



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

Processo nº 16561.720183/2015-52
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301-003.464 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria LUCROS EXTERIOR
Recorrentes FIBRIA CELULOSE S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR SUBSIDIÁRIA NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE PERÍODOS ANTERIORES.

Comprovada a existência de prejuízos de períodos anteriores, passível de compensação com os lucros a ser tributados no Brasil, cancela-se a exigência.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRATADOS BRASIL-ÁUSTRIA E BRASIL-HUNGRIA.

Verificando que a fiscalização não fundamentou o lançamento no dispositivo do art. 1º, §2, "b", IV, Lei de 9.532/97, que em tese daria sustento ao lançamento, como também não descreveu adequadamente os fatos de acordo com este dispositivo, cancela-se a exigência por vício de fundamentação, em decorrência de cerceamento do direito de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite, Carlos Augusto Daniel Neto, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente). Ausente, justificadamente, a Conselheira Bianca Felícia Rothschild, substituída pelo Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário contra o acórdão nº 06-57.299, proferido pela 1ª Turma da DRJ/CTA, que, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, mantendo os seguintes tributos/valores: IRPJ, no valor de R\$ 1.639.924,62, com a respectiva multa no valor de R\$ 1.229.943,47 e CSLL, no valor de R\$ 685.304,97, com a respectiva multa no valor de R\$ 513.978,73, além dos respectivos juros de mora.

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

1. Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL, os quais totalizaram os seguintes valores:

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

Imposto 18.022.428,14

Juros de Mora 6.844.918,21

Multa Proporcional 13.516.821,11

Valor do Crédito Apurado 38.384.167,46

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Contribuição 6.583.006,24

Juros de Mora 2.500.225,77

Multa Proporcional 4.937.254,68

Valor do Crédito Apurado 14.020.486,69

Crédito tributário do processo em R\$ 52.404.654,15

2. No Termo de Verificação Fiscal (fls. 1022 a 1041) e com base nos documentos constantes dos autos, afirma a Fiscalização que a contribuinte deixou de tributar lucros auferidos no exterior.

Do Procedimento Fiscal

3. A contribuinte foi cientificada do início da ação fiscal em 05/12/2014 (fls. 003 a 007), oportunidade em que foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos sobre suas coligadas e controladas no exterior.

4. No decorrer do procedimento fiscal, foram encaminhados à empresa outros termos de intimação a fim de que a mesma apresentasse outros elementos necessários ao andamento da auditoria.

Das participações societárias no exterior

5. Conforme informação prestada pela contribuinte, a mesma informou que no ano de 2011 detinha as seguintes participações em controladas sediadas no exterior:

empresa	país	% participação
Newark Financial Inc.	Ilhas Virgens	100%
Fibria Trading International Kft	Hungria	48,3%
Fibria Celulose (USA) Inc	Estados Unidos	100%
Fibria Overseas Finance Ltd.	Cayman	100%
Voto IV (*)	Cayman	50%

(*) Abreviação da empresa de nome : Voto – Votorantim Overseas Trading Operations IV Limited

6. De acordo com a Ficha 34 da DIPJ ND 1348900, ano-calendário 2010, a fiscalizada também controlava a empresa Fibria International GMBH (100%), sediada na Áustria. Por esse motivo, a contribuinte foi instada a informar se tal situação permanecia no ano de 2011. Em resposta foi declarado o seguinte: “no ano de 2011 a Normus Empreendimentos e Participações Ltda., empresa incorporada por Fibria Celulose S/A, em 30 de setembro de 2013 (conforme Doc. 2), passou a ser controladora de Fibria International GMBH, no percentual de 100%, conforme Doc. 03”.

7. Assim, entendeu a Fiscalização que:

- A pessoa jurídica “... Normus Empreendimentos e Participações Ltda tornou-se controladora da Fibria International GMBH somente em 21/12/2011, data da assinatura do “Contrato

de Contribuição”, instrumento que transferiu a referida empresa austríaca para o controle da Normus”.

- “... durante o ano de 2011, a fiscalizada Fibria Celulose S/A ainda detinha participação na Fibria International GMBH”.
- “... no ano de 2011, as seguintes empresas abaixo eram controladas pela Fibria Celulose S/A:

empresa	país	% participação
Newark Financial Inc.	Ilhas Virgens	100%
Fibria Trading International Kft	Hungria	48,30%
Fibria Celulose (USA) Inc.	Estados Unidos	100%
Fibria Overseas Finance Ltd.	Cayman	100%
Voto IV	Cayman	50%
Fibria International GMBH	Áustria	100%

A isenção de impostos não é garantida pelos tratados

8. Segundo a Autoridade Fiscal “Os lucros das empresas localizadas na Áustria e na Hungria devem cumprir o disposto no item 1 do artigo 7º do Tratado para Evitar a Dupla Tributação. Para a Áustria, foi promulgado o Decreto nº 78.107 de 22 de julho de 1976 e para a Hungria, rege o Decreto nº 510 de 27 de abril de 1992. Ambos decretos possuem a mesma redação referente ao item 1 do artigo 7º”.

9. Destaca ainda “... que as convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento, como o próprio nome indica, não é tratado internacional destinado a garantir isenção de impostos, mas, sim a evitar a dupla tributação jurídica internacional, portanto, antes mesmo de examinar o inteiro teor do tratado, pode-se concluir que é falsa a assertiva de que o lucro da pessoa jurídica domiciliada em país com acordo com o Brasil somente poderia ser tributado nesse país”.

10. Continua seus argumentos afirmando que:

- “A pretensão do fisco brasileiro não recai sobre o contribuinte domiciliado em países estrangeiros, mas, sim, sobre o lucro auferido no exterior pela controladora brasileira por intermédio de suas controladas domiciliadas no exterior e que se considera disponibilizados na data do balanço, conforme o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35”.
- “A legislação fiscal do Brasil, quando determina que os lucros auferidos no exterior por controladas domiciliadas em outros Estados sejam adicionados ao lucro líquido da controladora brasileira, permite que o Estado contratante (Brasil) exerça o direito de tributar seu próprio residente, que é a controladora brasileira – neste caso a Fibria Celulose S/A, de acordo com as disposições inerente à matéria em sua legislação local”.

- “Este entendimento foi consolidado na Solução de Consulta Interna nº 18 –COSIT, de 08 de agosto de 2013”.

Da compensação do imposto pago no exterior

11. O direito à compensação do imposto pago por intermédio das investidas estrangeiras tem previsão no artigo 26 da Lei nº 9.249, de 16/12/1995, que, por sua vez, foi regulamentada pelo artigo 14 da Instrução Normativa nº 213/02, que especifica detalhadamente as condições e os limites para compensação do imposto pago no exterior.

Dos resultados obtidos pelas controladas no exterior

12. Analisando as demonstrações financeiras das controladas no exterior, as seguintes empresas auferiram resultado positivo no ano de 2011:

- a) Fibria Celulose (USA) Inc, antiga Aracruz Celulose (USA) Inc;*
- b) Voto - Votorantim Overseas Trading Operations IV Limited;*
- c) Fibria Trading International Kft;*
- d) Fibria International GMBH.*

13. As controladas Newark Financial Inc e Fibria Overseas Finance não apuraram lucros passíveis de distribuição.

14. Ao verificar as Fichas 34 e 35 da DIPJ ND 1467365, ano-calendário de 2011, a Fiscalização constatou que a empresa “... disponibilizou montantes relativos aos lucros obtidos somente pelas empresas Fibria Celulose (USA) Inc e Votorantim Overseas Trading Operations IV Limited, cujo total perfaz o valor declarado na Ficha 09, linha 07 – lucros disponibilizados do Exterior: R\$ 8.616.212,81”.

15. Com relação ao resultado do exercício da controlada “... Fibria International GMBH, apresentado na data de 23/09/2015, em resposta ao termo de intimação de nº 06, o lucro antes dos impostos, auferido em 2011, foi de € 6.051.264,92 (seis milhões, cinquenta e um mil, duzentos e sessenta e quatro euros e noventa e dois centavos). A participação da Fibria Celulose S/A é de 100% na controlada austríaca”.

16. Para converter tal valor para reais, foi seguindo o que determina o parágrafo 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95, conforme abaixo:

- “Câmbio do dia 31/12/2011: 2,4342 – fonte: Banco Central do Brasil. Portanto, ao efetuar o cálculo do lucro antes do tributo sobre o resultado do exercício em Euros, temos: € 6.051.264,92 X 2,4342 = R\$ 14.729.989,07”.

17. Assim, a contribuinte “... não ofereceu à tributação em 2011 o resultado positivo apurado pela controlada Fibria International

GMBH , no valor de **R\$ 14.729.989,07** (quatorze milhões, setecentos e vinte e nove mil, novecentos e oitenta e nove reais e sete centavos)”, *valor este lançado no presente processo.*

18. Já relativamente à *Fibria Trading International KFT*, a interessada informou, em resposta ao termo de início de fiscalização, o seguinte: “Os lucros auferidos nos anos mencionados pela empresa *Fibria Trading International Kft*. (FTI), não foram adicionados ao lucro real da Peticionária, pois o prejuízo apurado no ano de 2008 pela FTI superou o valor dos lucros auferidos nos anos de 2009 a 2011, conforme se depreende do anexo (DOC.02)”, o qual é reproduzido na tabela abaixo:

Prejuízo Acumulado – Fibria Trading International Kft

Ano-Calendário	USD
2008	(1.306.760.673)
2009	108.123.705
2010	495.193.303
2011	99.074
Total Acumulado após Compensações com Lucros Futuros	(703.344.592)

19. A fiscalizada “... limitou-se apenas a informar os valores contidos nesta tabela, não anexou demonstrações financeiras da controlada húngara que comprovassem tal assertiva. Apenas apresentou balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício referente ao ano fiscalizado de 2011”. Na mesma resposta, a empresa acrescentou o seguinte:

“Inicialmente, cabe esclarecer que o período compreendido entre 2008 e 2010 já foi objeto de fiscalização, através dos Mandados de Procedimento Fiscal nº 08.1.85.00-2011-00312-9; 08.1.85.00-2013-00037-2; 08.165.0020140073-1; com a consequente lavratura dos Autos de Infração nº 16561720128/2013-09; 165617200057/2014-17 e 19515721205/2014-64”.

20. Ressalta a Fiscalização que um dos processos acima citado (de nº 16561.720.057/2014-17) “... trata das infrações constatadas na empresa Normus Empreendimentos e Participações Ltda – CNPJ 04.872.122/0001-29, e que foi incorporada pela Fibria Celulose S/A em 30/09/2013, conforme ata de Assembléia Geral Extraordinária desta mesma data. Nos documentos juntados a este auto de infração, constam as demonstrações financeiras da *Fibria Trading International Kft* a partir do ano de 2006 até o ano de 2010. Anexamos a esta fiscalização estes documentos comprobatórios. Assim, com dados referentes aos resultados da controlada húngara a partir de 2006, tem-se”:

Fibria Trading International Kft – US\$

Ano	Resultado antes IR	Resultado Acumulado
2006	393.604.326	
2007	344.784.512	738.388.838
2008	(1.306.760.673)	(568.371.835)
2009	108.123.705	(460.248.130)
2010	495.193.303	34.945.173
2011	99.074.000	134.019.173

Obs: Até o ano de 2008, a Fibria Trading International Kft era denominada Aracruz Trading International Kft.

21. Desse modo, incluindo “... os lucros/prejuízo auferidos antes do IR referente à Fibria Trading International Kft, computados a partir do ano de 2006, o resultado acumulado torna-se positivo, e o lucro obtido no ano-calendário de 2011 deve ser oferecido à tributação”, da seguinte forma:

- Valor do lucro auferido em 2011: US\$ 99.074.000,00;
- Percentual de participação da Fibria Celulose S/A na controlada Fibria Trading International Kft: 48,3%;
- $US\$ 99.074.000,00 \times 48,3\% = US\$ 47.852.742,00$.

22. Conversão para o Real, conforme o § 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95:

- $US\$ 47.852.742,00 \times 1,8758$ (câmbio do dia 31/12/2011 conforme site do Banco Central do Brasil) = R\$ 89.762.173,44, valor este que deixou de ser oferecido à tributação.

Compensação dos impostos pagos no exterior

23. A contribuinte apresentou documentos relativos aos impostos pagos no exterior pela Fibria Trading International Kft, juntamente com “... notariação efetuada pela funcionária Mônica Nemeth, do Ministério dos Negócios Estrangeiros em Budapeste-Hungria, datado de 10/09/2013. Os documentos foram consularizados na Embaixada do Brasil em Budapeste, em 12/09/2013 e assinado pelo Vice-Cônsul Rafael Vieira Neves. Também foi acrescentada a tradução dos comprovantes para a língua portuguesa. Após análise destes documentos, constata-se que o Imposto de Renda naquele país é denominado ‘Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares’”.

24. Com tais dados, a Fiscalização elaborou a tabela abaixo:

IR pago por Fibria Trading International Kft:

IR pago Hungria-Forint	data de pagamento	taxa de câmbio	IR pago Reais (R\$)
15.077.000,00	12/01/2011	0,008004	R\$ 120.676,31
3.279.000,00	14/02/2011	0,008289	R\$ 27.179,63
13.704.000,00	16/03/2011	0,008457	R\$ 115.894,73
6.085.000,00	13/04/2011	0,008605	R\$ 52.361,43
3.201.000,00	12/05/2011	0,00868	R\$ 27.784,68
3.139.000,00	14/06/2011	0,008633	R\$ 27.098,99
3.348.000,00	12/07/2011	0,008238	R\$ 27.580,82
3.024.000,00	12/08/2011	0,008445	R\$ 25.537,68
3.723.000,00	12/09/2011	0,008176	R\$ 30.439,25
2.561.000,00	12/10/2011	0,008235	R\$ 21.089,84
3.024.000,00	14/11/2011	0,007617	R\$ 23.033,81
2.808.000,00	18/11/2011	0,007873	R\$ 22.107,38
900.000,00	24/11/2011	0,007992	R\$ 7.192,80
2.277.000,00	12/12/2011	0,007899	R\$ 17.986,02
Total			R\$ 545.963,36

25. O percentual de participação da empresa fiscalizada em sua controlada húngara é de 48,3%, o que leva ao seguinte cálculo: $R\$ 545.963,36 \times 48,3\% = R\$ 263.700,30$. Esse último valor é o montante pago pela Fibria Trading International KFT no ano de 2011, passível de ser compensado.

26. Além disso, o valor do imposto sobre a renda pago no exterior está sujeito aos limites dispostos nos parágrafos do artigo 14 da IN SRF nº 213/02, quais sejam, a) de forma individualizada, por controlada, vedada a consolidação de valores de controladas diferentes (§ 4º); b) proporcionalmente ao montante de lucros no exterior adicionados ao lucro real no Brasil (§7º); e c) limitado ao montante do IR e adicional devidos no Brasil sobre os lucros respectivamente incluídos na apuração do lucro real (§9º), na forma dos §§ 10 e 11:

-Limite 1: o valor do imposto que foi pago no exterior correspondente aos lucros computados na apuração do lucro real no Brasil;

-Limite 2: diferença entre o valor do IR e adicional devidos com e sem a inclusão dos lucros auferidos no exterior;

27. Assim, a Fiscalização elaborou o demonstrativo abaixo com os valores máximos a serem compensados no presente auto de infração:

	SEM o lucro no exterior	COM o lucro no exterior
	Fibria Celulose S/A	Fibria Trading International Kft
lucro real	182.883.795,44	
lucro no exterior		89.762.173,44
lucro real após inclusão lucros no exterior		272.645.968,88
limite 30%	54.865.138,63	81.793.790,66
valor tributável após compensação períodos anteriores	128.018.656,81	190.852.178,22
IR devido (15%) adicional	19.202.798,52	28.627.826,72
(-240mil/10%)	12.777.865,68	19.061.217,82
IR total devido	31.980.664,20	47.689.044,55
limite de IR a compensar		15.708.380,35

28. Desse modo, considerando o limite calculado, o valor de R\$ 263.700,30 foi utilizado para compensação do IRPJ apurado neste processo:

Limite 01	IR pago no exterior (R\$)	263.700,30
Limite 02	Limite de IR a compensar (R\$)	15.708.380,35
	IR a compensar (R\$)	263.700,30

Ciência e Impugnação

29. Em 18/12/2015, a contribuinte foi cientificada, pessoalmente, do resultado da fiscalização (fl. 1020) e, em 18/01/2016, apresentou impugnação, a qual foi juntada às folhas 1050 a 1099.

Impugnação

30. A empresa inicia sua impugnação afirmando que a mesma é tempestiva. Faz um resumo dos fatos e apresenta as razões de defesa que a seu ver conduzirão à reforma da autuação, conforme segue.

Dos Prejuízos da Controlada Hungria de 2008 - Compensação com Lucros de 2009 a 2011

31. Nos termos da legislação de regência, "... a empresa brasileira estava obrigada a reconhecer e tributar os lucros de suas controladas no exterior conforme o balanço levantado no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, independentemente da efetiva disponibilização de lucros para a empresa brasileira controladora".

32. Ademais, foi assegurado também "... o direito de empresas brasileiras compensarem, individualmente, prejuízos de suas

controladas com lucros auferidos por essas mesmas controladas nos seus países de domicílio, não se aplicando a limitação prevista no artigo 15 da Lei nº 9.065/1995 (i.e., trava de 30% do lucro tributável)”.

33. *No presente caso, não há controvérsia sobre a existência do direito à compensação de prejuízos de controladas no exterior com lucros auferidos por essas mesmas controladas e nem divergência em relação à existência dos prejuízos apurados pela controlada húngara, sendo que estes foram expressamente reconhecidos pela própria fiscalização.*

34. *No entanto, “... a forma como a fiscalização aplicou a referida regra de compensação de prejuízos de controlada no exterior no caso concreto da Controlada Hungria, acarretando as autuações de IRPJ e CSLL sob análise, foi equivocada”.*

35. *Da análise do quadro elaborado pela Autoridade Fiscal (abaixo), “... verifica-se que, para apurar o resultado tributável da Controlada Hungria de USD99,074,000.00 no ano-calendário de 2011, a Ilma. Autoridade Fiscal indevidamente compensou, de forma retroativa, prejuízos incorridos por essa empresa estrangeira no ano base de 2008 com lucros da mesma empresa obtidos nos anos anteriores de 2006 e 2007. Em outras palavras, para apurar lucro tributável em 2011, a fiscalização implementou genuíno carry back de prejuízos incorridos em 2008 para os anos de 2006 e 2007, utilizando-se de sistemática não prevista na legislação brasileira”:*

Ano	Resultado antes IR	Resultado Acumulado
2006	393.604.326	
2007	344.784.512	738.388.838
2008	(1.306.760.673)	(568.371.835)
2009	108.123.705	(460.248.130)
2010	495.193.303	34.945.173
2011	99.074.000	134.019.173

36. *Como se extrai do artigo 25, §5º da Lei nº 9.249/95, regulamentado pelo artigo 4º, §§ 2º e 3º da Instrução Normativa nº 213/2002, “... os prejuízos de uma controlada no exterior somente podiam ser compensados com lucros dessa mesma controlada. A utilização pela Receita Federal do Brasil do verbo ‘poder’ no tempo futuro teve dois relevantes objetivos, quais sejam: (a) estabelecer que a compensação de prejuízos em questão constituía verdadeira faculdade do contribuinte, e não uma obrigação; e (b) que os prejuízos da controlada apenas pod (sic) ser utilizados para compensar lucros dessa mesma*

controlada incorridos no futuro, ou seja, em anos-calendários posteriores”.

37. Não há “... dispositivo nas referidas normas ou no ordenamento jurídico pátrio que indique conclusão ou pavimente entendimento em sentido contrário, ou seja, na linha de que os prejuízos de uma controlada em um dado ano-calendário deveriam ser utilizados para compensar lucros dessa mesma controlada em anos-bases anteriores para, somente após essa compensação retroativa, neutralizar lucros de anos posteriores. Tanto isso é verdade, Ilmos. Srs. Julgadores, que a fiscalização não indicou nenhum dispositivo, seja nas autuações (campo do enquadramento legal), seja em qualquer trecho do Termo de Verificação Fiscal, que fundamentaria o raciocínio de que prejuízos de uma controlada no exterior incorridos em um dado ano fiscal deveriam ser compensados, primeiro, com lucros dessa mesma controlada no exterior incorridos em anos anteriores e, segundo, com lucros futuros”.

38. Entende a empresa que “Caso a legislação em vigência em 2.011 pretendesse facultar ao contribuinte, posteriormente à apresentação da DIPJ de um dado ano-calendário, reabrir e recalculá-lo o lucro tributável desse ano, mediante reversão do lucro de controlada no exterior em decorrência de aproveitamento retroativo de prejuízo incorrido em período subsequente, com o surgimento de saldo negativo de IRPJ e CSLL, dada a complexidade da matéria, certamente existiriam dispositivos específicos para regular o tema e o exercício desse direito. Como deveria o contribuinte se comportar então? Deveriam ser realizadas retificações da DIPJ e da DCTF? Deveria ser retificado o LALUR? O crédito decorrente de recolhimento a maior de IRPJ e CSLL - saldo negativo - seria passível de aproveitamento imediato, logo após apresentação dessas declarações implementando compensação retroativa, mediante apresentação de PER/DCOMP? Com ou sem juros?”.

39. Desse modo, “... não há nada na legislação que embase o raciocínio utilizado pelo fisco para gerar renda tributável da Impugnante no ano-base de 2.011, de tal modo que deve ser reconhecida a impossibilidade de compensação dos prejuízos da Controlada Hungria incorridos em 2008 com lucros dessa mesma controlada de 2006 e 2007. Como consequência, forçoso é reconhecer a existência de saldo de prejuízos da Controlada Hungria suficientes para neutralizar integralmente os lucros dessa controlada em 2011, o que acarreta a inquestionável improcedência das autuações sob litígio”.

40. Neste ponto, a contribuinte traz ensinamento de Roberto França de Vasconcellos, Flávio Rubinstein, e Gustavo Vettori e julgado do “... CARF no processo administrativo n. 16561.720128/2013-09, envolvendo a própria Impugnante e a Controlada Hungria, onde a própria fiscalização não fez o equivocado *carry-back* de prejuízos dessa empresa estrangeira, como aqui ocorreu”.

41. *Corroborando a tais argumentos*, “... a Instrução Normativa n. 213/2002 autorizava a pessoa jurídica que tinha prejuízos no Brasil e tinha controlada no exterior com lucros inferiores a tais prejuízos, em um dado ano-calendário, a aproveitar como crédito no Brasil, apenas e tão somente nos anos-calendários subsequentes, o imposto de renda pago no país de domicílio da controlada. Em outras palavras, o parágrafo 15 do artigo 14 da referida norma infralegal autorizava a pessoa jurídica brasileira com prejuízos a realizar o *carryforward* dos créditos de imposto de renda pago no exterior sobre lucros de controlada estrangeira para compensar o IRPJ e CSLL de anos subsequentes, mas não para anos passados. Ou seja, a norma estabeleceu, para utilização do crédito de imposto, a mesma lógica e regra existente com relação à faculdade de aproveitamento de prejuízos em anos futuros, com a impossibilidade de utilização em anos-calendários precedentes”.

42. *Assim*, “... por qualquer ângulo que se analise a questão, não poderia a fiscalização ter compensado retroativamente prejuízos da Controlada Hungria incorridos em 2008 com lucros dos anos-calendários de 2006 e 2007, com o escopo de apurar lucro passível de tributação em 2011. Logo, imperioso é reconhecer a existência de saldo de prejuízos da Controlada Hungria suficientes para neutralizar integralmente os lucros dessa controlada em 2011”, *conforme abaixo*:

Ano-Calendário	USD
2008	(1.306.760.673)
2009	108.123.705
2010	495.193.303
2011	99.074
Total Acumulado após Compensações com Lucros Futuros	(703.344.592)

43. *Por tudo isso, afirma a contribuinte que resta clara* “... a improcedência das autuações de IRPJ e CSLL na parte que objetivam exigir da Impugnante tributação sobre lucros da Controlada Hungria em 2011, eis que tais lucros foram totalmente compensados com prejuízos dessa mesma empresa não-residente incorridos em 2008”.

Dívida de IRPJ e CSLL Paga Controlada Áustria Cobrança em Duplicidade

44. *Argumenta a empresa que a autuação que pretende exigir IRPJ e CSLL sobre lucros da Controlada Áustria, já reconhecidos e quitados, também não merece prosperar, pois a mesma econtra-se extinta de acordo com o art. 156, I, do Código Tributário Nacional. Isso porque Brasil e Áustria celebraram tratado para evitar a dupla tributação.*

45. *Nesse sentido*, “Os lucros da Controlada Áustria não eram submetidos ao IRPJ e à CSLL no Brasil no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, em razão da natureza jurídica especial e de hierarquia superior do tratado *vis-a-vis* o artigo 74 da Medida

Provisória n. 2.154-35 e o art. 2º da Instrução Normativa n. 213/2002. Apesar da clareza desse direito, que inclusive vem sendo confirmado pelo Poder Judiciário e pelo próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a Receita Federal do Brasil lavrou, no passado, autos de infração diante da Normus com o escopo de exigir IRPJ e CSLL sobre os lucros de sua controlada relativamente aos anos-calendários de 2002 a 2008, tendo sido ainda cobrados juros e multa”.

46. *A controlada austríaca era a única com lucros no ano-calendário de 2011, “... razão pela qual somente ela foi considerada para cálculo do IRPJ e CSLL quitados conforme o artigo 40 da Lei n. 12.865/2013. Desse modo, retificou-se a declaração de créditos e débitos federais - DCTF competente, procedimento esse que acarretou a abertura de outro processo administrativo para controle desses débitos e outros que ainda não haviam sido objeto de autuações, qual seja: o processo administrativo n. 16152.720170/2014-14”.*

47. *Baseando-se nos lucros apurados pela Controlada Áustria, “... indicado no relatório de auditoria da PwC de EUR 6.051.264,92 às fls. 475 (tradução juramentada ora juntada - doc. 04), a Impugnante considerou, em razão de divergência de critérios contábeis e, por equívoco, sem sequer considerar o crédito relativo do imposto de renda recolhido junto às autoridades fiscais austríacas, passível de aproveitamento, uma adição de R\$10.707.164,00, para fins de recolhimento do IRPJ/CSLL. Aplicando-se a alíquota de 25% de IRPJ sobre tais lucros, apurou-se o débito de R\$2.676.790,89 e, com relação à CSLL exigida à alíquota de 9%, reportou-se o débito de R\$963.644,72” (doc. 05).*

48. *Assim, considerando que os lucros da Controlada Áustria relativos ao ano-calendário de 2011 já foram reconhecidos como inteiramente tributáveis pelo IRPJ e CSLL no Brasil pelo próprio contribuinte, tendo inclusive sido incluído em parcelamento, conforme as regras da Lei nº 12.865/2013, é forçoso reconhecer que os créditos tributários exigidos por meio das autuações ora guerreadas encontram-se extintos pelo pagamento, do que decorre a integral improcedência das presentes autuações.*

Inocorrência dos Fatos Geradores de IRPJ e CSLL Controlada Áustria

49. *Ainda em referência à “... tributação dos lucros da Controlada Áustria na Impugnante no dia 31 de dezembro de 2011, a fiscalização equivocadamente entendeu, como se depreende do item 3. PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS NO EXTERIOR do Termo de Verificação Fiscal, que o fato de a Normus ter se tornado proprietária da Controlada Áustria somente no dia 21.12.2011 seria irrelevante, já que até essa data a referida empresa austríaca era detida pela Impugnante”.*

50. *Segundo o raciocínio externado pela fiscalização, “... desprovido de base legal, os lucros da controlada no exterior seriam tributáveis na controladora que deteve a controlada por*

mais tempo em um dado ano-calendário, independentemente do fato de que outra empresa possa ser essa controladora no dia 31 de dezembro”.

51. *Esclarece a empresa que “... os lucros de uma pessoa jurídica compõem o patrimônio dessa, e somente dessa pessoa, e tais lucros não são disponibilizados para sócio ou acionista até a data em que ocorre uma deliberação societária de distribuição de lucros ou dividendos. Ou seja, antes da referida deliberação, não há que se falar em tributação dos lucros da controlada no nível do sócio ou acionista, eis que os rendimentos decorrentes dos lucros ainda não foram disponibilizados. Referida regra aplicava-se tanto para controladas residentes no Brasil ou no exterior”.*

52. *Com base no parágrafo segundo do artigo 43 do Código Tributário Nacional (incluído pela Lei Complementar nº 104/2001), foi editada a Medida Provisória nº 2.158-34, em julho de 2001, cuja edição de nº 35, em seu artigo 74 “... determinou 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 do regulamento. Ou seja, a data do balanço passou a ser relevante, independentemente da efetiva disponibilização, o que instituiu uma genuína distribuição ficta de lucros. Como o referido artigo 74 determina, restou ao regulamento estabelecer a data em que os lucros de controlada no exterior devem ser considerados como tributáveis na controladora no Brasil”.*

53. *De acordo com o §1º do artigo 7º da Instrução Normativa nº 213/2002, “... os lucros de controlada no exterior englobados na variação do investimento na controlada, avaliada por equivalência patrimonial, são computados na apuração do IRPJ e CSLL da controladora brasileira no dia 31 de dezembro de cada ano, o que pressupõe, evidentemente, que a controladora detenha o controle dessa controlada na referida data”.*

54. *No sentido do acima colocado é a posição da Receita Federal do Brasil, conforme os itens 16 e 17 da Solução de Consulta Interna nº 18/2013 da COSIT - Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil.*

55. *Assim, “... toda legislação tributária que trata da matéria dispõe que os fatos geradores de IRPJ e CSLL sobre lucros de controladas no exterior ocorrem no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, sendo irrelevante toda a evolução do resultado ocorrida durante o período (e.g., lucros de janeiro a julho; prejuízos de agosto a outubro; e lucros em novembro e dezembro, com o encerramento do ano; considerando todos os meses, com lucro)”.*

56. *Com isso, conclui a contribuinte “... que, se a Controlada Áustria era detida pela Normus no dia 31 de dezembro de 2011, todos os lucros de referida controlada em 2011, componentes da variação do investimento respectivo avaliado pelo método de equivalência patrimonial, não poderiam ser integralmente*

atribuídos pela fiscalização à Impugnante e tributados nela, inclusive com reversão de prejuízos fiscais de base de cálculo negativa de CSLL. Ou seja, não poderiam tais lucros correspondentes ao ano-calendário inteiro de 2011 ter sido tributados na Impugnante, como se fossem renda dela, do que decorre a improcedência dos autos de infração lavrados”.

57. Além disso, a empresa descarta “... que a Contribuição da Controlada Austríaca feita pela Impugnante a Normus no dia 21 de dezembro de 2011 (vide fls. 345 e seguintes) teria acarretado a autuação diante da primeira, como se a distribuição de lucros tivesse ocorrido nessa data. Essa não é a fundamentação das autuações, como se pode facilmente extrair da leitura do item 3. *Participações Societárias* do Termo de Verificação Fiscal, e tal alegação seria genuína violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional”.

58. Ainda que essa fosse a alegação das autuações ora impugnadas, o que se admite apenas “... para fins de debate, mesmo assim o cancelamento delas seria de rigor, tendo em vista que a fiscalização teria então ficado obrigada a apurar os lucros auferidos entre 01 de janeiro e 21 de dezembro de 2011, período sob controle da Impugnante; bem como entre 22 e 31 de dezembro desse mesmo ano-calendário, período sob controle da Normus”.

59. Desse modo, “... a não realização da apuração acima indicada configura erro na identificação da matéria tributável, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, desencadeando a improcedência das autuações”.

Indevida Apuração Consolidada do IRPJ e da CSLL Controlada Áustria

60. Segundo as regras que regulam a apuração de IRPJ e CSLL, “... cada empresa deve apurar o seu resultado e, se o caso, fazer o recolhimento dos referidos tributos. No caso de haver duas empresas, ainda que uma controlada pela outra, cada uma delas deve determinar o seu resultado tributável pelo IRPJ e CSLL e, se aplicável, fazer o recolhimento de tais tributos. Na hipótese de duas pessoas jurídicas, ainda que uma controlada pela outra, apurarem lucros tributáveis pelo IRPJ e CSLL, haveria quatro DARFs: dois de recolhimento de IRPJ e dois de quitação da CSLL. Cada empresa preencheria e pagaria dois DARFs, um de IRPJ e outro de CSLL”.

61. Nesse sentido, “... considerando que, no ano-calendário de 2011, a Normus e a Impugnante eram pessoas jurídicas independentes, com personalidade jurídica própria, não poderiam elas consolidar seus resultados a fim de apurar e, se o caso, recolher o IRPJ e a CSLL de forma conjunta. Havia no ano-calendário de 2011, portanto, a incidência do IRPJ e CSLL sobre o resultado da Normus (que apresentou DIPJ/2012 própria) e, adicionalmente, a incidência de tais tributos, de forma totalmente independente e separada, relativamente ao lucro/prejuízo da Impugnante (cujo lucro real no mesmo período foi de

R\$128.018.656,80, como reconhecido na própria autuação). Não poderiam a Normus e a Impugnante, se assim quisessem, consolidar seus resultados a fim de calcular e, se o caso, recolher em conjunto o IRPJ e a CSLL”.

62. Assim, entende a empresa que “... a fiscalização não poderia, sob circunstância alguma, acrescentar a integralidade dos referidos lucros no montante de R\$14.729.989,07 ao resultado da Impugnante do ano base de 2011, reduzindo os prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL dessa, tal como fez na Planilha de Compensação de Prejuízos Fiscais do IRPJ e no Demonstrativo de Apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica Lucro Real que acompanharam o auto de infração, e nos documentos respectivos de CSLL”.

63. O referido valor compõe o que foi tributado “... no referido demonstrativo no total de R\$104.492.162,51, sendo que a diferença corresponde aos lucros da Controlada Hungria atribuídos equivocadamente à Impugnante”.

64. Desse modo, resta clara, segundo a impugnante, “... a improcedência dos autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados, eis que, ao realizarem a ilegal consolidação demonstrada acima, eles acabaram por indevidamente adicionar ao resultado tributável da Impugnante no ano-calendário de 2011 supostos lucros que a ela não pertenciam (e que eram da Normus), revertendo, equivocadamente, prejuízos fiscais e base de cálculo negativa dela”.

65. Além disso, consigna-se “... que o fato de a Normus ter sido incorporada na ora Impugnante não afeta e não altera os comentários e conclusão acima. Com efeito, a incorporação não altera a incidência e apuração de tributos ocorridos antes do ato de reorganização societária. Não há na legislação pátria qualquer regra nessa linha”.

66. Ademais, o artigo 132 do CTN “... apenas determina que o incorporador sucede o incorporado com relação aos tributos devidos pelo último (excluindo as penalidades de qualquer natureza). Assim, no máximo, a Impugnante poderia ter sido considerada responsável por sucessão pelo IRPJ e CSLL eventualmente não recolhidos pela Incorporada Normus em 2011, mas jamais lucros da Normus (e de controlada da Normus) poderiam ter sido adicionados ao resultado tributável da Impugnante, em completa distorção na aplicação das regras de IRPJ e CSLL”.

67. Em tal sentido, cita o acórdão nº 12-76.406, no processo administrativo nº 19515.721205/2014-64, que também envolvia a impugnante e a Normus.

68. Desse modo, a empresa entende que são “... improcedentes as autuações de IRPJ e CSLL ora atacadas por pretenderem fazer apuração consolidada de tais tributos considerando o resultado da Normus e da Impugnante conjuntamente em 31 de dezembro de 2011”.

Impossibilidade de se Tributar os Lucros Auferidos Pelas Controladas - Art. VII dos Tratados

69. Segundo a contribuinte, “Em matéria tributária, o art. 98 do Código Tributário Nacional prevê que ‘os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela lei que lhes sobrevenha’”.

70. Afirma ainda que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça “... orienta que as disposições dos tratados internacionais tributários devem prevalecer sobre a legislação interna dissonante, pois se sustenta que as regras dos tratados são normas específicas, enquanto as constantes da legislação interna constituem normas gerais”.

71. Nesse sentido, traz “... trecho da ementa do acórdão proferido nos autos do Recurso Especial nº 1.161.467-RS, onde o STJ analisou as disposições sobre lucros e outros rendimentos dos tratados Brasil- Alemanha e Brasil-Canadá (cláusulas VII e XXI, respectivamente) em face das disposições constantes do art. 7º da Lei nº 9.779/99”, do qual, entende a empresa “... que em caso de conflito entre a regra de um tratado em matéria tributária e disposições de direito interno devem prevalecer as disposições convencionais, por serem mais específicas”.

72. Destaca também, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, “... o voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes por ocasião do início do julgamento do Recurso Extraordinário nº 460.320/PR ilustra a posição da Corte Suprema a respeito do tema. Segundo ressaltou o Min. Gilmar Mendes, a orientação mais recente do STF é a de que as convenções e acordos internacionais, em cotejo com a legislação tributária interna infraconstitucional devem prevalecer, submetendo-se, obviamente, à Constituição, cuja superioridade não pode ser questionada”.

73. Relativamente ao presente processo, afirma a impugnante que “... é imprescindível ressaltar que o Brasil possui convenção destinada a evitar a dupla tributação com a Hungria e com a Áustria, países nos quais estão localizadas a Controlada Hungria e a Controlada Áustria”, nos quais os artigos VII “... dispõem que os lucros de uma empresa localizada em 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”.

74. Desse modo, constata-se “... a incompetência do Fisco brasileiro para tributar os lucros gerados pela Controlada Hungria e Controlada Áustria, que não têm estabelecimento permanente no Brasil. Por outro lado, a Hungria e a Áustria são os Estados competentes para exigir o imposto de renda sobre os lucros auferidos pelas referidas empresas estabelecidas em tais jurisdições”.

75. Tanto é que a própria Fiscalização “... reconhece no Termo de Verificação Fiscal: (a) crédito relativo ao imposto de renda

recolhido pela Controlada Hungria ao fisco deste país no montante de R\$263.700,30 no item 8. IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR - CALCULO DA COMPENSAÇÃO; e (è) e que os lucros da Controlada Áustria neste ano, antes dos impostos (!), foram de EUR6.051.264,92 no item 7.1. Lucro auferido e não disponibilizado pela Fibria International GMBH em 2011”.

76. *Desse modo*, “... a exigência fiscal, ao determinar a adição do lucro auferido pela Controlada Hungria e pela Controlada Áustria ao lucro líquido da Impugnante, o fisco brasileiro ofende frontalmente o artigo VII dos tratados celebrados com tais países, acarretando, em última instância, a efetiva bitributação de rendimento (lucro). A consequência prática - bitributação de um mesmo rendimento - contraria a própria razão de ser dos tratados, que buscam exatamente evitar esse efeito indesejado, atribuindo à Áustria e à Hungria o direito exclusivo à tributação dos lucros lá auferidos”.

77. *Nesse sentido*, a interessada transcreve parte do julgado relativo ao Recurso Especial nº 1.325.709/RJ, proferido pelo STJ, no qual decidiu ser “... ilegítima a sistemática adotada pela Fazenda Pública de adicionar o lucro obtido pela empresa controlada estabelecida em país que firmou tratado com o Brasil no cômputo do lucro real da empresa controladora, porquanto tal sistemática configura ofensa ao respectivo tratado de bitributação firmado pelos países em que situados controlada e controladora”, tendo sido destacado ainda “... que a inobservância dos tratados por parte das autoridades fiscais brasileiras importa em ofensa ao princípio da boa-fé que rege as relações internacionais”.

78. *Aplicando-se as tais conclusões ao presente caso*, outro não pode ser o entendimento senão pela não tributação “... dos lucros da Controlada Hungria e da Controlada Áustria no Brasil, pois qualquer exigência nesse sentido ofenderia o artigo VII do Tratado Brasil - Hungria e da Convenção Brasil – Áustria”.

79. *Ressalta finalmente*:

- “... que as disposições previstas no art. VII aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL, o que, inclusive, foi recentemente confirmado pelo artigo 11 da Lei n. 13.202/2015, que dispõe que ‘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’.

- “... que o Tratado Brasil - Hungria e a Convenção Brasil - Áustria foram assinados antes de 1988, e que a CSLL foi introduzida no ordenamento jurídico brasileiro pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, incidindo sobre as mesmas bases do IRPJ (lucro líquido), tem-se que, nos termos do mencionado artigo II, 2 do Tratado com a Hungria e do artigo 2.2 da Convenção com a Áustria, as respectivas disposições aplicam-se, no Brasil, indistintamente ao IRPJ e à CSLL”.

80. Por tudo isso, deve ser reconhecida a improcedência das autuações lavradas.

Tributação Indevida de Dividendos da Controlada Áustria - Violação do Art. 23.2 do Tratado

81. Caso não seja reconhecido "... o direito exclusivo da Áustria de tributar os lucros da Controlada Áustria nos termos do artigo VII do Tratado entre esse país e o Brasil, isso significará, na realidade e sob a luz da referida Convenção, que os autos de infração de IRPJ e CSLL pretenderiam exigir tais tributos sobre dividendos distribuídos de forma ficta em 31 de dezembro de 2011, como se fossem lucros da própria controladora", conforme se extrai dos itens 27 e 28 da Solução de Consulta Interna nº 18/2013 da COSIT.

82. Especificamente, afirma a contribuinte que no "... Tratado de Dupla Tributação celebrado entre Brasil e Áustria, o Brasil concordou expressamente em isentar os dividendos de sociedade austríaca para sociedade no Brasil que possua no mínimo 25% das ações do capital da sociedade que distribui os dividendos", conforme dispõe o artigo 23.2 do referido Tratado.

83. Como os tratados de dupla tributação aplicam-se tanto ao IRPJ quanto à CSLL e são normas especiais e de hierarquia superior diante da legislação interna, conforme o artigo 98 do CTN, a isenção "... conferida aplica-se a esses dois tributos, o que, por consequência, implica a isenção dos referidos tributos sobre os lucros da Controlada Áustria em questão, seja no ano-calendário em que auferidos, seja em momento posterior quando efetivamente distribuídos".

84. Citando novamente a Solução de Consulta Interna nº 18/2013, argumenta a empresa que "... a própria Receita Federal do Brasil reconhece que dividendos de controlada no exterior, cujos lucros foram anteriormente tributados no Brasil, não estão sujeitos à nova tributação pelo IRPJ e pela CSLL. Ou seja, o fisco reconhece que a tributação conforme a referida legislação incide sobre uma distribuição ficta de dividendos".

85. Assim, a interessada afirma que é forçoso reconhecer que os autos de IRPJ/CSLL sobre os lucros da Controlada Áustria em 2011 devem ser cancelados, pois, representam uma violação flagrante e frontal ao Tratado de Dupla Tributação celebrado entre Brasil e Áustria.

Compensação IR Pago na Áustria

86. Argumenta a contribuinte que, caso os autos de IRPJ e CSLL sejam mantidos, os tributos lançados deverão ser compensados com o imposto de renda recolhido aos cofres austríacos.

87. Nesse sentido, "... a fiscalização reconhece que os lucros da Controlada Áustria foram tributados lá, atribuindo os lucros de EUR 6.051.264,92, antes de impostos (!), saliente-se, à Impugnante" e o total "... do imposto de renda recolhido junto às

autoridades austríacas foi de EUR 1.512.186, como demonstra o mesmo relatório da PwC às fls. 475 referido pela fiscalização, cuja tradução ora se junta (doc. 04)”.

88. *Para demonstrar o referido crédito, a contribuinte junta ao processo “... o comprovante de recolhimento do imposto austríaco na referida quantia e respectiva tradução juramentada (doc. 08), bem como a declaração de imposto de renda apresentada ao fisco austríaco (doc. 09)”.*

89. *Desse modo, “... nos termos dos artigos 14 e 15 da Instrução Normativa n. 213/2002, bem como do artigo 23.1 da Convenção para Evitar Dupla Tributação celebrada entre Brasil e Áustria, caso alguma parte das autuações sobre os lucros da Controlada Áustria seja mantida, o IRPJ e CSLL cobrados deverão ser compensados com o imposto recolhido ao fisco austríaco no montante de EUR1.512.186 que, convertido para reais no dia 31 de dezembro de 2011, corresponde a R\$3.679.299,76”.*

Impossibilidade de Cobrança de Juros Sobre Multa de Ofício

90. *Segundo a empresa, não há base legal para exigir juros de mora sobre a multa de ofício lançada. Nesse particular, o CTN tratou da incidência de juros de mora no artigo 161, do qual “... percebe-se que o CTN autorizou o legislador ordinário (seja ele federal, estadual ou municipal) a exigir juros de mora sobre o montante do crédito tributário apurado, o que pode abranger tanto o tributo quanto a multa, estabelecendo como taxa de juros máxima o percentual de 1% ao mês sobre o valor do crédito pendente de pagamento”.*

91. *Apesar de o CTN ter “... autorizado a cobrança de juros de mora sobre o crédito tributário (que, como salientado acima, inclui tributos e multas), o legislador ordinário federal decidiu exigir juros de mora apenas e tão somente sobre os tributos e contribuições apurados, ou seja, sobre o montante principal. Tal decisão, Ilmos. Srs. Julgadores, faz todo sentido, uma vez que uma multa de, por exemplo, 75% por si só já é penalidade suficientemente pesada ao contribuinte, que não precisa ser onerado ainda mais com a cobrança de juros sobre tal pena, o que geraria inclusive o enriquecimento injustificado da Administração Pública”.*

92. *Assim, “... desde a vigência da Lei n. 9430/96, não há base legal para se exigir juros de mora sobre as multas de ofício, de tal modo que, caso alguma parcela dos autos de infração venha a ser mantida, o que se admite apenas por hipótese, não poderão ser exigidos os juros de mora sobre a multa de ofício aplicada”.*

93. *Nesse sentido, a interessada traz julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais e argumenta ainda que:*

- “... se o legislador ordinário efetivamente pretendesse determinar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, ele teria feito essa determinação de forma clara e expressa

no próprio artigo 61 da Lei nº 9.430/96, da mesma maneira como fez com relação às multas impostas isoladamente, nos termos do parágrafo único do artigo 43 da mesma lei”.

- “... é imperioso que esse E. Órgão Julgador reconheça a impossibilidade de o fisco exigir juros sobre a multa de ofício caso alguma parcela dos autos de infração de IRPJ e CSLL seja mantida, por absoluta ausência de previsão legal, tendo em vista que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 refere-se somente a tributos e contribuições (e não às multas)”.

- “Caso se entenda pela possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, o que se assume por amor ao debate, daí o presente recurso deverá ser provido para limitar esses juros ao percentual de 1% ao mês, em fiel observação ao parágrafo primeiro do artigo 161 do CTN...”.

Do Pedido

94. Diante de todo o exposto, a contribuinte pleiteia:

- *A improcedência dos autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados, cancelando-se, inclusive, a determinação de ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2011, com manutenção integral dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL;*

- *Caso seja mantida tributação dos lucros da Controlada Áustria no Brasil, o presente recurso deverá ser acolhido a fim de reconhecer o direito da Impugnante a compensar o IRPJ e CSLL cobrados com o imposto de renda recolhido às autoridades austríacas com relação ao ano-calendário de 2011 e afastar a exigência de juros à taxa SELIC sobre a multa de ofício. Caso se decida que juros podem incidir sobre a multa de ofício, subsidiariamente, o presente apelo deverá ser acolhido para o fim de limitar os juros ao percentual de 1% ao mês.*

- *Provar o aqui exposto por todos os meios em direito admissíveis.*

Juntada Posterior de Documentos

95. Em 18/03/2016, a contribuinte apresentou os documentos de folhas 1260 a 1322:

- “... declaração de imposto de renda por ela apresentada ao fisco austríaco relativa ao mesmo ano-base de 2011, que embasou o lançamento de imposto de renda realizado por essa autoridade fiscal, devidamente notarizada, consularizada e acompanhada da respectiva tradução juramentada (doc. 05)”.

- “... carta/parecer emitido pela Ernst & Young Steuerberatungs- und, o qual confirma que o imposto de renda devido e recolhido pela Controlada Áustria junto ao fisco austríaco, com relação ao ano-calendário de 2011, foi de EUR1.512.186 (doc. 06)”.

96. *Tal documentação “... corrobora o item IX. da impugnação apresentada, de tal modo que, caso alguma parte das autuações lavradas diante da Peticionária sobre os lucros da Controlada Áustria de 2011 seja mantida, o IRPJ e CSLL cobrados deverão ser compensados com o imposto recolhido ao fisco austríaco no montante de EUR1.512.186 que, convertido para reais no dia 31 de dezembro de 2011, corresponde a R\$3.679.299,76. Referida carta é acompanhada da respectiva tradução juramentada”.*

97. *Apesar de entender ser inquestionável o direito de apresentar os referidos documentos, a empresa argumenta que:*

- “A Lei nº 9.784/99, em seu artigo 2º, determina à Administração Pública Federal obedecer aos princípios da legalidade, ampla defesa, contraditório e verdade material, dentre outros, bem como ao direito à produção de provas na condução dos processos administrativos de sua competência”.
- “... os artigos 3º e 38 da mesma lei asseguram ao contribuinte o direito de apresentar documentos em qualquer momento do processo administrativo, desde que antes da prolação de decisão pela Administração Pública”.

98. *Ademais, especificamente na esfera tributária, ressalta a interessada “... que o processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material que determina que a Administração Pública Federal deve esgotar a investigação dos fatos e do direito aplicáveis a um caso sob análise, com o escopo de apenas exigir o tributo na hipótese em que esse for efetivamente devido conforme a lei. Nesse passo, a Administração Pública Federal deve, em qualquer fase do processo administrativo, antes ou depois da prolação da decisão de primeiro grau, aceitar e examinar qualquer documento probatório apresentado pelo contribuinte que trate do objeto da discussão no processo”.*

99. *Nesse sentido, a empresa destaca também julgados do CARF a esse respeito, os quais prestigiam o princípio da verdade material e os princípios expressamente referidos na Lei nº 9.784/99, sempre resguardando o direito de apresentação de provas pelo contribuinte em qualquer fase do processo administrativo, mesmo após a decisão de primeira instância, o que foi recentemente confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.*

100. *Com relação ao parecer/carta E&Y, salienta a contribuinte “... que esse constitui uma análise independente da comprovação do recolhimento do tributo aos cofres austríacos, demonstrando o quantum exato do imposto de renda efetivamente devido e pago pela Peticionária na Áustria no período objeto da autuação, o qual constitui crédito da Peticionária passível de compensação com o IRPJ e CSLL exigidos na autuação. Ou seja, trata-se de questão relevante, cuja comprovação deve ser reconhecida em qualquer momento no presente processo administrativo, em conformidade com o princípio da verdade material”.*

101. Diante de todo o acima exposto, "... na eventualidade de alguma parte das autuações lavradas diante da Peticionária sobre os lucros da Controlada Áustria de 2011 ser mantida, a Peticionária reitera o pedido no sentido de que o IRPJ e CSLL cobrados em tais autos deverão ser compensados com o imposto recolhido ao fisco austríaco no montante de EUR1.512.186 que, convertido para reais no dia 31 de dezembro de 2011, corresponde a R\$3.679.299,76".

Da Diligência

102. Após uma análise inicial, o processo foi encaminhado à DIFIS II/DEMAC/São Paulo (fls. 1324 a 1325) para, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, que fosse realizada diligência à contribuinte a fim de que fossem providenciados os seguintes documentos:

- *Balanço Patrimonial com a respectiva Demonstração do Resultado do Exercício, da empresa Fibria International GMBH (situada na Áustria), levantado em 21/12/2011;*
- *Balanço Patrimonial com a respectiva Demonstração do Resultado do Exercício, da empresa Fibria International GMBH (situada na Áustria), que serviu de base para a transferência da quota de capital da mesma para a Normus Empreendimentos e Participações Ltda, a qual foi realizada com base nos valores contábeis (custo de aquisição), de acordo com o item 4.2 do Contrato de Contribuição (fl. 356);*
- *Balanço Patrimonial com a respectiva Demonstração do Resultado do Exercício, da empresa Fibria International GMBH (situada na Áustria), levantado em 30/11/2011.*

Informação fiscal

103. Ao atender o pedido de diligência, a Autoridade Fiscal elaborou o Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal (fls. 1416 a 1420), no qual informa que a referida diligência "... teve início em 24/05/2016 com a ciência do contribuinte acerca do termo de início de diligência fiscal. Em 23/06/2016 o sujeito passivo solicitou prazo adicional de 20 (vinte) dias para cumprimento da intimação e informou que o balanço da controlada Fibria International GMBH, datado de 21.12.2011 não era exigido pela legislação austríaca, motivo pelo qual não foi levantado o balanço patrimonial com a respectiva demonstração de resultado naquela data".

104. Além de prazo adicional, foi solicitado "... a apresentação do item 4.2 da legislação austríaca que isentava a intimada do levantamento de balanço patrimonial e demonstração de resultado de empresa controlada e sediada na Áustria para o ato de contribuição de capital social (no presente caso, a aquisição da controlada Fibria International GMBH pela Normus Empreendimentos e Participações Ltda, ocorrida em 21/12/2011)".

105. Em resposta, a empresa “... apresentou em 25/07/2016 a tradução para a língua portuguesa acerca do item da legislação da Áustria que, conforme afirmou a mesma, dispensa a elaboração de balanço patrimonial e demonstração de resultado da Fibria International GmbH” e, em 28/07/2016, as demonstrações de resultado levantadas em 31/10/2011 e 30/11/2011 da controlada sediada na Áustria.

106. Além disso, a Fiscalização fez as seguintes considerações:

- “O valor utilizado como base de cálculo do imposto e não oferecido à tributação, foi extraído da resposta ao termo de intimação de nº 06 - demonstração do resultado do exercício da Fibria International GMBH de 2011, traduzido do idioma húngaro para o inglês”.
- “O montante de € 6.051.264,92 (seis milhões, cinquenta e um mil, duzentos e sessenta e quatro euros e noventa e dois centavos) refere-se ao lucro líquido antes do pagamento do Imposto de Renda, conforme reza a Instrução Normativa SRF nº 213/2002, artigo 1º, § 7º”.
- “No curso da fiscalização que resultou no auto de infração ora impugnado, a única demonstração de resultado do exercício da controlada austriaca Fibria International GMBH apresentada pelo contribuinte foi levantada em 31/12/2011. Esta data é bastante próxima daquela em que o Contrato de Contribuição firmou como data de referência em que as quotas da controlada foram transferidas para outra sociedade (21/12/2011). Por conseguinte, o valor do lucro líquido anterior ao pagamento do tributo no exterior datado de 31/12/2011 foi utilizado como base de cálculo do imposto no Brasil (€ 6.051.264,92). Corroborou também o fato de que tal montante estava expresso em Euros, moeda oficial da Áustria”.
- “O contribuinte alegou que não foi elaborada a demonstração de resultado do exercício da Fibria International GMBH em 21/12/2011 pelo fato de não ser exigido pela legislação austriaca. Por outro lado, não ilustrou por meio de nenhum documento que a demonstração financeira datada de 31/10/2011 foi aquela utilizada como base para a transferência da quota de capital para a Normus Empreendimentos e Participações Ltda. A 10ª alteração do contrato social da Normus Empreendimentos e Participações Ltda, anexada a esta diligência, apenas confirma os dados fornecidos da leitura do Contrato de Contribuição que estipulou como data de referência da contribuição o dia 21/12/2011, conforme expresso no item 5.1 do mesmo”.
- “Ademais, os balanços patrimoniais e demonstrações de resultados da controlada austriaca foram apresentados em Reais, dando margem à incerteza se os valores da moeda oficial da Áustria (Euros) foram convertidos corretamente para o Real, de acordo com a legislação em vigor”.

107. Diante disso, a Fiscalização reiterou “... o entendimento exarado no Termo de Verificação Fiscal, de que o resultado

referente à controlada Fibria International GMBH a ser oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2011 é aquele constante na demonstração de resultado do exercício de 31/12/2011, qual seja, €6.051.264,92, correspondente a R\$ 14.729.989,07”.

Manifestação da contribuinte

108. Inicialmente esclarece a empresa que sua manifestação é tempestiva, pois, teve acesso ao "Termo de Ciência de Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal" em 26/09/2016, com encerramento do prazo de 30 dias em 26/10/2016.

109. Argumenta a interessada que “... o critério adotado pela fiscalização foi no sentido de que a empresa brasileira que deteve controlada no exterior por mais tempo durante um dado ano-calendário deve ser considerada como controladora, para fins de aplicação das regras de tributação de lucros de controladas no exterior, ainda que, no dia 31.12, essa controlada tenha como controlador outra pessoa jurídica”.

110. Nesse sentido, “Ao invés de tentar buscar na legislação base para tal critério utilizado nas autuações questionadas, a fiscalização afirmou que sua utilização decorreu do fato de a única demonstração de resultado da Controlada Áustria apresentada pela REQUERENTE no curso da fiscalização foi a encerrada em 31.12.2011, bem como de essa data ser próxima da data do Contrato de Contribuição, de 21.12.2011”.

111. A empresa destaca trecho do relatório de encerramento da diligência e afirma que:

• *A “... Auditora-Fiscal reconhece o dia 21.12.2011 como sendo a data de referência em que as quotas da Controlada Áustria foram transferidas da REQUERENTE para a empresa Normus, admitindo ainda que utilizou o lucro líquido apurado em 31.12.2011, por aproximação, atribuindo à REQUERENTE lucro que deveria ter sido considerado na empresa Normus, o que resultou nas autuações”.*

• *“... não há na legislação de regência aplicável ao caso base para o raciocínio adotado pela fiscalização, do que decorre a clara improcedência dos autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados”.*

• *Como comentado na impugnação, “... na remota hipótese de se aceitar a tributação dos lucros da Controlada Áustria na REQUERENTE, muito embora esta não fosse a controladora de tal empresa no dia 31 de dezembro de 2011, não há, no Brasil, autorização legislativa que permita, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, a consolidação de resultados de distintos contribuintes pessoas jurídicas residentes no Brasil, ainda que do mesmo grupo econômico”.*

112. Diante do exposto, a contribuinte “... reitera todos os termos de sua Impugnação e pleiteia que seja decretada a improcedência dos autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados, cancelando-se,

inclusive, a determinação de ajuste na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2011, com manutenção integral dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL”.

Na sequência, foi proferido o Acórdão recorrido, com o seguinte ementário:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR SUBSIDIÁRIA NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE PERÍODOS ANTERIORES.

Comprovada a existência de prejuízos de períodos anteriores, passível de compensação com os lucros a ser tributados no Brasil, cancela-se a exigência.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. EMPRESA CONTROLADA NO EXTERIOR. ALIENAÇÃO A QUALQUER TÍTULO. LUCROS NÃO TRIBUTADOS NO BRASIL. TRIBUTAÇÃO OBRIGATÓRIA.

A alienação de controlada no exterior a qualquer título é hipótese para que a empresa brasileira controladora adicione, na apuração de seu lucro real, os lucros auferidos no exterior pela empresa alienada que ainda não foram tributados no Brasil.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRATADOS BRASILÁUSTRIA E BRASIL-HUNGRIA.

A aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, pois (I) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros; (II) o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e (III) a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. COMPROVANTES.

Para efeito de compensação do imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. A pessoa jurídica fica dispensada dessa obrigação quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano-calendário: 2011**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

Não havendo, no lançamento questionado, a incidência de juros sobre a multa de ofício, não se conhece do recurso quanto à matéria por falta de competência.

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA.

Ressalvando a hipótese do art. 113 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que versa sobre a edição de súmula vinculante na esfera administrativa, inexistente norma legal que atribua às decisões administrativas, no âmbito do processo administrativo fiscal a eficácia normativa prevista no CTN, dessa forma, elas têm eficácia restrita aos casos para os quais foram proferidas.

JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL. EFEITOS.

A extensão dos efeitos da jurisprudência judicial no âmbito da Secretaria da Receita Federal possui como pressuposto sua previsão do Decreto nº 70.235/1972, que elenca as hipóteses de afastamento das normas legais vigentes. Não estando enquadradas nesta hipótese, as sentenças judiciais só produzem efeitos para as partes entre as quais são dadas, não beneficiando nem prejudicando terceiros.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**Ano-calendário: 2011**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.*

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

*Impugnação Procedente em Parte**Crédito Tributário Mantido em Parte*

Ciente do Acórdão recorrido em 31/03/2017, sexta-feira, por meio eletrônico (fls. 1.502), e com ele inconformado, a recorrente apresentou em 02/05/2017, terça-feira (fls. 1.503), tempestivamente, Recurso Voluntário, pugnando por seu provimento, onde apresenta argumentos que serão a seguir analisados.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator.

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

DA ANÁLISE DO RECURSO VOLUNTÁRIO**Breve Histórico**

Trata-se de exigências de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e de Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), relativas ao ano-calendário de 2011, decorrentes da não inclusão de lucros auferidos no exterior na apuração dos referidos tributos.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.022/1.040), no período fiscalizado, a **recorrente informou** que detinha as seguintes participações em controladas sediadas no exterior:

Fibria Celulose S/A (Brasil)

empresa	país	% participação
Newark Financial Inc.	Ilhas Virgens	100%
Fibria Trading International Kft	Hungria	48,3%
Fibria Celulose (USA) Inc	Estados Unidos	100%
Fibria Overseas Finance Ltd.	Cayman	100%
Voto IV (*)	Cayman	50%

(*) Abreviação da empresa de nome : Voto – Votorantim Overseas Trading Operations IV Limi

Porém, ao apreciar a DIPJ do ano-calendário anterior (AC 2010), a **fiscalização verificou** que o contribuinte, além das empresas acima listadas, detinha participação acionária, no percentual de 100 %, da empresa **Fibria Internacional GMBH**, sediada na Áustria. Intimada sobre este fato, a fiscalizada se manifestou:

“ no ano de 2011 a Normus Empreendimentos e Participações Ltda., empresa incorporada por Fibria Celulose S/A, em 30 de setembro de 2013 (conforme Doc. 2), passou a ser controladora de Fibria Internacional GMBH, no percentual de 100%, conforme Doc. 03.”

Assim, em face da resposta e documentos apresentados pelo contribuinte, depreendeu-se que a Normus Empreendimentos e Participações Ltda tornou-se controladora da Fibria Internacional GMBH, em 21/12/2011, data da assinatura do "Contrato de Contribuição".

Em decorrência, concluiu a fiscalização que, no ano-calendário de 2011, a recorrente controlava as seguintes empresas:

empresa	país	% participação
Newark Financial Inc.	Ilhas Virgens	100%
Fibria Trading International Kft	Hungria	48,30%
Fibria Celulose (USA) Inc.	Estados Unidos	100%
Fibria Overseas Finance Ltd.	Cayman	100%
Voto IV	Cayman	50%
Fibria Internationa GMBH	Áustria	100%

Abreviação da empresa de nome : Voto – Votorantim Overseas Trading Operations IV Limited

Ao analisar as demonstrações financeiras das empresas listadas acima, a fiscalização constatou que os lucros auferidos no exterior pelas empresas **Fibria Trading Internacional Kft** (denominada FTI ou controlada na Hungria), no valor de R\$ 89.762.173,44 (oitenta e nove milhões, setecentos e sessenta e dois mil, cento e setenta e três reais e quarenta e quatro centavos) e **Fibria Internacional GMBH** (denominada FIG ou controlada na Áustria), no valor de R\$ 14.729.989,07 (quatorze milhões, setecentos e vinte e nove mil, novecentos e oitenta e nove reais e sete centavos) não foram computados na determinação do Lucro Real da recorrente, na proporção da respectiva participação acionária. Em consequência, lavrou o lançamento em tela para exigir crédito tributário de IRPJ e CSLL, no valor total de R\$ 52.404.654,15.

Irresignada, a Recorrente apresentou sua impugnação, juntando aos autos os documentos que entendeu necessários, e, após diligência, a DRJ/CTA considerou parcialmente procedente a impugnação apresentada.

Assim, de acordo com este julgamento, reconheceu-se a ilegalidade da aplicação do *carry back*, e, ao verificar que a controlada apurou resultado negativo em, 2008, sendo ele suficiente para neutralizar integralmente os resultados positivos posteriores de 2009, 2010 e 2011, cancelou a exigência.

Neste mesmo julgamento, com referência à controlada na Áustria (FIG), o colegiado entendeu que o lucro deveria ser reduzido em R\$ 3.852.132,41, pois, em sua ótica, a base para tributação dos lucros de tal controlada deveria ser o balanço de 30/11/2011 (lucros de R\$ 10.877.856,66), ao invés do balanço de 31/12 do mesmo ano (R\$ 14.729.989,07), utilizado pela fiscalização.

No sentir daquele colegiado, apenas os lucros da controlada na Áustria auferidos no período entre 01/01/2001 e 21/12/2001 deveriam ser oferecidos à tributação pela recorrente, e que esta deveria, segundo a legislação brasileira, e a despeito da legislação austríaca, ter levantado um balanço desta controlada em 21/12/2001. Como não havia demonstrações financeiras desta controlada com base no dia 21/12/2001, não poderia a autoridade fiscalizada ter utilizado o balanço de 31/12/2001, uma vez que, nesta data, a controlada Áustria era detida por uma outra empresa: a Normus.

Assim, considerando que a transferência das quotas da controlada Áustria, da Recorrente para a Normus, se deu por valores contábeis, entendeu a DRJ/CTA que a fiscalização deveria ter utilizada a demonstração financeira da controlada Áustria de

30/11/2011, para fins de tributação dos seus lucros na Recorrente, eis que tal demonstração foi levantada em data próxima ao dia 21/12/2011, quando a recorrente ainda era titular da controlada Áustria.

Não satisfeita com o julgamento, na parte em que lhe foi desfavorável, a Recorrente apresenta recurso voluntário, pugnando pela reforma parcial do Acórdão nº 06-57.299, com escopo de ser reconhecido a improcedência dos autos lavrados e, em decorrência, o reconhecimento do direito à manutenção dos saldos de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL, que foram indevidamente compensados na autuação.

Da Existência de Tratados que Impossibilita a Tributação, no Brasil, dos Lucros Auferidos pela Controlada Áustria

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

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

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

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

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

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

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

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

*Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para considerar ilegítima a tributação retroativa, nos termos do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.15835/2001, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa (Relator), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. **Determinado o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que se pronuncie sobre a questão atinente à vedação da bitributação baseada em tratados internacionais**, vencido o Ministro Dias Toffoli, não havendo se manifestado, no ponto, o Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Redigirá o acórdão o Ministro Teori Zavascki, que reajustou seu voto. Impedido o Ministro Luiz Fux. Plenário, 10.04.2013. (destacou-se)*

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

Fixadas essas premissas, passo a analisar se assiste razão ao Recorrente, quando alega que, no presente caso, deve prevalecer o Tratado firmado entre o Brasil e a Áustria (Decreto nº 78.107/1976), em detrimento do que preceitua a legislação interna que regula a tributação de controladas e coligadas domiciliadas no exterior.

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

De pronto, deve-se ressaltar, que não há nos autos controvérsias acerca do fato de que a **Fibria Internacional GMBH**, com domicílio na Áustria, é uma controlada direta 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, é claro neste sentido e o próprio Recorrente não refuta a condição apontada à sua investida.

Assim, no presente Auto de Infração, não se tem dúvida de que a obrigação tributária em discussão tem nascimento nos lucros auferidos por uma controlada domiciliada na Áustria (investida) 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 paraíso fiscal pela Receita Federal do Brasil.

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 78.107/1976), teria o Estado brasileiro competência para tributar riqueza (lucro) produzida no outro Estado signatário daquele Tratado?

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

Contudo, pela leitura do artigo 7º do Tratado firmado, penso não haver dúvidas de que o Brasil está impedido (norma de bloqueio), pelo princípio da residência, de tributar lucros auferidos em sociedades independentes (mesmo que seja controlada direta), domiciliadas na Áustria. Veja-se a redação do Decreto 78.107/76 (modelo OCDE):

Artigo 7

Lucros das empresas

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

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

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

Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República

Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. (destacou-se)

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

Mas não é só.

Como fui vencido na questão atinente à aplicação de Tratados, impõe-se analisar as demais questões de mérito.

Da Não-Incidência do IRPJ e CSLL na Alienação de Participação Societária no exterior

Desconsiderando a controvérsia quanto à aplicação ou não dos Tratados, o núcleo da discussão passa a residir no art. 1º, par. 2º, “b”, item 4, da Lei n. 9.532/97:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto na alínea “b” do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

Ou seja, o deslinde da questão deve passar pela análise do alcance da expressão "emprego do valor", contido na norma legal acima referida, para fins de definir se a situação sob exame configura ou não hipótese de disponibilização de lucros contemplada na norma, capaz de desencadear a tributação da empresa brasileira por lucros no exterior.

Porém, a fiscalização não fundamentou o lançamento no dispositivo acima mencionado (art. 1º, §2, "b", IV, Lei de 9.532/97), que em tese daria sustento ao lançamento, como também não descreveu adequadamente os fatos de acordo com este dispositivo.

Em várias oportunidades, registrei o entendimento de que eventuais erros de enquadramento ou até ausência de dispositivo legal, não deve macular o lançamento, quando há uma descrição correta dos fatos que fundamenta o auto de infração. Compreendendo os fatos, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa, posto que não houve prejuízo à defesa.

Porém, no caso em exame, há esse prejuízo, pois o Auto de Infração apenas cita genericamente o artigo 1º da Lei 9.532/97 e o TVF não faz referência a situação concreta descrita no art. 1º, §2, "b", IV, Lei de 9.532/97, o que impede, no meu modo de ver, que o contribuinte discuta o alcance da expressão "emprego de valor", previsto na citada norma jurídica.

Ademais, não se pode inovar o lançamento, para acrescentar outros, o que impede, igualmente, avançar na análise da exgência para manter ou não a infração, de acordo com a fundamentação original utilizada.

Assim, por vício de fundamentação, deve-se cancelar o lançamento.

DA ANÁLISE DO RECURSO DE OFÍCIO

Quanto à admissibilidade do recurso de ofício, deve-se ressaltar que a Portaria MF nº 63, de 2017, estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ). Confira-se:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em tela, somando-se os valores exonerados em primeira instância, verifico que superam o limite de dois milhões e quinhentos mil reais, estabelecido pela norma em referência. Portanto, conheço do recurso de ofício.

Quanto ao exame de mérito deste recurso, verifica-se que a DRJ acolheu o argumento apresentado pela defesa de que a fiscalização compensou indevidamente e de forma retroativa, prejuízos incorridos pela empresa controlada sediada na Hungria (**Fibria Trading Internacional Kft**) no ano base de 2008, com lucros da mesma empresa obtidos nos anos anteriores de 2006 e 2007, de forma que na apuração do lucro tributável de 2011, implementou-se o denominado *carry back* de prejuízos incorridos em 2008 para os anos de 2006 e 2007.

Não há reparos a fazer a esta decisão.

Infere-se dos autos que no ano de 2008 aquela empresa apurou resultado negativo, que suplanta os resultados positivos de 2009, 2010 e 2011, a saber:

Ano-calendário	USD
2008	(1.306.760.673)
2009	108.123.705
2010	495.193.303
2011	99.074.000
Saldo do prejuízo de 2008	(604.369.665)

De acordo com a legislação de regência, o resultado negativo pode ser compensado com o resultado positivo ocorrido posteriormente.

Por outro lado, os lucros obtidos nos anos-calendário de 2006 e 2007 não são objetos do presente processo, e não podem ter influência na presente decisão.

Logo, havendo em 2011 saldo de prejuízo suficiente, apurado em 2008, para compensar totalmente o lucro obtido em 2011 pela controlada sediada na Hungria, deve-se manter a decisão que cancelou o lançamento relativo a este assunto.

Com referência a redução lucros auferidos da controlada Áustria, nessa parte, o recurso encontra-se prejudicado, em face do decidido quando da análise do recurso voluntário.

Dessa forma, nega-se provimento ao recurso de ofício.

CONCLUSÃO

Assim, diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício, decretando a improcedência dos autos de infração de IRPJ e CSLL. Por consequência, reconheço o direito da Recorrente à manutenção dos saldos de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL que foram indevidamente compensados na autuação.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Processo nº 16561.720183/2015-52
Acórdão n.º **1301-003.464**

S1-C3T1
Fl. 1.676
