalência Patrimonial, não viola os tratados internacionais celebrados com base na Convenção-Modelo

da OCDE, destinados a evitar dupla tributação em matéria de imposto de renda.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. REQUISITOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Pode ser compensado o imposto pago no exterior quando comprovado que incidiu sobre o lucro da controlada que foi reconhecido no resultado da controladora brasileira, com apuração de IRPJ e CSLL, requisito não verificado nos autos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2010

CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. REGRA APLICÁVEL À CSLL. COMPATIBILIDADE COM A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA.

Os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL, fato que não impede sua tributação, pois aplica-se a esta exigência as mesmas conclusões relativas à exigência de IRPJ.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício integra-se ao crédito tributário constituído e está sujeita à incidência de juros moratórios até sua extinção pelo pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos: - em negar provimento ao recurso voluntário quanto à aplicação dos Tratado Brasil x Áustria, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias; - em dar provimento parcial ao recurso para excluir parcialmente a tributação da parcela referente a reembolso de reservas de capital no valor de EUR 894.782.424,97, vencidos os conselheiros Rogério Aparecido Gil (Relator) e Gustavo Guimarães da Fonseca, que davam provimento integral neste ponto, e para cancelar a tributação sobre os dividendos recebidos da ICB (EUR 481.545.941,64), vencidos Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ailton Neves da Silva e Luiz Tadeu Matosinho Machado; - em negar provimento quanto à compensação de imposto pago pela controlada indireta no exterior e aos juros sobre a multa, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca; e, por unanimidade de votos, reconhecer a aplicação das disposições do tratado Brasil x Áustria à CSLL, aplicando-se a esta exigência as mesmas conclusões relativas à exigência de IRPJ. O Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca votou pelas conclusões do relator quanto às matérias em que foi dado provimento e o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias votou pelas conclusões do relator quanto à compensação do imposto pago no exterior. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Lúcia Miceli. Solicitaram a apresentação da declaração de voto os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil – Relator

(assinado digitalmente)

Maria Lúcia Miceli – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Ailton Neves da Silva (Suplente Convocado), Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Trata-se de retorno de diligência (Resolução nr. 1302-000.509, da 27/07/2017, desta 2a. Turma), designada com a finalidade de verificar se teria havido ganho de capital para a recorrente, na operação de reembolso de reserva de capital enviado para empresas controladas, sediadas no exterior (Áustria).

Essa verificação é necessária, pelo fato de que, o respectivo valor de reembolso de reserva de capital foi considerado pela fiscalização como lucro operacional auferido no exterior, não oferecido à tributação no Brasil.

Assim, para a verificação de que o reembolso teria sido realizado pelo mesmo valor do investimento inicial (sem ganho de capital, que seria passível de tributação), esta Turma designou à unidade preparadora as seguintes providências:

- a) juntar aos autos cópias das **DIPJ** dos anos de **2010, 2011 e 2012** das empresas **Intercement Participações S.A** e **Intercement Brasil S.A**;
- b) intimar o contribuinte para juntar aos autos cópias dos **balanços dos anos de 2009, 2010 e 2011** das empresas **Intercement Participações S.A** e **Intercement Brasil S.A**;
- c) confirmar qual o **valor do investimento** contabilizado e declarado pela **INTERCEMENT PARTICIPAÇÕES S.A junto a INTERCEMENT BRASIL S.A.**, até a data em que ela deixou de ser controlada diretamente pela recorrente;
- d) deverá ser elaborado **relatório de diligência** contendo as **informações** acima requeridas, dando ciência do resultado ao sujeito passivo e concedendo-lhe prazo para, querendo, manifestar-se nos autos. Esgotado o prazo, independentemente de resposta, retornem os autos ao Carf para prosseguimento no julgamento.

A diligência foi realizada, mediante a juntada dos documentos requisitados (fls. 1742/1803), e a autoridade fiscal apresentou o seguinte **Relatório de Diligência Fiscal**:

Do Lançamento

O Lançamento que deu origem ao auto de infração objeto do processo administrativo em análise refere-se aos **lucros apurados do exterior no ano-calendário de 2012** pela controlada InterCement Áustria Holding GmbH, sediada na Áustria, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal (fls.586/612).

(...)

Da Diligência

O contribuinte tomou ciência do procedimento de diligência em 18/06/2018 e foi intimado a apresentar a documentação relacionada no item anterior (fls.1.731/1.732).

Em 28/06/2018 o contribuinte apresentou os documentos relacionados abaixo:

a) **Balancos** patrimoniais da Camargo Correa Cimentos S/A, antiga denominação da InterCement Brasil S/A em 31/12/2009 e 31/12/2010(fl.1.747/1.767);

b) **Balancos** patrimoniais da InterCement Brasil S/A em 31/12/2011 (fls.1.768/1.779);

c) **Balancos** patrimoniais da InterCement Participações S/A em 31/12/2009, SP SÃO PAULO DEMAC Fl. 2495 31/12/2010 e 31/12/2011(fl.1.780/1.792); e

d) na mesma data **informou que o investimento detido na InterCement Brasil S.A.** estava contabilizado pelo valor de **R\$ 2.063.010.359,01**(fls.1.738/1.741) e para comprovar tal afirmação apresentou o **balanço** patrimonial levantado em **12/05/2011**(fls.1.782/1.790) e o **contrato de câmbio referente a transferência** financeira do exterior (fls.1.793/1.803).

Em 23/07/2018, juntei aos autos os documentos relacionados acima além das cópias das **DIPJ** dos anos de **2010, 2011 e 2012** das empresas **Intercement Participações S.A e Intercement Brasil S.A.**

Conclusão

Atendendo às solicitações do Sr. Julgador do processo em referência (fls.1.722/1.724), e que trata de Auto de Infração por mim elaborado, apresentei o relatório constante de fls. 2.495/2.496.

Como a totalidade dos documentos solicitados foram juntados ao processo dou por encerrado o procedimento de diligência instaurado no contribuinte.

Completando o atendimento, dou ciência eletrônica deste relatório ao contribuinte e concedo o prazo máximo de trinta dias para que o mesmo se manifeste, nos termos do parágrafo único do art. 35 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011.

Devidamente intimada, a recorrente manifestou-se sobre o relatório de diligência (fls. 2499/2501) ressaltando que, o investimento detido na InterCement Brasil S.A. foi realizado pelo valor contábil, R\$ 2.063.010.359,01 (EUR 894.316.958,13) (fls.1.738/1.741).

Com base nos balanços patrimoniais de 2010, 2011 e 2012 a recorrente comprovou que o valor contábil do investimento (realizado em abril/2011) foi o mesmo valor recebido na operação de reembolso de reserva de capital (2012). Ressaltou que **não houve ganho de capital**. Reiterou os termos de suas defesas e requereu o provimento de seu recurso.

Assim, prosseguindo-se no julgamento, recorda-se que as **infrações autuadas** referem-se a 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. O TVF assim registrou:

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.

A fiscalização registrou 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.

O valor considerado pela fiscalização como lucro operacional (tributável), transitou entre as seguintes empresas:

ICP (autuada) - Intercement Participações S.A

IAH - Intercement Austria Holding GmbH

IAEP - Intercement Austria Equity Participation GmbH;

CAH - Caue Austria Holding GmbH;

ICB - Intercement Brasil S.A.

O auditor fiscal extraiu da DIPJ da Recorrente, o resultado registrado como **lucro contábil** da **IAH**, no ano-base de 2012, no valor 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, *verbis*:

"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 apresentou **impugnação** ao auto de infração e documentos a respeito (fls. 622/1322), ressaltando, em síntese:

...a parcela autuada, correspondente a EUR 1.874.774.772,90, a qual foi formalmente registrada como lucro contábil da IAH em 2012, não poderia ser objeto de tributação no Brasil.

...os grandes grupos de valores que compuseram o resultado da IAH em 2012 foram os seguintes:T

- (i) reembolsos de reservas de capital (oriundas das controladas IAEP e CAH)
EUR 1.093.851.697,09
(não corresponde a lucro operacional)
- (ii) dividendos recebidos da controlada indireta ICB
EUR 481.545.941,64
(valor tributado no Brasil previamente à distribuição à controlada no exterior)
- (iii) dividendos recebidos de controlada sediada em Portugal
Cimpor Cimentos de Portugal SGPS S.A. (Cimpor Portugal)
EUR 44.578.412,56
(não tributado no Brasil - Tratado Brasil-Áustria)
- (iv) juros e outros rendimentos financeiros da IAH (menos despesas)
EUA 301.552.006,34
(não tributado no Brasil - Tratado Brasil-Áustria)
- (v) outras despesas da CAH e da IEP
EUR 46.752.284,73
(despesas dedutíveis no exterior)

A **impugnação** foi julgada **improcedente**, por unanimidade, pela 2ª Turma da DRJ de Juiz de Fora (DRJ/JFA), cujo Acórdão nº 09-58.522 de 28 de outubro de 2015, registrou a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

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 DÚPLA 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

A Recorrente foi intimada do acórdão da DRJ, 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.

Destacam-se as seguintes **razões da Recorrente**, por meio das quais pretende a reforma do acórdão recorrido:

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 recebidos, que por sua natureza não devem ser objeto de tributação no Brasil. Vejamos:

a) em abril de 2011, a Recorrente e a Intercement Áustria Holding GmbH ("IAH"), sua controlada austríaca direta, celebraram um Acordo de Contribuição, por meio do qual a primeira transferiu à última a totalidade das ações por ela então detidas na Intercement Brasil S.A. ("ICB"), sociedade brasileira então denominada Camargo Corrêa Cimentos S.A.;

b) em tal documento, a IAH firmou o compromisso de transferir à Cauê Áustria Holding GmbH ("CAH"), empresa do grupo sediada também na Áustria, as ações da ICB recebidas da Recorrente. Nessa mesma data, IAH e CAH assinaram novo Acordo de Contribuição, reafirmando a obrigação de IAH de transferir as ações da ICB à CAH;

c) que IAH não era controladora direta de CAH, e sim indireta, uma vez que a Intercement Áustria Equity Participation GmbH ("IAEP") encontrava-se entre as duas mencionadas companhias;

d) 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 procedimento formal para o aumento de capital e emissão de novas ações;

e) como autorizado pela legislação austríaca, as ações da empresa brasileira ICB foram contribuídas ao capital da CAH, controlada indireta da IAH, pelo seu valor contábil de EUR 894.782.424,97. 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 (em inglês, *Unrestricted Capital Reserve*);

f) não houve alteração no capital social nominal da CAH, tampouco emissão de novas ações. Assim, não há que se cogitar da aplicação do § 4o do artigo 3o da Lei nº 8.849/946, que trata da tributação da restituição de capital social aos sócios que decorra de aumento de capital social mediante incorporação de lucros ou reservas;

g) não se está tratando de aumento de capital social;

- h) o dispositivo em comento aplica-se apenas a situações ocorridas no Brasil, não possuindo o legislador brasileiro qualquer ingerência sobre a tributação de pessoas jurídicas estrangeiras;
- i) por ser reserva de capital irrestrita, o registro contábil também foi refletido na IAEP (por conta de seu investimento na CAH) e na IAH (por conta de seu investimento da IEAP), que tiveram suas contas Investimentos em Afiliadas aumentadas em EUR 894.782.424,97, mesmo montante registrado na conta de Reserva de Capital Irrestrita de cada uma dessas companhias;
- j) a devolução do montante aportado deve necessariamente ser precedida pela reversão/liberação da Reserva de Capital Irrestrita, com a respectiva transferência do montante nela registrado para a conta de lucros;
- k) após a reversão da reserva de capital e sua transferência para a conta de lucros, tais "lucros" (i.e. a reserva de capital) podem ser distribuídos ao acionista, ainda que a subsidiária nunca tenha apurado qualquer resultado positivo que justificasse uma distribuição de dividendos;
- l) embora o reembolso da Reserva de Capital Irrestrita seja formalmente tratado como lucro, sua real natureza é a de reembolso de reserva de capital. Tanto é assim que 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 dos sócios/acionistas destinado à devolução e que não guarda qualquer relação com o resultado operacional da companhia ou com o capital social/nominal;
- m) não houve redução de capital, porque a forma utilizada para o aporte das ações da ICB na CAH não foi via aumento de capital, mas pela constituição de Reserva de Capital Irrestrita;
- n) a conta Reserva de Capital Irrestrita foi objeto de reversão/liberação na CAH e na IAEP, sendo transferida para a conta de lucros, como determina a legislação austríaca e fazem prova as demonstrações financeiras anexadas;
- o) a conta capital social/capital acionário/capital nominal não foi afetada pela operação em análise, conforme fazem prova as demonstrações financeiras;
- p) após a reversão/liberação da Reserva de Capital Irrestrita, sua distribuição deu-se, formalmente, a título de dividendos, como também exige a legislação austríaca, o que não altera o fato de que, em sua essência, tais dividendos nada mais são do que reembolsos de reservas de capital, e não lucro operacional;
- q) parcela considerável dos lucros da IAH tributados nos Autos de Infração 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. Conforme comprovado no curso do presente processo, os lucros distribuídos pela ICB na forma de dividendos, acumulados em diversos anos, **foram devidamente tributados no Brasil em todos os períodos de apuração**, verificando-se na espécie inaceitável caso de dupla tributação econômica da mesma renda;
- r) ainda que os argumentos anteriores não sejam considerados, o que se *admitte ad argumentandum*, é certo que o montante integral lançado nos Autos de Infração não seria tributável no Brasil também em razão do quanto disposto no Artigo 7 do Tratado Brasil-Áustria, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 95/75 e promulgado pelo Decreto nº 78.107/76 (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).

É o relatório.

Voto Vencido

Conheço do recurso voluntário à vista de sua interposição tempestiva e do atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade.

As demonstrações financeiras da recorrente de 2012 (fls. 817/880) registram que a IAH apurou naquele ano-calendário lucro contábil de EUR 1.874.774.772,90, antes do imposto de renda e da compensação de prejuízos de anos anteriores.

A fiscalização partiu desse valor para lavrar os Autos de Infração que deram origem ao presente processo administrativo.

No TVF (fls. 12 e 13), o Agente Fiscal considerou o lucro da IAH antes do imposto de renda (EUR 1.874.774.772,90) e descontou desse valor o prejuízo apurado pela sociedade no ano-calendário 2011 (EUR 981.913,66). O resultado (EUR 1.873.792.859,24) foi convertido em Reais mediante a aplicação da taxa de câmbio de 31/12/2012, chegando-se à base de cálculo autuada de R\$ 5.050.621.272,80.

A recorrente sustenta que a referida parcela de EUR 1.874.774.772,90, formalmente registrada como lucro contábil da IAH, seria composta (fls. 881 a 899 dos autos):

1.	Resultado operacional	EUR	-3.029.955,53
2.	Outros juros e renda similar	EUR	474.325,36
3.	Juros e despesas similares	EUR	-93.438,52
4.	Outras receitas financeiras	EUR	304.200.075,03
Subtotal das linhas de 1 a 4		EUR	301.552.006,34
5.	Dividendo Cimpor Cimentos de Portugal SGPS S.A.	EUR	44.578.412,56
6.	Dividendo Intercement Austria Equity Participation GmbH	EUR	1.528.645.354,00
Subtotal das linhas 1 a 6 (lucro estatutário antes de imposto)		EUR	1.874.774.772,90

Destacou 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.

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 S.A. (Cimpor Portugal), no valor de EUR 44.578.412,56, conforme atestam as respectivas atas de distribuição de dividendos (fls. 900 a 922 dos autos) e conforme devidamente informado à Fiscalização na resposta ao Termo de Intimação nº 04, de 17/04/2015.

Salientou que, 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 (fls. 881 a 899 dos autos):

EUR 1.528.645.354,00

EUR 894.782.424,97 Reembolso da reserva de capital da CAH

EUR 481.545.941,64 Dividendo InterCement Brasil S.A.

EUR 199.069.272,12 Reembolso da reserva de capital da IAEP

EUR -46.752.284,73 Outras despesas da CAH e da IAEP

Nesse sentido, ressaltou que os dividendos distribuídos pela IAEP à IAH não decorreriam do resultado operacional da primeira empresa, e sim dos dividendos distribuídos pela ICB (EUR 481.545.941,64) e dos reembolsos de reservas de capital da CAH (EUR 894.782.424,97) e da IAEP (EUR 199.069.272,12).

- (i) reembolsos de reservas de capital (IEAP e CAH) - EUR 1.093.851.697,09**
- (ii) dividendos da ICB - EUR 481.545.941,64**
- (iii) dividendos da Cimpor Portugal - EUR 44.578.412,56**
- (iv) juros e outros rend. financ. da IAH (menos despesas) - EUR 301.552.006,34**
- (v) outras despesas da CAH e da IEAP - (EUR 46.752.284,73)**

Vejam-se as seguintes razões da recorrente, a respeito:

- a) os itens (i) e (ii) não poderiam ser objeto de tributação no Brasil: porquanto o item (i) não corresponde a lucro, mas a reembolso de reserva de capital; e o item (ii) diz respeito a lucro já tributado no País.
- b) 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 (...).
- c) 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.

Analisando-se as razões de decidir da DRJ, comparativamente com as razões de recurso voluntário, verifica-se que a recorrente optou por reapresentar os fatos e fundamentos ressaltados em sua impugnação, sem impugnar pontualmente as conclusões do acórdão recorrido.

Dessa forma, foi necessário examinar as conclusões da DRJ, frente aos tópicos das razões de recurso voluntário que reprisam as razões de impugnação, como segue.

Verifica-se que o valor do qual partiu a fiscalização para lavrar o auto de infração em questão (EUR 1.874.774.772,90) engloba **três grupos de fundamentos** arguidos pela recorrente:

- a) reembolsos de reservas de capital que não correspondem a lucro operacional; EUR 1.093.851.697,09
IAH reembolsa o mesmo valor recebido da recorrente
- b) dividendos tributados no Brasil e distribuídos para controlada no exterior;

EUR 481.545.941,64

ICB paga dividendos à recorrente

c) valores não tributados no Brasil - Tratado Brasil-Áustria:

dividendos recebidos de controlada sediada em Portugal

Cimpor Cimentos de Portugal SGPS S.A. (Cimpor Portugal)

EUR 44.578.412,56

juros e outros rendimentos financeiros da IAH (menos despesas)

EUA 301.552.006,34

Sobre esses pontos específicos, é possível extrair do **acórdão recorrido**, as seguintes conclusões:

a) os valores apresentados como resultado da controlada no exterior tanto no LALUR quanto na DIPJ apresentam valores sujeitos à tributação no Brasil;

b) 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;

c) corrobora o entendimento quanto à existência de lucros apurados no exterior e não oferecidos a tributação no Brasil, a resposta dada ao Termo de Intimação nº 01 recebida em 09/09/2014 (fls.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";

d) na Parte B do LALUR do ano-calendário de 2012 na conta - Resultado de Participações Societárias no Exterior - InterCement Áustria Holding 100,00% - os lucros auferidos por investida no exterior naquele exercício, no valor de R\$5.024.691.717,14 tiveram os valores tributados na Áustria conforme Acordo de Bitributação Brasil- Áustria, Decreto nº 78.107/1976;

e) a recorrente apresentou as demonstrações elaboradas na Áustria 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;

f) não nos foram apresentadas as cópias do Livro Diário conforme solicitado através do Termo de Intimação nº 01 (fls.04/07);

g) em resposta a tal solicitação, em 20/08/2014 (fls. 09/11) foi informado à fiscalização que: "as demonstrações financeiras não foram transcritas no SPED em 2011 e 2012";

h) 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;

- i) no que se refere às demonstrações ajustadas, foi apresentado apenas 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;
- j) 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;
- k) no entanto, 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;
- l) 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 Cimpor, sendo que o imposto pago pela Cimpor já foi considerado na apuração de resultado;
- m) 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;
- n) 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 no balanço referente ao exercício fiscal inferior a doze meses de 2012 (documento de fls. 904/906);
- o) os valores registrados nas controladas no exterior e transmitidos para a controladora no país, devem ser apurados segundo as normas da legislação brasileira;
- p) somente após a inserção do § 7º do art. 25 da Lei 9.249/95 pela MP 627/2013 é que ficou prescrito que os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio, o que reforça a convicção da DRJ de que até aquela data a apuração devia ser feita segundo as normas da legislação brasileira;
- q) o fato de a empresa ter sido auditada pelas autoridades austríacas, como consta do doc. 15 juntado pela defesa, em nada afeta o trabalho fiscal realizado aqui no Brasil;
- r) o artigo 16 da Lei nº 11.941/2009 dispõe que as alterações introduzidas para a harmonização de normas contábeis que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computados no lucro líquido não terão efeitos para fins de apuração do Lucro Real da pessoa jurídica sujeita ao RTT;

s) considerando que a legislação brasileira exige que tais ajustes não influenciem a apuração do lucro real, é correto o procedimento que não considerou tais ajustes da apuração do lucro da controlada na Áustria ao aplicar a legislação brasileira na apuração do resultado da controlada;

t) se a legislação brasileira vigente na data dos fatos geradores exigia a tributação dos rendimentos em questão, registrados na DIPJ e confirmados nas demonstrações financeiras com tradução oficial anexadas ao processo, não há reparos a fazer no trabalho fiscal nesse aspecto;

u) o Tratado Brasil-Áustria estabelece que os valores não tributados na Áustria serão tributados em conformidade com a legislação brasileira;

Reembolsos de Reservas de Capital

À vista dos fundamentos do acórdão recorrido, retro transcritos, analisamos as razões de recurso e verificamos que assiste razão à recorrente, com base nos seguintes fatos e fundamentos.

Verifica-se que não há fundamento para insurgir-se contra à legislação da Áustria, a qual permite que novas contribuições à companhia, realizadas por seus acionistas, sejam classificadas em conta de reserva de capital e não exigem procedimento formal para o aumento de capital e emissão de novas ações, conforme demonstrado pela recorrente.

Dessa forma, com base na autorização dada pela legislação austríaca, as ações da empresa brasileira ICB foram transferidas para o capital da CAH, controlada indireta da IAH, pelo seu valor contábil de EUR 894.782.424,97. Em contrapartida ao registro contábil da participação da ICB no Ativo da CAH (conta Investimentos em Afiliadas), registrou-se o mesmo valor em conta de reserva de capital denominada Reserva de Capital Irrestrita (em inglês, *Unrestricted Capital Reserve*).

Não houve alteração no capital social nominal da CAH, tampouco emissão de novas ações. Assim, não há que se cogitar da aplicação do § 4º do artigo 3º da Lei nº 8.849/946, que trata da tributação da restituição de capital social aos sócios que decorra de aumento de capital social, mediante incorporação de lucros ou reservas. Ressaltou-se que o dispositivo em comento aplica-se apenas a situações ocorridas no Brasil, não possuindo o legislador brasileiro qualquer ingerência sobre a tributação de pessoas jurídicas estrangeiras.

Por se tratar de reserva de capital irrestrita, a recorrente demonstrou que o registro contábil também foi refletido na IAEP (por conta de seu investimento na CAH) e na IAH (por conta de seu investimento na IEAP), que tiveram suas contas Investimentos em Afiliadas aumentadas em EUR 894.782.424,97, mesmo montante registrado na conta de Reserva de Capital Irrestrita de cada uma dessas companhias.

A devolução do montante aportado foi precedida pela reversão/liberação da Reserva de Capital Irrestrita, com a respectiva transferência do montante nela registrado para a conta de lucros.

O reembolso da Reserva de Capital Irrestrita, embora formalmente tratado como lucro, constitui-se, no caso, em reembolso de reserva de capital. Isso foi demonstrado, com base no fato de que, a reversão da reserva de capital foi registrada nas demonstrações financeiras abaixo da linha de "lucro ou prejuízo do período", o que pode evidenciar sua

natureza de capital dos sócios/acionistas destinado à devolução, sem guardar relação com o resultado operacional da companhia ou com o capital social/nominal.

Após a reversão/liberação da Reserva de Capital Irrestrita, sua distribuição deu-se, formalmente, a título de dividendos. Demonstrou-se que a legislação austríaca assim exigia.

Dessa forma, não havendo fundamento para não se observar o fato de que a legislação da Áustria autoriza: a) o investimento sem a emissão de ações, debêntures ou bônus; b) a contabilização dos valores recebidos de controlador no Brasil, como reserva de capital irrestrito; c) a reversão dessa reserva para lucro, **bem assim**, por ter sido demonstrado que, em sua essência, o referido "lucro contábil" (assim considerado pela fiscalização), constitui-se em reembolso de reserva de capital (não lucro operacional tributável), e por último, por ter sido comprovado que não houve ganho de capital no reembolso de reserva de capital em questão, é de se concluir que não há como manter a decisão recorrida.

Por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, neste ponto.

Dividendos tributados no Brasil e distribuídos para controlada no exterior

A recorrente ressalta que parcela considerável dos lucros da IAH tributados nos Autos de Infração 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.

Os lucros distribuídos pela ICB na forma de dividendos, acumulados em diversos anos, foram tributados no Brasil, nos respectivos períodos de apuração.

Defende, ainda, que esse montante também não seria tributável no Brasil, em razão das disposições do art. 7º do Tratado Brasil-Áustria, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 95/75 e promulgado pelo Decreto nº 78.107/76 (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).

Verifica-se, portanto, que cabe a reforma da decisão da DRJ, sob pena de haver dupla tributação (1º - os rendimentos tributados no Brasil e, em sequência, distribuídos para a controladora da ICB no exterior (CAH); 2º - os dividendos distribuídos pela CAH para sua controladora no Brasil (recorrente)).

Pelo exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, também nesse ponto.

Valores não tributados no Brasil - Tratado Brasil-Áustria

A recorrente destaca do valor objeto da autuação, os valores relativos a dividendos recebidos de controlada sediada em Portugal (Cimpor Portugal) - EUR 44.578.412,56 - juros e outros rendimentos financeiros da IAH (menos despesas) - EUA 301.552.006,34.

Ressalta que tais valores não podem ser tributados no Brasil, em cumprimento ao Tratado Brasil-Áustria (art. 7º - Lucros das Empresas e art. 10 - Dividendos).

A DRJ concluiu que o entendimento da recorrente seria equivocado, visto que, o item 3 do art. 10 do Tratado Brasil-Áustria, dispõe sobre dividendos pagos por uma sociedade residente na **Áustria** a uma sociedade residente no Brasil, nas condições ali estabelecidas, **enquanto que**, na situação do presente lançamento discute-se **dividendos recebidos pela IAH** (Intercement Áustria Holding GmbH), **de sua controlada Cimpor Portugal**, que teriam afetado sua apuração de resultado. E que o resultado da Intercement Participações SA (recorrente) teria ficado afetado pelo reflexo do lucro apurado na IAH, em função das disposições já mencionadas, ou seja: o lançamento não decorreu do pagamento de dividendos da IAH para a Recorrente.

Entendo que está correta essa interpretação da DRJ.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, nesse ponto.

Dos Juros e outros Rendimentos Financeiros da IAH

Sobre os **juros e outros rendimentos financeiros da IAH (menos despesas)** - **EUA 301.552.006,34**, também contido no valor extraído pela fiscalização da DIPJ 2012 da recorrente, da linha "lucro contábil" da controlada IAH, entendemos que está correta a conclusão da DRJ de que as disposições do tratado e das normas brasileiras coexistem. Sendo assim, deve-se tributar no Brasil, proporcionalmente ao resultado da equivalência patrimonial. De tal modo que não se aplica, no caso, o art. 7º do tratado Brasil-Áustria, *verbis*:

Tratado Brasil-Áustria

Artigo 7 - Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

Assim, entendo que não assiste razão à recorrente, no que diz respeito a não tributação no Brasil do juros e outros rendimentos financeiros da IAH (menos despesas) - EUA 301.552.006,34.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, nesse ponto.

Aplicabilidade do Tratado Brasil-Áustria à CSLL

Já é entendimento deste colegiado que os Tratados destinados a evitar a dupla tributação também se aplicam à CSLL, por entender que o artigo 11 da Lei nº 13.202/2015 é interpretativo, *verbis* :

"Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL."

No entanto, assim como decidido com relação à tributação do IRPJ, o lançamento para cobrança da CSLL sobre os resultados da controladora brasileira não viola estes acordos, devendo ser negado provimento ao recurso voluntário neste item.

Diante das conclusões retro, entendo que também ficam mantidas as conclusões da DRJ quanto às seguintes matérias:

- a) compensação do imposto pago sobre o lucro da controlada no exterior;
- b) ajustes realizados a fim de demonstrar o lucro conforme a legislação brasileira;
- c) restabelecimento do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL compensados de ofício pela fiscalização; e
- d) ilegalidade da Cobrança de Juros sobre a multa (Súmula CARF nº 108).

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

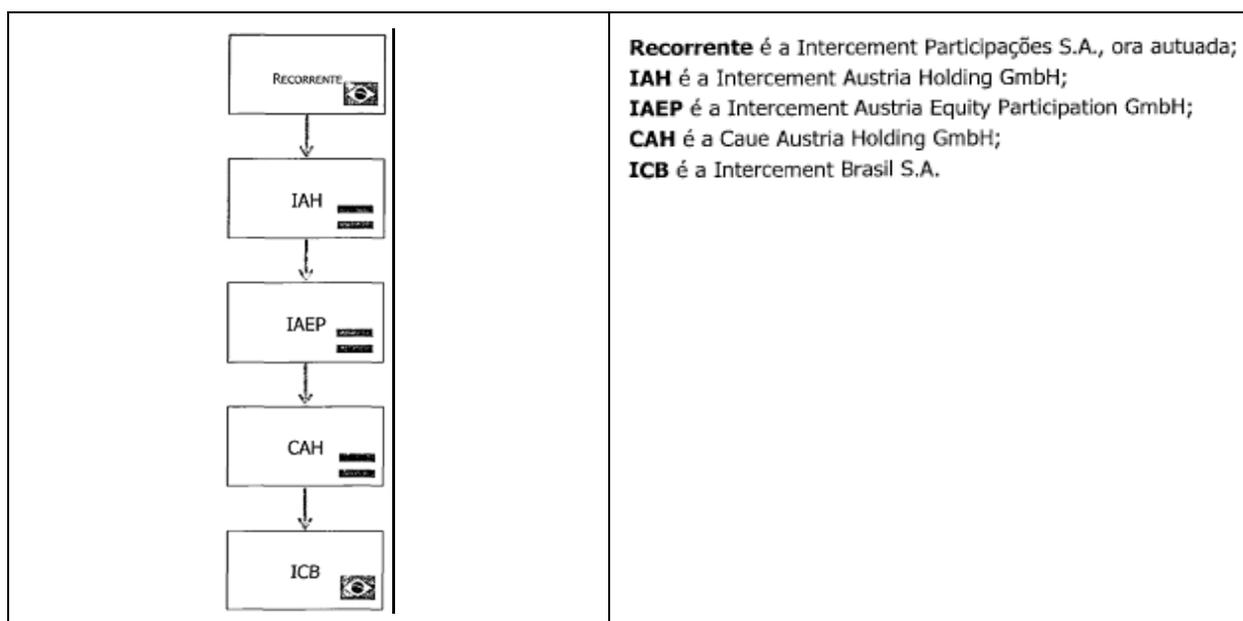
Rogério Aparecido Gil

Voto Vencedor

Maria Lúcia Miceli – Redatora designada

Como de praxe, o i. Conselheiro Rogério Aparecido Gil apresentou seu voto bem fundamentado dando provimento parcial ao recurso voluntário, mas que eu ouse divergir em alguns pontos, pois dou provimento parcial ao recurso voluntário menor parcela, pelos motivos que passo a expor.

O presente lançamento decorre da tributação dos lucros auferidos no exterior pela controlada da recorrente, situada na Áustria, a Intercement Austria Holding GmbH, com fundamento legal no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001. Esta controlada possui várias controladas indiretas, conforme esquema a seguir:



Durante a ação fiscal, foi apurado que a controlada na Áustria Intercement Austria Holding GmbH (IAH) teria apurado no ano-calendário de 2012 lucro de EUR 1.874.774.772,90, conforme demonstrativo em EUROS a seguir:

Resultado operacional	EUR -3.029.955,53
Outros juros e renda similar	EUR 474.325,36
Juros e despesas similares	EUR -93.438,52
Outras receitas financeiras	EUR 304.200.075,03
SUBTOTAL	EUR 301.552.006,34
Dividendo Cimpor Cimentos de Portugal SGPS S.A.	EUR 44.578.412,56
Dividendo Intercement Austria Equity Participation GmbH (IAEP)	EUR 1.528.645.354,00
LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA	EUR 1.874.774.772,90

A parcela no valor de EUR 1.528.645.354,00, relativa aos dividendos que a controlada IAH recebeu de sua controlada Intercement Austria Equity Participation GmbH (IAEP), é composta das seguintes parcelas:

Reembolso da reserva de capital da CAH	EUR 894.782.424,97
Dividendo InterCement Brasil S.A.	EUR 481.545.941,64
Reembolso da reserva de capital da IAEP	EUR 199.069.272,12
Outras despesas da CAH e da IAEP	EUR -46.752.284,73
Resultado => Dividendo Intercement Austria Equity Participation GmbH (IAEP)	EUR 1.528.645.354,00

Da tabela acima, constata-se duas parcelas significativas:

=> Dividendos distribuídos pela InterCement Brasil S.A. no valor de EUR 481.545.941,64.

=> Reembolso da reserva de capital da CAH (EUR 894.782.424,97) e IAP (EUR 199.069.272,12), no valor total de EUR 1.093.851.697,09.

Com relação à parcela dos dividendos distribuídos pela InterCement Brasil S.A., no valor de EUR 481.545.941,64, **compartilho do entendimento do relator** que deverá ser excluída do lançamento para evitar a dupla tributação sobre um mesmo rendimento, nos termos do artigo 10 da Lei nº 9.249/95. É preciso lembrar que a parcela de EUR 481.545.941,64 é resultado positivo da aplicação do MEP (Método da Equivalência Patrimonial) em razão da distribuição dos dividendos de lucro de controlada indireta já tributados no Brasil.

Meu ponto de **divergência com o voto do nobre relator** é com relação à parcela do reembolso da reserva de capital, que por sua vez é composta de dois valores:

Reembolso da reserva de capital da CAH = EUR 894.782.424,97

Reembolso da reserva de capital da IAEP = EUR 199.069.272,12

Da leitura da defesa, e dos documentos que constam nos autos, restou comprovado que a parcela do reembolso da reserva de capital da Caue Austria Holding GmbH (CAH), no valor de EUR 894.782.424,97, não tem origem em resultado das atividades operacionais, mas tão somente de devolução aos sócios das contribuições feitas anteriormente em favor da companhia.

Como explicado na defesa, a legislação austríaca permite que novas contribuições à companhia sejam classificadas em conta de reserva de capital, sem que ocorra qualquer aumento deste. A devolução destas contribuições, caso ocorra a desistência do aumento do capital, é feita através do procedimento denominado reembolso da reserva da capital. Para fins de evidenciar e documentar esta reversão, a legislação austríaca exige que a liberação de uma reserva de capital tenha de ser reportada na demonstração dos resultados, logo abaixo do prejuízo/lucro anual da empresa.

Estas alegações são comprovadas com os demonstrativos acostados aos autos. O balanço da controlada IAH de 31/12/2011, acostado às fls. 238, comprova o registro de EUR 894.782.424,97 em conta de reserva de capital:

Intercement Austria Holding GmbH			
		Balanco 31-12-2011	
Ativos	31-12-2011 EUR	Passivos e Capital Próprio	31-12-2011 EUR
A. Ativos Fixos		A. Capital e Reservas	
1. Ativos Tangíveis		I. Capital Declarado	35.000,00
1. Bens físicos de arrendamentos	16.305,70	II. Reservas de Capital	
2. Instalações e Acessórios	51.168,67	1. Não apropriado	894.782.424,97
	67.474,37	III. Pechamo Balanco	-962.732,66
			<u>893.834.692,31</u>
II. Ativos Financeiros		B. Acréscimos	
1. Investimentos em empresas afiliadas	894.799.924,97	1. outros acréscimos	51.245,40
	<u>894.867.399,34</u>		
B. Ativos Correntes		C. Passivos	
1. Recebíveis e outros Ativos		1. Passivos decorrentes de entregas e serviços	5.577,17
1. Recebíveis devidos de empresas afiliadas	663,74	2. Passivos com empresas afiliadas	2.332.869,50
outros do mesmo item	663,74	dos mesmos decorrentes de entregas e serviços	1.084,83
2. Outros recebíveis e ativos	78.199,77	outros do mesmo item	2.331.784,67
	78.863,51	3. Outros passivos:	1.735,29
II. Caixa e Depósitos bancários	1.279.856,82		<u>2.340.181,96</u>
	<u>1.358.720,33</u>		
Total de Ativos	<u>896.226.119,67</u>	Total de Passivos e Capital Próprio	<u>896.226.119,67</u>

Já a Demonstração do Resultado da controlada CAH, fls. 1.027, comprova que o reembolso da reserva de capital é lançado após a apuração do resultado de suas operações:

Demonstração do Resultado

	2012 EUR	2011 EUR
1. Outras despesas operacionais	-	-1
a) Impostos, na medida em que eles não forem sobre renda ou receitas	0,00	175,00
b) Outros	27.578.585,21	13.321.735,51
[-]	27.578.585,21	13.321.910,51
2. Resultado operacional	-27.578.585,21	-13.321.910,51
3. Renda de participações patrimoniais dessas, derivadas de afiliadas	481.545.941,64	0,00
4. Outras receitas de juros e renda similar dessas, derivadas de empreendimentos afiliados	481.545.941,64	0,00
5. Despesas de juros e similares	385.853,17	52.757,75
6. resultado financeiro	211.593,93	27.416,67
7. Lucro de atividades operacionais, Prejuízo de atividades operacionais	4.547.925,18	1.270.515,19
8. Impostos sobre renda e receitas	477.383.869,63	-1.217.757,44
9. Lucro líquido	449.805.284,42	-14.539.667,95
10. Liberação de reservas de capital	273,00	819,00
a) reservas de capital livres	449.805.011,42	-14.540.486,95
11. Lucro do exercício	0,00	894.782.424,97
12. Lucro transportado de exercícios anteriores	449.805.011,42	880.241.938,02
13. Lucro do balanço patrimonial	880.241.938,02	0,00
	1.330.046.949,44	880.241.938,02

Portanto, as alegações de defesa restaram cabalmente comprovadas, demonstrando que a parcela de EUR 894.782.424,97 não compõe o lucro apurado em função das atividades operacionais da controlada, motivo pelo qual devem ser excluídos do presente lançamento.

Entretanto, com relação à parcela de EUR 199.069.272,12, não constam nos autos os demonstrativos que comprovassem que tratar-se-ia de reembolso de reserva de capital da controlada Intercement Austria Equity Participation GmbH (IAEP). Em sua impugnação, a recorrente alega que as demonstrações financeiras da IAEP acostadas aos autos (fls. 1071 a 1122) demonstrariam que, no tocante ao saldo da conta "Lucro Transportado de exercícios

anteriores" foi de EUR 894.774.014,33 a EUR 695.704.742,21, indicando a distribuição de exatamente EUR 199.069.272,12.

Intercement Austria Equity Participation GmbH		Business Statement 2013-05-31			
Assets	2013-05-31 EUR	2012-05-31 EUR	Liabilities and Owner's Equity	2013-05-31 EUR	2012-05-31 EUR
A. Fixed Assets			A. Capital and Reserves		
I. Financial Assets			I. Stated Capital	35.000,00	35.000,00
1. Investments in affiliated companies	894.799.924,97	894.799.924,97	stated capital neither called nor paid in	-17.500,00	-17.500,00
B. Current Assets				17.500,00	17.500,00
I. Receivables and other Assets			II. Capital Reserves		
1. Receivables due from affiliated undertakings	0,00	1.337.637.558,06	1. not appropriated	15.000,00	0,00
thereof other	0,00	1.337.637.558,06	III. Balance Sheet Profit	688.579.472,28	2.224.350.086,21
2. Other receivables and assets	3,00	207,47	thereof profit carried forward from previous years	695.704.742,21	894.774.014,33
	3,00	1.337.637.765,53		688.511.972,28	2.224.367.596,21
II. Bank deposits	19.910,20	25.188,92	B. Accruals		
	19.913,20	1.337.662.954,45	1. Tax accruals	917,00	69,00
			2. Other accruals	9.700,00	4.818,00
				10.617,00	4.887,00
			C. Liabilities		
			1. Liabilities arising from deliveries and services	2.580,00	0,00
			2. Liabilities to affiliated undertakings	206.194.650,89	8.090.396,21
			thereof other	206.194.650,89	8.090.396,21
			3. Other liabilities	18,00	0,00
				206.197.248,89	8.090.396,21
Total Assets	894.819.838,17	2.232.462.879,42	Total Liabilities and Owner's Equity	894.819.838,17	2.232.462.879,42

Ocorre que este demonstrativo demonstra que esta redução teria ocorrido durante o ano-calendário de 2013, enquanto que o crédito tributário lançado se refere ao ano anterior.

Portanto, já que a recorrente não se desincumbiu de comprovar que a parcela de EUR 199.069.272,12 é relativa a reembolso de reserva de capital, voto por manter o lançamento de IRPJ e CSLL.

Nas demais matérias de defesa, não há divergência quanto ao entendimento de que:

1) A aplicação do Tratado Brasil e Áustria não impede a tributação do resultado positivo da recorrente, reflexo dos lucros auferidos pelas controladas no exterior, calculado com a aplicação do MEP, conforme previsto pela legislação interna brasileira.

2) Também entendo que o Tratado firmado se aplica à apuração da CSLL, sendo questão já tratada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, concluindo que, com base no artigo 11 da Lei nº 13.202/2015, ela é interpretativa, retroagindo seus efeitos. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 9101-002.598, da lavra do i. Conselheiro Luis Flavio Neto:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

CSLL. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. ABRANGÊNCIA.

Os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. Efeitos retroativos da Lei n. 13.202, de 8.12.2015, expressamente interpretativa.

Entretanto, ainda que o tratado seja aplicado quanto à CSLL, mantenho o mesmo entendimento antes exposto quanto à tributação do IRPJ. Ou seja, não há impedimento

para constituição de créditos tributários de CSLL incidentes sobre os resultados positivos obtidos pela controladora residente no Brasil, em razão dos lucros obtidos pela controladas no exterior.

3) Da impossibilidade de aproveitar os pagamentos efetuados pelas controladas no exterior, a respeito da qual trago outros fundamentos para meu voto.

Em sua defesa a recorrente requer que seja reconhecida a necessidade de compensação dos impostos pagos no exterior pela CAH e pelas controladas da Cimpor Portugal, com fundamento no § 6º do artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Ocorre que, como já explorado neste voto, a parcela de EUR 894.782.424,97, relativa ao reembolso de reserva de capital, promovida pela CAH (Caue Austria Holding GmbH), foi exonerada, o que impede qualquer aproveitamento de impostos pagos por esta controlada.

Quanto à compensação dos impostos pagos pelas controladas da Cimpor Portugal, consta às fls. 1328 e seguintes vários documentos relativos a Cimpor Cimento Portugal e Sogral Soc. Granitos S.A, que seriam suas controladas (não há documentação que demonstre a relação societária), mas todos pertinentes a anos-calendário anteriores ao presente lançamento. Logo, não há como deduzir os créditos tributários aqui lançados, relativos ao ano-calendário de 2012, com pagamentos da controlada Cimpor Cimento Portugal efetuados em 2011, e sequer com pagamentos efetuados pela empresa Sogral Soc. Granitos S.A em 2009.

4) Como foi mantido o lançamento, ainda que parcialmente, restou prejudicado o pedido de restabelecimento do prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL originalmente apurados pela recorrente.

5) Quanto à ilegalidade da cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício, é matéria já objeto da Súmula CARF nº 108, sendo correta a sua cobrança.

CONCLUSÃO

Por todo acima exposto, voto por em dar provimento parcial ao recurso para excluir parcialmente a tributação da parcela referente a reembolso de reservas de capital no valor de EUR 894.782.424,97 e cancelar a tributação sobre os dividendos recebidos da ICB (EUR 481.545.941,64), negando provimento nos demais itens, nos termos do meu voto.

(assinado digitalmente)

Maria Lúcia Miceli - Redatora Designada

Declaração de Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

Com todo respeito ao voto do eminente relator, Rogério Aparecido Gil, que entendeu por bem negar provimento ao Recurso Voluntário do Recorrente, em especial, na parte em que afastou a aplicação dos Tratado Brasil x Áustria, pedi para fazer declaração de voto neste ponto, para que reste demonstrada a minha posição sobre o tema, que vai ao encontro, inclusive, do que já decidiu o Superior Tribunal de Justiça.

Não se pode perder de vista, neste sentido, que, como consta do voto do relator a discussão está arrimada na possibilidade de tributação dos lucros auferidos por controlada de empresa brasileira que tem domicílio na Áustria. Veja-se o que constou do voto do relator:

A recorrente destaca do valor objeto da autuação, os valores relativos a dividendos recebidos de controlada sediada em Portugal (Cimpor Portugal) - EUR 44.578.412,56 - juros e outros rendimentos financeiros da IAH (menos despesas) - EUA 301.552.006,34.

Ressalta que tais valores não podem ser tributados no Brasil, em cumprimento ao Tratado Brasil-Áustria (art. 7º - Lucros das Empresas e art. 10 - Dividendos).

*A DRJ entende que o entendimento da recorrente seria equivocado pelo de que, o item 3 do art. 10 do Tratado Brasil-Áustria, trata de dividendos pagos por uma sociedade residente na Áustria a uma sociedade residente no Brasil, nas condições ali estabelecidas, **enquanto que**, na situação do presente lançamento discute-se dividendos recebidos pela IAH (Intercement Áustria Holding GmbH), de sua controlada Cimpor Portugal, que teriam afetado sua apuração de resultado. E que o resultado da Intercement Participações SA (recorrente) teria ficado afetado pelo reflexo do lucro apurado na IAH, em função das disposições já mencionadas, ou seja: o lançamento não decorreu do pagamento de dividendos da IAH para a Recorrente.*

Desta forma, pedindo venia ao relator pela divergência ora apresentada, se passa a demonstrar os motivos pelos quais deve ser privilegiada a aplicação do Tratado firmado entre o Brasil e a Áustria, em detrimento do que dispõe a legislação interna brasileira.

DA APLICAÇÃO DOS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO EM DETRIMENTO DO QUE PRECONIZA O ARTIGO 74 DA MP 2158-35/2001. DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS E DAS PREMISSAS PARA ANÁLISE DA DEMANDA.

De partida, são de grande valia as colocações do Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Napoleão Nunes Maia Filho, no voto proferido nos autos do Resp nº 1.325.709/RJ, que assim argumenta:

Em síntese, o que é possível concluir é que o propósito de evitar evasão fiscal não legitima a infração aos ditames das garantias subjetivas do contribuinte, bem como aos conceitos básicos do sistema tributário, inclusive a preservação dos Tratados Internacionais, que trazem, como se sabe, as normas que devem reger a sua própria interpretação; assim, certos conceitos, essenciais à compreensão de sua inteireza positiva (essa

expressão é do Professor PINTO FERREIRA) são ministrados no seu próprio texto, neste caso, o conceito de renda tributável.

Pois bem. Com base neste entendimento, é que se analisará os pressupostos do ordenamento jurídico, em especial da legislação nacional e dos Tratados firmados pela República Federativa do Brasil, que dispõem sobre a possibilidade (ou impossibilidade) de tributação dos lucros auferidos pelas controladas e coligadas de empresas brasileiras que são domiciliadas no exterior, bem como o entendimento dos Tribunais.

Historicamente, o Estado brasileiro, desde o início da cobrança do Imposto sobre a renda, que se deu em 1924, através do Decreto nº 16.581/24, sempre tributou a renda auferida no território nacional (critério da territorialidade), ou seja, o Imposto sobre a renda não alcançava os rendimentos e ganhos obtidos no exterior, independente do grau de vínculo (sucursal, filial, empresas coligas ou controladas) da entidade localizada em outro país com a entidade brasileira.

Após algumas tentativas de se alterar a forma de tributação, em especial pelas modificações legislativas ocorridas nos anos de 1987 e 1988 (vide decretos 2.397/87, 2.413/88, 2.413/88 e 2.429/88), só com a redação dada ao artigo 25, da Lei 9.259/95, é que o sistema tributário brasileiro abandona de vez o critério da territorialidade, adotando o princípio da "renda mundial" ou da "tributação em bases universais". Neste sentido, como ensina Marciano Seabra de Godoi,

"pelo critério da renda mundial, os Estados soberanos tributam tanto as rendas produzidas por seus residentes nos limites de seu território, quanto a renda produzida por seus residentes fora dos limites do seu território" (GODOI, Marciano de Godoi. A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivos e Legislativo da União. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 278.)

A mudança na forma de tributação e o alcance que a norma pretendia dar foram motivos de críticas de grande parte da doutrina, o que forçou, s.m.j., o ente competente para instituir e cobrar o Imposto sobre a renda - União Federal - a alterar a legislação anteriormente posta, dispondo, a Lei nº 9.532/97, que o imposto só teria incidência, em síntese, quando da disponibilização às sociedades residentes no Brasil dos lucros auferidos.

Entretanto, sobreveio, em 2001, a edição da Lei Complementar 104, acrescentando dois parágrafos no artigo 43 do Código Tributário Nacional, que passou a ter a seguinte redação:

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

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

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

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

Com essa modificação legislativa, em especial com a redação dada ao parágrafo 2º transcrito acima, houve o entendimento, por parte da União Federal, de que a adoção do critério da universalidade da renda, para fins de incidência do IR, estaria definitivamente autorizada pelo ordenamento jurídico pátrio, podendo, de fato, o legislador ordinário trazer as hipóteses em que se dariam a tributação das empresas localizadas no exterior, em especial, as controladas e coligadas.

Assim, foi editada a MP 2.158/2001, que em seu artigo 74 determinava que *"os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma de regulamento"*.

Neste ponto, se vale, mais uma vez, dos ensinamentos de Marciano Seabra de Godoi, que, após discorrer sobre a edição daquela MP, assim se posiciona sobre a mudança legislativa então ocorrida:

"Portanto, a primeira data-base definida para a imputação dos lucros foi 31 de dezembro de 2002. Menos de três meses antes dessa data, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 213. No art. 7º dessa Instrução Normativa, determinou-se que a tributação dos lucros auferidos no exterior se realizasse por intermédio dos ajustes dos valores dos investimentos conforme o método da equivalência patrimonial. Nos termos do parágrafo 1º do art. 7º, 'os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL'. Segundo o art. 8º da mesma Instrução Normativa, os lucros decorrentes dos investimentos que a legislação comercial (lei das Sociedades por ações) não mandar avaliar pelo método de equivalência patrimonial continuariam a ser tributados pelo imposto brasileiro somente na proporção em que ocorresse sua disponibilização (crédito ou pagamento do lucro) para a empresa investidora". (GODOI, Marciano de Godoi. A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivos e Legislativo da União. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 282 e 283).

Feita essa breve contextualização histórica quanto à tributação com bases universais pela sistema tributário brasileiro, sem, contudo, ter a pretensão de se esgotar o tema, em especial, acerca das mudanças imposta pela Lei 12.973/2014 no ordenamento jurídico

pátrio, cumpre registrar que a redação do artigo 74 da MP 2.158/2001 foi objeto de diversas críticas da doutrina e de questionamentos dos contribuinte junto ao Poder Judiciário.

A discussão judicial desaguou, como não poderia deixar de ser, no Supremo Tribunal Federal, que, através da ADIN 2.588, julgou a (in)constitucionalidade do malfadado artigo 74. No julgamento, que durou mais de 10 anos, com intenso debate entre os Ministros e a confecção de longos acórdãos, não se chegou a uma maioria de votos em diversos pontos da discussão. A ementa do julgado recebeu a seguinte redação:

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 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.(ADI 2588, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, DJe-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014 EMENT VOL-02719-01 PP-00001)

Pelo o que se observa da ementa e, em especial, dos votos proferidos pelos Ministros, pode-se sintetizar as conclusões a que chegou o Supremo Tribunal Federal da seguinte forma:

Investida	Localização	Validade do artigo 74 da MP 2.158/01	Eficácia "erga omnes" e efeito vinculante
Coligadas	Jurisdição normal	Inconstitucional	Sim
	Paraíso Fiscal	Constitucional (não alcançou a maioria)	Não
Controladas	Jurisdição normal	Constitucional (não alcançou a maioria)	Não
	Paraíso Fiscal	Constitucional	Sim

Ainda, da análise das decisões e do quadro acima, cumpre registrar que o Supremo Tribunal Federal chegou a três importantes conclusões no julgamento da ADIN 2.588, quais sejam:

- 1) Há que se diferenciar a tributação das investidoras com investidas com sede em paraísos fiscais, daquelas com sede em países com tributação normal.
- 2) Controladas e coligadas devem ter tratamento distinto; e
- 3) O princípio da irretroatividade, no caso da renda obtida no exterior, deve ser respeitado.

No que importa para o caso em análise, como se verifica do quadro acima, o Supremo Tribunal Federal não chegou a uma maioria vinculativa no que tange aos lucros de controladas não domiciliadas em "paraíso fiscal", nem para com lucros de coligadas domiciliadas em "paraíso fiscal". Está-se diante de lucros de controladas não domiciliadas em "paraíso fiscal". Como se sabe, contudo, mesmo não havendo um efeito vinculante, neste ponto, na decisão do STF, a este órgão é defeso se manifestar sobre constitucionalidade de norma legal, conforme Súmula CARF nº 2.

Assim, a princípio, estava vigente e válido, à época dos fatos impositivos, o disposto no artigo 74, da MP 2.158/01, que diz que o momento da tributação das controladas

domiciliadas em países sem tributação favorecida seria aquele em que os lucros fossem disponibilizados nos balanços das entidades.

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

*Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para considerar ilegítima a tributação retroativa, nos termos do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa (Relator), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. **Determinado o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que se pronuncie sobre a questão atinente à vedação da bitributação baseada em tratados internacionais**, vencido o Ministro Dias Toffoli, não havendo se manifestado, no ponto, o Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Redigirá o acórdão o Ministro Teori Zavascki, que reajustou seu voto. Impedido o Ministro Luiz Fux. Plenário, 10.04.2013. (destacou-se)*

No que se refere aos tratados, as suas implicações e a sua hierarquia dentro do ordenamento jurídico brasileiro, o Superior Tribunal de Justiça tem inúmeros julgados que exploram o tema, como também Supremo Tribunal Federal.

Não se entrará aqui, até mesmo para não se perder o foco da autuação, na discussão que se dá entre os aderentes do sistema monistas ou dualistas dos ordenamentos jurídicos e, principalmente, na discussão doutrinária acerca do status dos Tratados firmados pelo Brasil, ou seja, se os Tratados se equiparariam às leis ordinárias ou às leis complementares.

No presente voto, aceita-se como premissa que os tratados integram a ordenamento jurídico e eventual conflito com normas internas deverão ser solucionadas de acordo com os critérios cronológicos e da especialidade, como se observa do julgado abaixo proferido pelo Supremo Tribunal Federal:

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

CORRUPÇÃO PASSIVA - ACOLHIMENTO PARCIAL DA POSTULAÇÃO EXTRADICIONAL UNICAMENTE QUANTO AO CRIME DE CONCUSSÃO - PEDIDO DEFERIDO EM PARTE. CÓDIGO BUSTAMANTE - ESTATUTO DO ESTRANGEIRO -

(...)

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

(...)

.(Ext 662, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 28/11/1996, DJ 30-05-1997 PP-23176 EMENT VOL-01871-01 PP-00015)

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

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

(...)

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

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

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

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

Ao comentarem o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, que entende o critério da especialidade como uma das formas de se solucionar o conflito entre os Tratados e eventual norma de direito interno, Marcus Lívio Gomes e Renata S. Cunha Pinheiro assim se posicionam:

*"O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento acerca desse ponto no sentido de que o disposto no art. 98 do CTN confere aos tratados caráter especial em face da legislação interna e, em razão dessa especialidade, afasta a incidência da norma nas situações sobre as quais se refira. Ressaltou a Corte que a antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional. Assentou que o art. 98 deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção. (GOMES, Marcus Lívio e Pinheiro Renata S. Cunha. A Lei nº 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In Estudos Tributários do II Seminário CARF / Confederação Nacional da Indústria; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Págs. 101 e 102).*

Não se pode olvidar, neste ponto, como mencionado na ementa do julgado do STJ acima transcrita, que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 98, preceitua que os "tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha". Exatamente por isso deve-se aplicar o

critério da especialidade para a solução de eventual conflito entre normas de direito interno e os Tratados Internacionais.

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

*O terceiro critério, dito justamente da lex specialis, é aquele pelo qual, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: lex specialis derogat generali. Também aqui a razão do critério não é obscura: lei especial é aquela que anula uma mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). A passagem de uma regra mais extensa (que abrange um certo genus) para uma regra derogatória menos extensa (que abrange uma species do genus) corresponde a uma exigência fundamental de justiça, compreendida como tratamento igual das pessoas que pertencem à mesma categoria. A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. (...) **Entende-se, portanto, por que a lei especial deva prevalecer sobre a geral: ele representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento. Bloquear a lei especial frente à geral significa paralisar esse desenvolvimento.** (BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10ª edição, 1999. pág. 95 e 96) (destacou-se)*

Por fim, no que tange aos tratados e a necessidade de sua aplicação pelos Estados contratantes, imperioso transcrever passagem de trabalho de autoria de Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano, no qual, de forma cirúrgica, apontam a importância e a motivação dos Tratados para evitar a dupla tributação, em especial aqueles que seguem o modelo da OCDE, como no caso do Tratado Brasil/Luxemburgo:

(...) Nesse cenário, os tratados em matéria tributária são meios pelos quais Estados soberanos se esforçam, usualmente em bases bilaterais, para harmonizar as regras de suas leis tributárias internas, estabelecendo limites a partir dos quais leis nacionais não se aplicam.

Por meio dos tratados internacionais que visam evitar a dupla tributação da renda, o Brasil obrigou-se espontaneamente perante outros Estados de Direito a não exigir, no todo ou em parte, tributos a eles reservados. É esse o caso dos lucros. Conforme art. 7º, parágrafo 1º da Convenção Modelo da OCDE, 'os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado (...)'. Exceção são os lucros apurados por estabelecimentos permanentes situados em outro Estado Contratante, os quais serão tributados, na parte em que oriundos do estabelecimento.

Como relata Philip Baker, esse dispositivo possui um longo histórico e reflete o consenso internacional de que, em regra, até que uma empresa de um dos Estados contratantes possua um estabelecimento permanente em outro Estado (art. 5º da Convenção Modelo da OCDE), ele não deverá ser considerado como um participante na vida econômica desse Estado, não sendo, portanto, a ele conferido o direito de tributar os seus lucros. (BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 368 e 369)

Assim, por tudo até aqui exposto, pode-se afirmar que (i) o Supremo Tribunal Federal declarou como constitucional a tributação de controladas no exterior, nos termos preconizados pelo artigo 74 da MP 2.158/2001; (ii) os tratados integram o ordenamento jurídico pátrio; e, (iii) no caso de conflito entre o disposto em norma interna e um Tratado Internacional, tendo em vista o critério da especialidade, deverá prevalecer o disposto no Tratado.

Fixadas essas premissas, se demonstrará a seguir que deve prevalecer o tratado firmado entre a República Federativa do Brasil e a Áustria (Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976), em detrimento do que preceitua a legislação interna que regula a tributação dos lucros de controladas e coligadas domiciliadas no exterior.

DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS NO EXTERIOR QUANDO DA EXISTÊNCIA DE TRATADOS QUE VISAM EVITAR A TRIBUTAÇÃO DOS DOMICILIADOS NOS ESTADOS CONSIGNATÁRIOS.

De pronto, deve-se ressaltar que não há nos autos controvérsias acerca do fato de que a empresa sediada na Áustria (InterCement Áustria Holding GmbH) é controlada da Recorrente, nos exatos termos definidos pelo artigo 243, § 2º da Lei 6.404/76, que tem a seguinte redação:

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

(...)

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

O termo de verificação fiscal, com base na documentação carreada nos autos, afirma que:

Visando apurar a exatidão dos dados então informados na DIPJ do ano-calendário de 2012, o fiscalizado foi intimado a apresentar os atos constitutivos e as subseqüentes alterações

contratuais e/ou estatutárias de suas sociedades controladas residentes no exterior.

Além de ter apresentado atos societários relacionados à sua controlada residente no exterior, o fiscalizado também encaminhou o intitulado "Demonstrativo de afiliações e participações empresariais no exterior" (fl.36), no qual discriminou a sua participação no período alcançado pelo procedimento fiscal a InterCement Áustria Holding GmbH.

A InterCement Áustria Holding GmbH foi constituída em 26/01/2011 com sede em Viena na Áustria e tem como objeto social a aquisição, manutenção, administração e gestão de participações e outros direitos a quotas de qualquer natureza em empresas ou sociedades no país e no exterior.

Assim, no presente Auto de Infração, no item ora em análise, não se tem dúvida de que a obrigação tributária em discussão tem nascimento nos lucros auferidos por controlada (investida) domiciliada na Áustria de empresa domiciliada em território nacional (investidora).

Por outro lado, nos termos da IN RFB nº 1.037/2010 (inclusive suas alterações posteriores), a Áustria não é considerada como paraísos fiscais pela Receita Federal do Brasil.

E a pergunta que precisa ser respondida para a solução do presente caso é: tendo em vista o tratado para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e a Áustria (Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976), teria o Estado brasileiro competência para tributar riqueza (lucro) produzida no outro Estado signatário daquele Tratado?

Para responder ao questionamento feito, não se pode olvidar que, como se depreende do TVF, a fiscalização motivou a lavratura do Auto de Infração, após afastar a aplicação dos Tratados ao presente caso, pelo fato de que o disposto no artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 autoriza a tributação, uma vez que " *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)*".

A fiscalização argumentou, ainda, no mesmo TVF, que " *a legislação fiscal pátria, quando determina que os lucros auferidos no exterior por controladas domiciliadas em outros Estados sejam adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora brasileira, permite que o Estado contratante (Brasil) exerça o direito de tributar seu próprio residente, que é a controladora brasileira (InterCement Participações S.A.), segundo as disposições inerentes à matéria em sua legislação doméstica*".

Assim, a princípio, aos olhos da fiscalização, o art. 74 da MP 2.158/01 autorizaria a tributação dos lucros auferidos no exterior (variação patrimonial), em detrimento do que restou firmado nos Tratados assinados pela República Federativa do Brasil para evitar a dupla tributação.

Contudo, pela leitura do artigo 7º do Tratado firmado entre a República Federativa do Brasil com a Áustria, não há dúvidas de que o Brasil está impedido (norma de

bloqueio), pelo princípio da residência, de tributar lucros auferidos em sociedades independentes (mesmo que seja controlada direta), domiciliadas naqueles países. Veja-se a redação do mencionado artigo:

Mais uma vez, se vale dos ensinamento de Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano, que assim interpretam o artigo 7º do modelo OCDE:

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

Destarte, não se tratando de estabelecimentos permanentes, mas de empresas dotadas de personalidade jurídica própria, sejam elas coligadas ou controladas, deve-se aplicar a regra geral, que contém, na feliz expressão de Alberto Xavier, uma 'norma de reconhecimento de competência exclusiva' do país em que se encontra domiciliada a sociedade controlada. (BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 368 e 369)

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

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. *No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de administração e os encargos gerais de direção assim realizados.*

4. *Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar mercadorias para a empresa.*

5. *Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.*

6. *O disposto nos parágrafos 1 a 5 também se aplica aos rendimentos recebidos pelo "Stille Gesellschafter" de uma "Stille Gesellschaft" da lei austríaca.*

Não há que se argumentar que, neste caso, a tributação estaria autorizada por ser uma exceção ao cumprimento do Tratado, como tentou direcionar o agente fiscal na sua fundamentação.

Em julgamento realizado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o então relator, Conselheiro Marcos Shigueo Takata, após discorrer sobre o CFC e as peculiaridades da tributação em bases universais pretendida pelo fisco brasileiro, traz argumentos intocáveis para afastar a alegação de não aplicação de um tratado internacional que tem as mesmas bases do tratado ora analisado (modelo OCDE). Veja-se as lúcidas ponderações lançadas no voto proferido nos autos do processo administrativo de nº 12897.000193/2010-11 (acórdão nº 1103-001.122):

A redação do art. 74 da MP 2.158/01 pode dar a impressão de que se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.

Mas, podem ser tributados dividendos fictos?

Antes de falar sobre dividendos fictamente distribuídos, trato do argumento de que o suporte fático eleito pela norma legal não são os dividendos, pois o que se tributa são os lucros antes de descontado o tributo pago no país de origem. E, por óbvio, só se cogita de dividendos após todas as despesas incorridas, nas quais se inclui o tributo pago sobre os lucros no país de origem. O que a sociedade delibera distribuir aos sócios ou acionistas, como dividendos, só pode ser o resultado líquido do tributo pago sobre o lucro.

Essa dimensão do pressuposto fático de incidência tributária é prevista textualmente no art. 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF 213/02:

§ 7º. Os **lucros**, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, **serão**

considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

O argumento não me impressiona, se interpretado o art. 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF 213/02 em seus devidos termos.

*Dividendos são **distribuição de lucros** apurados pela sociedade a seus sócios ou acionistas. E só há lucros distribuíveis após a despesa com pagamento de tributo sobre o lucro.*

Entretanto, o mesmo argumento caberia para tributação de lucros da sociedade controlada ou coligada no exterior. Lucros da sociedade são o resultado líquido de um período, após a despesa incorrida com tributo: só se pode falar de lucros, ainda mais lucros distribuíveis, após a despesa incorrida com tributo pago sobre o lucro; afinal o objeto da tributação, se não forem dividendos, é o lucro líquido auferido pela controlada ou coligada no exterior.

A meu ver, o que o art. 1º, § 7º, da IN 213/02 fez, ao interpretar o comando legal, foi o seguinte.

*A norma legal confere o tax credit correspondente ao tributo pago no exterior, com a instituição da tributação em bases universais para a pessoa jurídica. Ao se ver sistematicamente o objeto da tributação, em bases universais, o valor do tributo pago no exterior **não é despesa**, mas **ativo da controladora** ou da **coligada participante no Brasil** –afinal, referido valor é compensável no País – ou melhor, **desde que e no limite do que seja compensável no País**.*

Logo, como a lei confere o tax credit relativo ao tributo pago no país de origem, o legislador infralegal, ao falar que os lucros do exterior da controlada ou coligada serão considerados antes de descontado o tributo pago no país de origem, simplesmente utilizou a expressão como técnica tributária de se reconhecer que tal valor não deve reduzir a base tributável, por ser um ativo.

*E a leitura que faço do art. 1º, § 7º, da IN SRF 213/02 é a de considerar os **lucros antes** de descontado o tributo pago no país de origem, **no limite do compensável no País**.*

*Nesse passo, e nos termos acima expostos, cuida-se de **técnica tributária que não desborda o limite legal**.*

I.e., versa-se técnica de aplicação e, assim, de interpretação das normas legais, desde que (o antes de descontado) nos limites do imposto que seja compensável no País.

*Não se está, com isso, a **tributar** algo por **ficção** ou mesmo por **presunção**, ou precisamente: **não se está definindo materialidade** ou seu aspecto temporal por **ficção**, ou mesmo por **presunção**. É como entendo.*

Daí ter dito que o argumento não impressiona, interpretado o preceito em comentário em seus devidos termos.

Como disse, a redação do art. 74 da MP 2.158/01 pode dar a impressão de que se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.

Retomo, pois, a questão que considero fundamental: podem ser tributados dividendos fictos? A tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai sobre dividendos fictos?

É sabido que não se pode empregar ficção legal para alcançar materialidade ou se antecipar seu aspecto temporal quando a Constituição Federal usa essa materialidade na definição de competência tributária dos entes políticos.

Nesse sentido, o art. 110 do CTN seria inclusive despiciendo, assumindo feição didática.

Também, por óbvio que o CTN não pode dar “carta branca” ao legislador ordinário, para, dessa forma, voltear a materialidade, inclusive em seu aspecto temporal, empregada pela Constituição Federal para outorga de competência tributária.

Não é a isso que se presta o § 2º do art. 43 do CTN. E também não é diferente o que se passa em relação ao § 1º do art. 43 do CTN. Não é a lei ordinária que, a bel prazer, e a seu exclusivo talante, irá determinar como e quando se dá a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, da receita ou do rendimento.

Além disso, é regra hermenêutica elementar que o parágrafo de um artigo se subordina à cabeça (caput) dele.

Sublinhe-se, ainda que seja evidente: o pressuposto adotado é a constitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN.

Mais.

Veja-se o que dispõe o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda, incorporado ao direito doméstico pelo Decreto 331/92, que, na essência, é igual ao art. 10 do Tratado Brasil-Argentina (há uma variação no § 5º do art. 10, a qual não afeta a questão em dissídio):

ARTIGO 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e nos termos da lei desse Estado; mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim incidente não poderá exceder 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos. O disposto neste parágrafo não prejudica a tributação da sociedade,

no que diz respeito aos lucros dos quais se originaram os dividendos pagos.

3. O termo "dividendos", empregado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição; ações de empresas mineradoras; partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, **bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado em que reside a sociedade que realiza a distribuição.**

4. Não se aplica o disposto nos parágrafos 1 e 2 se o beneficiário dos dividendos, residente em um Estado Contratante, realiza negócios no outro Estado Contratante em que reside a sociedade que paga os dividendos, por intermédio de estabelecimento permanente ali situado, e se a participação, em virtude da qual os dividendos são pagos, se relaciona efetivamente ao **estabelecimento permanente**. Nesse caso aplicase o disposto no Artigo 7.

5. Quando um residente em um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, este estabelecimento permanente pode estar, ali, sujeito a imposto retido na fonte, nos termos da legislação daquele Estado.

Todavia, tal imposto não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, apurado após o pagamento do imposto de renda de sociedades, incidente sobre aqueles lucros.

6. Quando uma sociedade residente em um Estado Contratante recebe lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante **não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto se tais dividendos forem pagos a residente desse outro Estado**, ou se a participação em virtude da qual os **dividendos** são **pagos**, relacionarse efetivamente a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado; **nem poderá sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a imposto sobre lucros não distribuídos**, ainda que os **dividendos pagos ou os lucros não distribuídos** consistam, no total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

7. As limitações de alíquota do imposto previstas nos parágrafos 2 e 5 não se aplicam aos dividendos ou lucros pagos antes do final do primeiro ano calendário seguinte ao ano de assinatura desta Convenção.

É muito claro que o dispositivo convencional trata dos dividendos **pagos**, ao versar sobre a competência tributária cumulativa dos Estados contratantes sobre a materialidade em questão.

O problema da qualificação de dividendos é resolvido pelo próprio art. 10 do Tratado Brasil-Holanda (e do art. 10 do Tratado Brasil-Argentina), em seu § 3º.

*Ainda, o referido § 3º do art. 10 do tratado **não permite** que se considerem como **dividendos** os distribuídos **fictamente**.*

*E também remete ao Estado-fonte, i.e., ao Estado contratante em que reside a sociedade distribuidora dos dividendos, a **qualificação residual de dividendos**, mas coloca como **um dos limites**: a distribuição **efetiva**. É expressa nesse sentido a parte final do § 3º do art. 10 do tratado em questão.*

Interdita-se, pois, inserir na moldura de dividendos os fictos ou os distribuídos fictamente.

Ainda, registre-se que o § 6º do art. 10 do tratado prevê – tal como no Modelo OCDE – cláusula de salvaguarda.

Impede-se que um Estado contratante pretenda tributar indiretamente como dividendos ou até mesmo como lucros não distribuídos (o que é diferente de dividendos) certos valores correspondentes a lucros ou rendimentos. Os lucros e rendimentos de uma sociedade residente no Estado contratante “X” são realizados no Estado contratante “Y”. Se aquela sociedade residente no Estado “X” pagar dividendos a quem não seja residente no Estado “Y”, mesmo que os dividendos pagos sejam originários de lucros ou rendimentos realizados no Estado “Y”, tais dividendos não poderão ser tributados nesse Estado “Y”. O mesmo vale para lucros não distribuídos. Vedase uma tributação extraterritorial em tais moldes.

Ao fazer esse registro, quero dizer que o tratado não dá margem a permitir que o art. 10 seja aplicado a dividendos fictos ou distribuídos fictamente.

***Todo o art. 10** do tratado em comentário cuida de dividendos **pagos**, ao delinear a competência tributária cumulativa do **Estado contratante em que reside o sócio ou o acionista**, com a do Estado contratante em que reside a sociedade que distribui (paga) os dividendos.*

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

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

*Por outro lado, seja como **corolário** do que se deduziu, seja pela **interpretação e aplicação direta do art. 10** dos tratados em jogo, fica evidenciado claramente o seguinte: o art. 10 do Tratado*

Brasil-Holanda e o art. 10 do Tratado Brasil-Argentina são inaplicáveis sobre o suporte fático em dissídio.

Não vejo como se possa dar interpretação diversa.

Essas são as duas primeiras exegeses extraíveis. Tais exegeses funcionam como fundamentos para a conclusão da inaplicabilidade do art. 10 dos tratados em debate sobre a materialidade em dissídio.

Reitero-as.

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

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

Criticando a posição adotada na Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013, Marcus Lívio Gomes e Renata S. Cunha Pinheiro são taxativos quando afirmam pela impossibilidade de tributação dos lucros das empresas controladas, que estejam sediadas em países que firmaram Tratado para evitar a dupla-tributação com o Brasil, como no presente caso. Veja-se o entendimento exarado por aqueles autores:

Sustentou-se na Solução de Consulta que o art. 74 da MP 2.158/2001 previa a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior, de forma que a norma interna estaria incidindo em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

SCHOUERI (2013, p. 74) criticou o posicionamento, explicitando que o raciocínio desenvolvido peca ao não perceber que não é verdade que o art. 7º se limita a proteger do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior, aduzindo que o escopo do art. 7º não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas).

Com efeito, é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto, posto que a limitação do art. 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante, pouco interessando, in casu, indagar quem suporta o encargo, seja a empresa estrangeira, seja a nacional, importando que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior. Destarte, a opção feita pela tributação da pessoa jurídica brasileira como sujeito passivo da relação jurídica tributária é equivocada, pois o Brasil não teria como exercer sua pretensão arrecadatória diretamente em face do lucro da pessoa jurídica estrangeira.

(...)

Ao prever a inclusão do lucro real da 'parcela do ajuste do valor do investimento' [previsto na Lei nº 12.973/14], tributa-se, na verdade, o lucro tranvestido de outro nome para justificar o argumento de que os lucros tributados seriam, de fato, pertencentes à controladora no Brasil e não da controlada no exterior, de modo a afastar-se a incompatibilidade com o art. 7º dos tratados para evitar a dupla tributação.

Valeu-se o legislador, em deliberada intenção de evitar o conflito entre a tributação prevista para as controladas diretas e indiretas no exterior, e para as coligadas equiparadas às controladas, de nova denominação - parcela do ajuste do valor do investimento -, mas que em nada altera a sistemática anterior que se resume à tributação do lucro. (GOMES, Marcus Lívio e Pinheiro Renata S. Cunha. A Lei nº 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In Estudos Tributários do II Seminário CARF / Confederação Nacional da Indústria; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Págs. 109 e 110).

Este argumento também foi enfrentado pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Resp nº 1.325.709, quando o Ministro Relator, Napoleão Nunes Maia, assim se manifestou em seu voto, para afastar a tese da Fazenda Nacional de que se estaria, em verdade, tributando os dividendos fictamente distribuídos:

63 - Repita-se que a sistemática adotada pela Fazenda Pública, de adicionar o lucro obtido pela empresa controlada no Exterior para cômputo do lucro real da empresa controladora importa na tributação daquele mesmo lucro, em contraste com o disposto nas referidas Convenções Internacionais.

Inclusive, não se pode deixar de mencionar que, no citado Resp, julgado pelo STJ, discutia-se caso idêntico ao presente e a Corte de Justiça, que tem como uma das funções a de pacificar o entendimento dos demais tribunais brasileiros, proferiu decisão privilegiando o disposto nos Tratados firmados pela República Federativa do Brasil, em detrimento da legislação que determina a tributação do lucros, mesmo que eles não tenham sido disponibilizados. Veja-se a ementa do acórdão proferido:

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001.

DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

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

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

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

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

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

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo

(Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

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

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

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

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art.

98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial. (REsp 1325709/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/04/2014, DJe 20/05/2014) (destacou-se)

Em que pese o citado precedente do STJ não ter sido proferido na sistemática dos Recursos Repetitivos e, por isso, não ser de aplicação vinculada deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e dos demais órgãos da administração pública, não se pode, *data venia*, desprezar a interpretação dada pelo Poder Judiciário em caso idêntico ao travado nos autos e, diga-se, em sentido diametralmente oposto ao que prevaleceu no voto vencedor, sob pena de tornar completamente inseguras as relações entre fisco e os contribuintes.

Neste ponto, vale o alerta feito por Marcus Lívio Gomes e Renata S. Cunha Pinheiro, que, após demonstrarem que a Lei nº 12.973/14 em nada alterou a materialidade tributável estabelecida pela MP 2.158-35/2001, que é o lucro auferido pela controlada no exterior, afirmam o seguinte:

A nosso ver, esse ponto é de suma importância dado o cenário que se apresenta, em que o Brasil tem buscado ampliar sua participação nas políticas de combate ao planejamento tributário agressivo capitaneadas pela OCDE já que, se mantido o entendimento de que é possível tributar de forma automática os lucros auferidos pela pessoa jurídica no exterior antes da sua disponibilização à pessoa jurídica brasileira, quando auferido em país com o qual exista tratado para evitar a dupla tributação da renda, será tornar letra morta o disposto no art. 7º de todas as convenções firmadas pelo Brasil, o que torna sua posição no contexto mundial bastante contraditória e controvertida. (GOMES, Marcus Lívio e Pinheiro Renata S. Cunha. A Lei nº 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In Estudos Tributários do II Seminário CARF / Confederação Nacional da Indústria; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Pág. 108). (destacou-se)

E o entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça, já é acompanhado pelos Tribunais pátrios, como se observa da ementa dos julgados abaixo citadas:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONFLITO DE NORMAS. ART. 74, CAPUT, DA MP Nº 2.158-35/2001. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. PREVALÊNCIA DA NORMA VEICULADA NOS TRATADOS. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA DOS LUCROS NO PAÍS DE DOMICÍLIO. REAVALIAÇÃO POSITIVA DOS INVESTIMENTOS EM CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. NEUTRALIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL PARA FINS FISCAIS. ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DL Nº 1.598/1977. 1. Em matéria tributária, dispõe o art. 98 do CTN que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. A doutrina adverte quanto à imprecisão técnica do dispositivo, porquanto não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado (Ricardo Lobo Torres). 2. A

despeito da controvérsia no STF sobre a hierarquia normativa entre tratados em matéria tributária e lei interna, a questão se resolve no plano infraconstitucional. As disposições veiculadas nos tratados e convenções internacionais em matéria tributária, após se submeterem ao procedimento previsto no art. 49, inciso I, da CF, passam a integrar o ordenamento jurídico nacional. Eventual antinomia, assim, resolve-se pelo princípio da especialidade, prevalecendo o regramento internacional naquilo que conflitar com a norma interna de tributação. A norma interna deixa de ser aplicada na hipótese específica regulada pelo tratado, mas continua válida e aplicável a todas as situações que não envolvem os sujeitos e os elementos de estraneidade definidos no tratado. Ocorre, dessa forma, a suspensão da eficácia da norma interna e não propriamente revogação ou modificação. 3. Entender que a superveniência de norma interna conflitante com o tratado internacional modificaria o regramento a ser aplicado implica denúncia implícita do acordo, sem a adoção dos procedimentos constitucionais e legais para tanto, desprezando, ademais, os princípios da boa-fé, da segurança e da cooperação que norteiam as relações internacionais. Em favor da prevalência dos tratados, cabe invocar não somente o art. 98 do CTN, mas também o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal e o art. 27 do Decreto nº 7.030/2009, que promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. 4. O Brasil firmou acordos visando a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal, em matéria de imposto de renda, com a China (Decreto nº 762/1993) e a Itália (Decreto nº 85.985/1981). Ambos oferecem tratamento uniforme à matéria, seguindo o Modelo de Acordo Tributário sobre Renda e Capital da OCDE. O art. 7º dos Tratados adota o princípio da residência no tocante à tributação dos lucros das empresas, estabelecendo a competência exclusiva do país de domicílio da empresa para a tributação de seus lucros. 5. O ponto nodal da controvérsia decorre do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que considera disponibilizados os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, independente de sua efetiva distribuição. 6. Equivoca-se a Fazenda Nacional ao sustentar que a tributação incide sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior, na medida em que refletem positivamente no patrimônio da controladora, valorizando suas ações e demais ativos, pois a reavaliação positiva dos investimentos realizados em empresas controladas situadas no exterior não constitui renda tributável, conforme o disposto no parágrafo único do art. 23 do DL nº 1.598/1977 (na redação vigente até a Lei nº 12.973/2014). A norma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 em nada alterou o regime fiscal vigorante desde o art. 23 do DL nº 1.598/1977, que estabelece a neutralidade do método da equivalência patrimonial para efeitos fiscais, porque seu resultado positivo, relevante para a contabilidade, não é tributado. 7. Diante do evidente conflito do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, que determina a adição dos lucros obtidos

pela empresa controlada no exterior, para o cômputo do lucro real da empresa controladora, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, deve prevalecer a norma do art. 7º dos Decretos nº 762/1993 e nº 85.985/1981, a fim de evitar a tributação dos lucros das empresas controladas pela impetrante na China e na Itália. (TRF4, APELREEX 2003.72.01.000014-4, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 23/09/2015) (destacou-se)

*IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NO EXTERIOR. Considerando que as disposições dos **Tratados Internacionais Tributários** prevalecem sobre as normas de Direito Interno (conforme disposto no art. 98 do CTN e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema - REspº 1.325.709/RJ e REsp 1161467/RS), é descabida a cobrança de IRPJ e de CSLL sobre os lucros auferidos por empresa controlada situada no exterior. (TRF4, AC 2008.71.08.006698-0, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, D.E. 21/03/2016) (destacou-se)*

Ademais, em diversas oportunidades, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais enfrentou o tema sobre a tributação de lucro de controladas e coligadas de empresas brasileira que tenham domicílio no exterior. Veja-se, neste sentido, ementa do julgado que se transcreveu parte do voto alhures (Processo administrativo de nº 12897.000193/2010-11 - Acórdão nº 1103-001.122):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

IRPJ - LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA - DIVIDENDOS FICTOS - LUCROS - TRATADO - ART. 10 OU ART. 7º 1 - A tributação do art. 74 da MP 2.158/01 não recai sobre dividendos fictos. Não se pode empregar ficção legal para alcançar materialidade ou se antecipar seu aspecto temporal quando a Constituição Federal usa essa materialidade na definição de competência tributária dos entes políticos. Ademais, o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda trata dos dividendos pagos, não permitindo que se considerem como dividendos os distribuídos fictamente. O problema da qualificação de dividendos é resolvido pelo próprio art. 10 do Tratado Brasil-Holanda. Inaplicabilidade do art. 10 do tratado.

2 - O regime de CFC do Brasil do art. 74 da MP 2.158/01 considera transparente as controladas no exterior (entidade transparente ou pass-through entity): considera como auferidos pela investidora no País os lucros da investida no exterior; são os lucros em dissídio. Isso é considerar auferidos os lucros no exterior pela investidora no País, por intermédio de suas controladas no exterior. Não é o mesmo que ficção legal: é parença com a consideração do lucro de grupo societário (tax group regime). O art. 7º do Tratado Brasil-Holanda é norma de bloqueio: define competência exclusiva para tributação dos lucros da sociedade residente num Estado contratante a este Estado. Regra específica em face de regra geral. A não

aplicação da norma de bloqueio do art. 7º aos lucros em dissídio seria simplesmente desconsiderar, no âmbito de tratado, a personalidade jurídica da sociedade residente na Holanda. No mesmo sentido, bastaria um dos Estados contratantes proceder a uma qualificação a seu talante do que (não) sejam lucros de controlada residente noutro Estado contratante, para frustrar norma de tratado que as partes honraram respeitar. Intributabilidade com o IRPJ dos lucros em discussão, pela aplicação do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda.

IRPJ, CSLL - LUCROS DE COLIGADA NA ARGENTINA - ADI 2.588-DF

No julgamento da ADI 2.588-DF, com trânsito em julgado em 17/2/14, reconheceu-se a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01 em relação a lucros de coligadas não situadas em "paraíso fiscal". Efeitos do julgamento da ADI 2.588-DF sobre os lucros da coligada residente na Argentina. Intributabilidade, no País, desses lucros.

CSLL - LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA - TRATADO

Sofrem incidência da CSLL os lucros das pessoas jurídicas controladas sediadas na Holanda.

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - MULTA PROPORCIONAL

Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 75% sobre a CSLL exigida exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre CSLL por estimativa dos mesmos anos-calendário. (Acórdão nº 1103-001.122, sessão de 21/10/2014)

Por fim, deve-se mencionar que deve ser aplicado à CSLL o aqui desenvolvido com relação ao IRPJ. É que o tratado firmado pelo Brasil (modelo OCDE) fala no item 3, do artigo 2 que a "*convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura, adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo 2.*", sendo os impostos que incidem sobre a renda, como é o caso também da CSLL.

Sabe-se que, tecnicamente, a CSLL, por ter o fruto de sua arrecadação uma destinação específica, não pode ser caracterizada como um imposto e sim como uma contribuição. Contudo, ele é substancialmente igual ao Imposto sobre a renda, em todos os seus aspectos de apuração.

Ademais, não se pode olvidar que, à época da celebração do Tratado não havia entrado em vigor a Constituição Federal de 1988, que, na interpretação dada pelo STF (vide ADI nº 447), previu a existência de cinco espécies tributárias passíveis de serem instituídas. A cobrança da CSLL nos moldes hoje exigidos pela União Federal não era possível quando da celebração do tratado.

Colocando uma pá de cal acerca dessa discussão, com o objetivo de interpretar a legislação, o artigo 11, da Lei nº 13.202/2015, estipulou, expressamente, que os tratados para evitar dupla tributação englobam também a CSLL. Veja-se:

Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. (destacou-se)

Neste sentido, por se tratar de uma lei interpretativa, os seus efeitos podem retroagir a fatos pretéritos, mesmo que ocorridos antes da entrada em vigor da legislação, nos exatos termos do comando do artigo 106 do Código Tributário Nacional, que diz que a lei será aplicada a atos e fatos pretéritos, "em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados".

Por todo este arrazoado, é que entende-se pelo provimento do Recurso Voluntário do Recorrente.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

Valho-me desta declaração apenas e tão somente para esclarecer minha posição quanto ao afastamento da exigência de juros sobre multa e, assim, resguardar minha pretensão de permanecer no cargo de Conselheiro, cujo *munus* assumi, honrada e orgulhosamente, e também quanto ao pedido sucessivo concernente à compensação de valores pagos no exterior.

Isto porque, destaque-se, particularmente quanto ao Juros Incidentes sobre a Multa de Ofício, não dei provimento ao Recurso Voluntário por entender correta a tese jurídica do contribuinte neste ponto, valendo frisar que não desconheço o teor da Súmula/CARF de nº 108 e nem tampouco as consequências regimentalmente previstas quanto ao seu afastamento.

Sempre me manifestei pelo cabimento do cômputo do juros sobre a multa de ofício, mesmo antes da edição da predita Súmula.

As razões de minha decisão, neste caso, cingem à coerência entre o que acordei quanto ao mérito e as decorrências de semelhante posicionamento... é que, se dei provimento ao Recurso Voluntário no mérito, lógico, e consentâneo, seria acordar-se pelo afastamento da própria multa de ofício! Se não há crédito (melhor dizendo, se entendo inexistir infração à legislação tributária mormente por entender não ter ocorrido na espécie simulação a justificar a desconsideração dos negócios pactuados), não há multa; se não há multa, não há juros sobre ela incidíveis.

O mesmo raciocínio se aplica quanto a compensação; dei provimento porque entendo não ser devido qualquer valor que seja; se o principal não existe, não tenho como negar provimento à parte menor da pretensão.

O problema é que este Colegiado vem adotando entendimento majoritário, diga-se, a meu sentir, e com a devida e *maxima venia*, equivocado, de que, superado o mérito, mesmo os Conselheiros que proferiram o acórdão quanto ao seu objeto principal, estariam instados a se pronunciar sobre os pedidos sucessivos (cuja análise restaria prejudicada acaso providas as razões de insurgência do contribuinte).

Semelhante posição, contudo, revela e, insisto aqui na vênia pedida, revelaria uma inegável incongruência, e até contradição, entre o que decidi e o que estou sendo compelido a analisar. Não me é dado afastar a existência do próprio crédito tributário e, *contrario sensu*, manter a exigência quanto a parte que lhe é acessória ou menor (multa e juros ou o próprio crédito, contudo, em menor proporção).

Vale a minha persistência: em tese, sempre achei cabível a exigência de juros sobre a multa de ofício, mesmo antes da edição da pré falada Súmula 108. Afasto, neste feito, tal cobrança apenas por coerência lógico-sistêmica com o que decidi em relação ao próprio crédito tributário, mesma lógica que me impõe dar provimento ao apelo também quanto a compensação do imposto pago no exterior

Por tais razões que, quanto aos juros sobre multa e a aludida compensação, dou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca