



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

**Processo n°** 16643.720049/2013-80  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-003.385 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de fevereiro de 2019  
**Matéria** IRPJ E CSLL - LUCROS NO EXTERIOR  
**Recorrente** IPIRANGA PARTICIPAÇÕES S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

Ementa:

PROCESSUAL - NULIDADE - INOCORRÊNCIA.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, hipóteses inócurrentes no caso em análise.

MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. NÃO OFENSA ÀS NORMAS DA LEGISLAÇÃO DO PAÍS DE ORIGEM.

A aplicação do MEP, avaliando o patrimônio da controladora brasileira em razão da consolidação dos resultados de todas as controladas no exterior, não contradiz o previsto no artigo 6º da IN SRF nº 213/2002, que prevê que as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio. Cada controlada deve apurar o seu lucro segundo as normas de seu país, mas a repercussão destes resultados na controladora brasileira é aferido com a aplicação do Método da Equivalência Patrimonial.

TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.

A aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no sentido de fazer tributar, no País, os lucros auferidos por meio de controladas no exterior, não viola os tratados internacionais celebrados com base na Convenção-Modelo da OCDE, destinados a evitar dupla tributação.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

É ônus da autuada a comprovação de que teria ocorrido a postergação do pagamento dos créditos tributários lançados em razão da tributação dos lucros em período posterior, fato não verificado nos autos.

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

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

**DECORRÊNCIAS. CSLL.**

Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto à alegação de inexistência de lucros tributáveis na controlada direta em razão da legislação austríaca aplicável ao caso, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias. Com relação a estes pontos recursais não votou o conselheiro Ailton Neves da Silva, tendo em vista o disposto no art. 58, § 5º do Anexo II do Ricarf, uma vez que a conselheira Carmen Ferreira Saraiva já havia proferido seu voto na sessão de 23 de janeiro de 2019. E, ainda, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto à impossibilidade de tributação em face da aplicação do Tratado Brasil-Áustria, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias; e quanto à alegação de postergação de pagamento em face do oferecimento da tributação dos lucros em 2012, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Flávio Machado Vilhena Dias, que propunham a realização de diligências para apresentação de novos esclarecimentos do contribuinte. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Lucia Miceli.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator.

*(assinado digitalmente)*

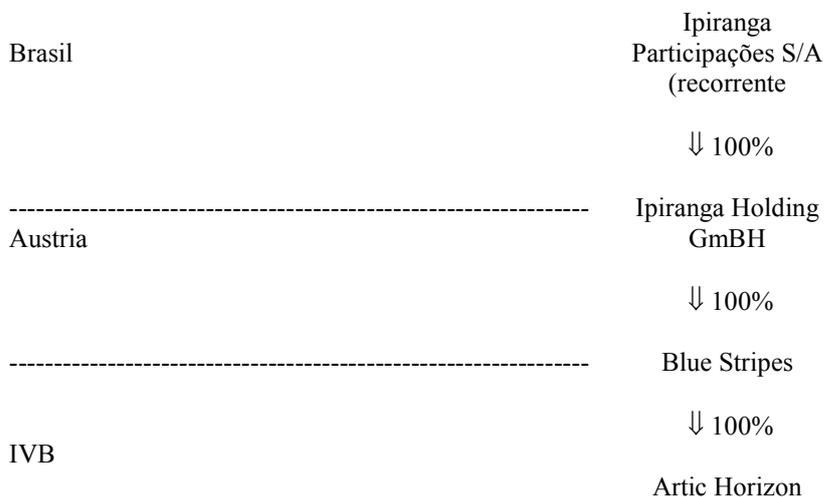
Maria Lúcia Miceli - Redatora designada.

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

## Relatório

Cuida o feito de auto de infração lavrado em desfavor da recorrente Ipiranga Participações S/A, objetivando a exigência de IRPJ e CSLL apurados nos anos-calendário de 2010 e 2011, em decorrência da constatação da falta de adição, pela citada companhia, de lucros aferidos por sua controlada sediada na Áustria.

De forma sintética e objetiva, pelo que se deduz do relatório fiscal constante de e-fls. 173/193, o contribuinte autuado detinha 100% das cotas da empresa Ipiranga Holding GmbH (sediada na Áustria) que, por sua vez, era a única sócia da empresa Blue Stripes Corporation que, por fim, detinha a integralidade do capital do social da empresa Artic Horizon Investments Ltd. (estas duas últimas, localizadas nas Ilhas Virgens Britânicas). Veja-se, para exata compreensão, a demonstração gráfica da estrutura retro descrita:



Não obstante a controlada direta da autuada ter apurado, nos períodos fiscalizados, como se extrai da planilha de e-fl. 176<sup>1</sup>, prejuízo contábil, a Autoridade Lançadora identificou nas DIPJ da recorrente, ficha 35 (Participações no Exterior), linha 11, o lançamento dos valores de R\$ 9.202.019,00 e 1.847.157,00 (para 2010 e 2011, respectivamente), relativos, justamente, à Ipiranga Holding GmbH.

Instada a explicar os cálculos dos valores descritos em suas DIPJs acima referenciadas, além de trazer dados concernentes aos investimentos havidos pela sua controlada direta, por meio da resposta apresentada à e-fl. 117 e ss, o recorrente esclareceu, mediante quadro demonstrativo de e-fl. 119 e ss, que os aludidos valores decorreriam da conversão, para reais, dos resultados verificados pelas controladas indiretas, apropriados pela Ipiranga Holding pelo MEP.

A D. Fiscalização, então, procedeu a nova intimação da recorrente a fim de apresentar "*a apuração de lucro/prejuízo no exterior por meio de investimento da sociedade austríaca Ipiranga Holding GmbH em controladas nos anos calendário anteriores a 2010, caso existam prejuízos acumulados passíveis de compensação numa eventual autuação*".

<sup>1</sup> TVF - informação obtida a partir das Demonstrações Financeiras da predita empresa estrangeira.

Em resposta, a contribuinte traz uma tabela em que resume os prejuízos verificados pela companhia estrangeira nos anos de 2009 a 2011 e esclarece que, particularmente quanto ao período de 2010/2011, os resultados observados pelas empresas sediadas nas Ilhas Virgens Britânicas não tiveram impacto fiscal na controlada direta, dado que a legislação da Áustria não reconheceria lucro tributável pelo método de equivalência patrimonial. Tais reflexos, segundo a recorrente, seriam observados apenas em 2012, quando aqueles resultados, então, foram, inclusive, levados à tributação no Brasil pela empresa nacional (em especial por que há notícias nos autos de que a Ipiranga Holding teria sido liquidada em 2013).

A par de tais explicações, a D. Autoridade Lançadora considerou o prejuízo acumulado verificado pela Ipiranga Holding até 2009, consolidou nesta última companhia, por meio de MEP, os resultados observados nas controladas indiretas (sediadas nas Ilhas Virgens Britânicas) e lavrou o competente auto de infração em desfavor da recorrente.

Inconformada, a contribuinte opôs a sua impugnação administrativa em que, resumidamente, deduziu os seguintes argumentos e pedidos:

a) preliminarmente, sustentou a nulidade do auto de infração por desrespeito às regras encartadas nos artigos 247 e 273 do antigo Regulamento do Imposto de Renda (RIR) e no Parecer Normativo CST de nº 02/96, já que, a despeito da discussão sobre a existência de lucros tributáveis, ter-se-ia verificado, no caso, quando muito, a postergação dos tributos, pelo que somente seria legítima a cobrança de juros e de multa de mora (o que importaria, sob a ótica do contribuinte, em vício de lançamento por adotar critério jurídico inválido);

b) quanto ao mérito, de outro turno:

b.1) alegou, primeiramente, que a controlada direta, sediada na Áustria, não teria apurado lucro nos períodos fiscalizados dado que, pela legislação daquele país, somente se verificaria o fato signo presuntivo pelo método do custo (regime de caixa), sendo vedado o uso do método de equivalência patrimonial. Neste passo, nem mesmo a consolidação vertical dos resultados das empresas controladas indiretas, na forma do art. 1º, § 6º, da IN 213/02, seria possível, tendo o TVF pretendido, em verdade, recalculer o lucro da Ipiranga Holding segundo as normas brasileiras (e não segundo as normas do seu país sede);

b.2) ultrapassada a questão anterior, alega que o Brasil e a Áustria assinaram tratado para evitar bi-tributação que contempla, além da Cláusula 7, comum aos tratados que seguem o modelo OCDE, regra específica para afastar a exigência de tributos, inclusive, sobre dividendos (cláusulas 23), sendo, pois, inaplicáveis ao caso a norma de tributação em bases universais;

b.3) por fim, e vencidos todos os argumentos supra, sucessivamente protesta pelo reconhecimento de ocorrência, no caso, de mera postergação de tributo, de sorte a lhe ser exigido, tão só, a diferença do Imposto e da Contribuição (decorrente da postergação), os juros e a multa de mora pertinentes, compensando-se, ainda, o imposto pago no exterior.

Em petição juntada em complementação à sua impugnação - e-fls. 359/456, traz documentos que, entende, demonstrariam quais seriam as regras tributárias aplicáveis às empresas estabelecidas na Áustria (laudo técnico da lavra da PWC e respectiva tradução - e-fls. 414 e ss), além da tradução juramentada dos documentos já acostados à impugnação.

A DRJ de Salvador, ao analisar o caso, houve por bem julgar improcedente a impugnação apresentada, assentando, na ocasião:

a) que não haveria nulidade, mormente por não restar demonstrada qualquer hipótese dentre as descritas no art. 59, I e II, do Decreto 70.235. Afirmou, ainda, que se por acaso se constatasse, de fato, a postergação de tributo, semelhante discussão invadiria o mérito da demanda;

b) no que tange à alegação concernente ao fato da Ipiranga Holding não ter apurado lucro nos períodos fiscalizados, que, a teor do art. 25, §§ 2º e 3º da Lei 9.249/95, tais resultados foram corretamente apurados pela fiscalização, de acordo com as normas brasileiras, atendendo-se, outrossim, à determinação constante do § 2º do art 6º da IN 213/02;

c) que a previsão contida tanto na MP 2.158-35/2001, art. 74, como na IN 213, de tributação de lucros verificados em empresas controladas no exterior não conflitaria com o tratado firmado pelo Brasil e pela Áustria, sustentando que o fato-signo presuntivo objeto da exigência seria o lucro da própria empresa nacional, aumentado pelo resultado do impacto observado a partir do MEP (não se trataria, pois, nem de tributação de lucros da empresa estrangeira, nem tampouco de exigência sobre eventuais dividendos fictos);

d) por fim, que os dados constantes de sua DIPJ (Ficha 35, linhas 11 e 12) e dos comprovantes de recolhimento do imposto ocorrido na Áustria, no ano de 2012, não permitiriam identificar o oferecimento à tributação dos "*resultados decorrentes da aplicação do MEP pela fiscalização, concernentes aos anos-calendário de 2010 e 2011, de que trata o Auto de Infração*", não tipificando, portanto, no caso, as hipóteses do art. 243, §2º e 273 do RIR.

e) quanto a compensação do imposto pago no exterior, que estes somente poderiam "*ser compensados com os valores devidos pelo contribuinte de Imposto de Renda no Brasil, no mesmo ano-calendário de 2012 (que não é objeto de autuação nesse auto de infração), observadas todas as regras referentes aos limites trazidos*", o que, afirma, de fato ocorrera (a empresa teria, de acordo com a DRJ, efetuado tal compensação - DIPJ13, Ficha 12A, Linha 15).

Cumpra aqui, de antemão, fazer-se apenas uma observação: não localizei nos autos nenhuma DIPJ, nem as relativas ao período fiscalizado, nem tampouco a apresentada no exercício de 2013.

Intimado do resultado do julgamento acima em 26/02/2018 (e-fl. 464), o contribuinte interpôs o seu recurso voluntário em 28/03/2018 (doc. de e-fl. 466), por meio do qual, basicamente reprisou os argumentos já declinados em sua impugnação. Apenas quanto a compensação pretendida, a empresa traz argumentos e demonstrativos mais detalhados que, sob seu ponto de vista, demonstrariam que os lucros apurados pela Ipiranga Holding no ano de 2012, e acrescidos ao lucro da recorrente no mesmo ano, abarcariam, justamente, os valores apurados pela fiscalização neste feito.

Este é o relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

O recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razões pelas quais, dele, tomo conhecimento.

**I - Preliminar de nulidade. Pretensa violação ao direito à ampla defesa do recorrente.**

A tese sustentada pelo contribuinte está lastreada na assertiva de que a fiscalização teria incorrido em erro de premissa ao promover a autuação. Este erro, diga-se, resumir-se-ia à exigência fiscal concernente ao IRPJ e CSLL alegadamente devidos em 2010 e 2011, com espeque na regra descrita no art. 74 das MP 2. 158-35/01, quando, em verdade, como sustenta o recorrente, haveria, tão só, uma postergação de tributos, já que tais valores teriam sido ofertados à tributação no ano de 2012.

Consequentemente, o contribuinte deduz a preliminar em análise justamente por entender que, a se considerar a ocorrência de postergação, dever-se-ia proceder a um novo lançamento, lastreado, inclusive, em preceptivo legal distinto daquele descrito no Auto de Infração.

Pois bem. Este Colegiado conhece meu posicionamento acerca da teoria dos motivos determinantes do ato administrativo, bem como sobre a rigidez com a qual me dirijo aos requisitos formais do ato de lançamento, mormente em relação à declinação dos seus motivos de fato e de direito, justificadores de sua prática. Todavia, também venho sistematicamente afirmando que a observância às regras formais atinentes ao ato administrativo não tem um fim em si mesmo... o respeito aos aspectos extrínsecos de validade do ato, vejam bem, somente se impõe para que sejam igualmente respeitados os primados contidos no art. 37, *caput*, da CFRB e, principalmente, a garantia constitucional da ampla defesa.

Eventuais vícios que não resvalam na garantia fundamental preconizada pelo art. 5º, LV, da CRFB, mesmo que possam impactar a *procedência* do lançamento, não culminam com a sua anulação, em especial no caso do processo tributário administrativo federal, cujas hipóteses de nulidade estão adstritas àquelas contempladas pelo art. 59, I e II, do Decreto 70.235.

No caso vertente, e para testar a tese deduzida pelo contribuinte, é necessário verificar se, mesmo que comprovada ocorrência de mera postergação, haveria qualquer prejuízo que pudesse, de alguma forma, representar mácula à sua ampla defesa.

Neste passo, tome-se a já citada teoria dos motivos determinantes dos atos administrativos, cujo núcleo argumentativo se assenta na premissa de que, entre os motivos de fato e os fundamentos de direito invocados pela Administração Pública, há de se verificar uma perfeita congruência; o descasamento entre os motivos delineados no ato impõe, obrigatoriamente, a sua anulação. Semelhante consequência é bem explorada por Celso Antônio Bandeira de Mello em seu "Curso de Direito Administrativo", 12ª ed., São Paulo, 2000, Malheiros Editores, p. 346:

*De acordo com esta teoria, os motivos que determinaram a vontade do agente, isto é, os fatos que serviram de suporte à sua decisão, integram a validade do ato. Sendo assim, a invocação de "motivos de fato" falsos, inexistentes ou incorretamente qualificados vicia o ato mesmo quando, conforme já se disse, a lei não haja estabelecido, antecipadamente, os motivos que*

*ensejariam a prática do ato. Uma vez enunciados pelo agente os motivos em que se calçou, ainda quando a lei não haja expressamente imposto a obrigação de enunciá-los, o ato só será válido se estes realmente ocorreram e o justificavam.*

Objetivamente, a declinação de motivos incongruentes, falsos, ou equivocados, encerra inegável mácula à ampla defesa do sujeito passivo ao qual o ato se dirige, notadamente por o induzir à se manifestar sobre motivos que, sabidamente, são inexistentes, falsos ou equivocados (tornando sua eventual defesa, por isso mesmo, insuficiente para o resguardar em relação aos motivos efetiva e concretamente existentes, verdadeiros ou corretos).

Dito isto, consideremos, argumentativamente, que os fatos apontados no processo nos permitissem concluir pela ocorrência de mera postergação; perguntem-se: a) os motivos de fato declinados pela autoridade administrativa seriam equivocados, inexistentes ou falsos? b) haveria, na espécie, uma incongruência entre os fundamentos de fato invocados pela autoridade fiscal e os motivos de direito apostos na autuação? A postergação, acaso constatada, alteraria, de forma substancial, a fundamentação do ato a ponto de trazer mácula à ampla defesa do contribuinte?

Os fundamentos de fato, deduzidos pela Autoridade Fiscal, vejam bem, não são falsos, existem e não estão equivocados... a própria contribuinte atesta, e não confronta, o fato de não ter efetuado a adição dos lucros apurados em relação à sua controlada direta (mediante apropriação dos resultados das controladas indiretas) nos anos de 2010 e 2011... e, por certo, a consequência jurídica imediatamente verificável na espécie seria, sob a ótica fiscal, a exigência dos tributos na forma do art. 74 da MP 2.158-35/2001, de sorte que, de antemão, se observa, também, a não ocorrência de qualquer conflito entre os fundamentos de fato e fundamentos de direito trazidos pelo ato de lançamento.

Em linhas gerais, o ato não se encontra viciado; não há, nem mesmo sob o pálio da alardeada teoria dos motivos determinantes, qualquer defeito que possa, sob qualquer prisma, identificar a sua nulidade, mesmo a se considerar, insista-se, a ocorrência da postergação, senão veja-se:

a) a par das discussões respeitantes a existência ou não de lucros ou sobre a aplicação do tratado em detrimento das regras de Tributação Universal da Rendas (ou Tributação em Bases Universais), mesmo que o contribuinte tenha efetuado o recolhimento das exações em 2012, o fundamento de fato, no caso vertente, continuaria válido: havia lucros em controlada estabelecida no exterior, não adicionados ao lucro da empresa nos anos-calendários de 2010 e 2011;

b) a postergação não modifica o fundamento de direito; a exigência, ainda que somente do juro e da multa, terá como premissa jurídica o descumprimento da regra encartada no art. 74 da MP 2.158-35/01, que considera disponibilizados os lucros verificados no exterior no ato de sua apuração, e não de sua realização;

c) faltaria, ao ato, apenas, a inserção dos dispositivos que tratam, especificamente, da postergação - no caso, os arts. 243, § 2º e 273 do antigo RIR.

Na última hipótese, todavia, não haveria qualquer empecilho, obstáculo ou dificuldade ao exercício pleno da ampla defesa do contribuinte, que, de forma robusta e

substancial, logrou apresentar a sua tese de defesa, inclusive, para sustentar a ocorrência da própria postergação. A falta, pois, de informação ou mesmo de manifestação sobre eventual postergação do pagamento, no caso, não encerraria, e não encerrou, qualquer prejuízo à parte insurgente, não se observando, diante disto, qualquer nulidade apreensível.

As decorrências, em verdade, da constatação de mera postergação, como pontuado pela DRJ, desafia, quando muito, a reforma do ato de lançamento e, por isso, deve ser tratada como "mérito".

Afasto, diante do exposto, a preliminar apresentada.

## II - Do mérito.

### II.1 - Da inexistência de lucros tributáveis na controlada direta, em razão da legislação local (austríaca) aplicável ao caso.

A teor do art. 248 das Lei 6.404/75, o valor da reavaliação investimentos havidos por determinada empresa pelo Método de Equivalência Patrimonial se faz, nos termos do inciso II daquele preceptivo, mediante aplicação do percentual da respectiva participação societária sobre o Patrimônio Líquido apurado em balanço ou balancete da controlada.

De outro turno, o art. 22 do Decreto-lei 1.598/77 determina o registro contábil da diferença porventura encontrada à débito ou crédito de conta de investimento, ou seja, do patrimônio líquido da companhia ou empresa, e a sua contrapartida, vejam bem, será, nos termos do inciso III, "a", do art. 248 da Lei de S/A, lançada a débito/crédito da conta de resultado (acaso a diferença em questão decorra de apuração de lucro ou prejuízo ad controlada).

A despeito de, via de regra, não integrem o lucro real do Imposto de Renda (ao menos no que tange às participações havidas em empresas nacionais), é inegável, pelos dispositivos anteriormente invocados, que a avaliação de investimentos provoca impactos diretos no lucro *contábil* das entidades. E, aqui, centra-se o problema aventado neste tópico.

De início, afasto a correção da assertiva lançada pelo recorrente de que a inexistência de lucros na controlada direta impediria a consolidação dos lucros a que alude o art. 1º, § 6º, da IN 213/02, cujo teor transcrevo a seguir:

*§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.*

A consolidação, no caso, por óbvio, seguirá os mesmos critérios descritos no art. 1º, § 4º, da IN 213 (que reprisa o texto do art. 25, § 3º, I, da Lei 9.249/95) mediante adição ao lucro líquido da controlada dos resultados das companhias nas quais esta última detem participação. Por isso mesmo, o fato da Ipiranga Holding ter apurado prejuízos nos períodos fiscalizados seria irrelevante, até segunda ordem, dado que, em princípio, pela norma acima reproduzida, a consolidação em testilha *não se faria pelo MEP*, mas por simples adição, a seu

lucro líquido (ou prejuízo) dos resultados verificados nas sociedades que em possui investimentos.

Ou seja, o § 6º do art. 1º acima não determina o recálculo do lucro líquido da controlada; ele manda, apenas, consolidar, seguindo-se a mesma lógica dos preceitos do já tratado § 4º da IN 213, os resultados das demais sociedades.

Peço vênia para transcrever o seguinte trecho do TVF (que também foi reproduzido pelo recurso voluntário), que explicita a forma pela qual a Autoridade Lançadora efetuou a predita "consolidação" dos resultados das empresas Blue Stripes e Artic Horizon na controlada, Ipiranga Holding:

Conforme o quadro 1 acima os resultados de 2010 e 2011 das controladas indiretas Blue Stripes Corporation e Artic Horizons Investments, foram consolidados no resultado da controlada direta Ipiranga Holging GmbH (Áustria) através da aplicação do Método de Equivalência Patrimonial (MEP). Desta maneira, o resultado de 2010 e 2011 da *holging* austríaca, no valor de R\$ 9.202.019,00 e R\$ 1.847.157,00 são provenientes do resultado da equivalência patrimonial oriundo daquelas controladas indiretas (página 8 do TVF).

A toda evidência, a D. Auditoria Fiscal não consolidou os lucros das controladas indiretas na *holding* austríaca tendo, isto sim, recalculado o lucro líquido daquela companhia mediante inclusão de receitas decorrentes do Método de Equivalência Patrimonial efetuado para reavaliar os seus investimentos nas sociedades Blue Stripes e Artic Horizon. Não por outra razão, ao promover a compensação dos prejuízos verificados na Ipiranga Holding, considerou apenas os montantes apurados **até 2009**, fazendo desaparecer os resultados negativos observados nos anos de 2010 e 2011.

A constatação acima, diga-se, revela vício insanável no ato de lançamento; isto porque as regras encartadas no art. 74 da MP 2.138-35 tendem a cumprir a determinação constitucional (com todos os defeitos que esta última norma comporta) de tributação universal da renda (ou tributação em bases universais), mas não autorizam, em absoluto, a revisitação das demonstrações contábil/fiscais das empresas estabelecidas no exterior.

Neste particular, e parafrasiando o Auditor Alberto Pinto Souza Filho, citado pelo Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias em declaração de voto proferida nos autos do processo de nº 16643.720059/2013-15, o dispositivo acima não permite a "Fiscalização Universal". Aliás, como muito bem pontuado por aquele Conselheiro, a interpretação dada, tanto pela fiscalização, como pela DRJ aos preceitos do art. 25 da Lei 9.295, em especial, ao inciso I do seu § 2º, revelaria inegável contrariedade aos preceitos dos arts. 9º e 11 da antiga Lei de Introdução ao Código Civil, cujo teor reproduzo abaixo:

*Art. 9o Para qualificar e reger as obrigações, aplicar-se-á a lei do país em que se constituírem.*

(...)

*Art. 11. As organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, obedecem à lei do Estado em que se constituírem.*

Aliás, a despeito do brilhante voto do Conselheiro Flávio não ter prevalecido em relação à todos os pontos discutidos naquele processo, esta parte, especificamente, foi

acolhida pela maioria dos membros deste colegiado, como se depreende da ementa do acórdão de nº 1302-003.149, publicado em 27/11/18:

*APURAÇÃO DOS LUCROS DA CONTROLADA NO EXTERIOR. OBEDIÊNCIA ÀS NORMAS DA LEGISLAÇÃO DO PAÍS DE ORIGEM.*

*O lucro auferido no exterior, por filiais, sucursais, controladas ou coligadas, deverá ser apurado por demonstrativos financeiros elaborados segundo as normas da legislação do país de seu domicílio. Apenas no caso de sua inexistência, o lucro será apurado de acordo com as normas tributárias brasileiras.*

É óbvio, ululante mesmo, não se conceber que a legislação brasileira possa determinar a conduta de pessoas ou entidades estrangeiras, ainda que para fins de tributação de lucros auferidos por empresas nacionais. A lei não viaja no espaço para além dos limites territoriais nacionais... não há como se pretender que se busque auditar as contas de empresas de outros países para se refazer a própria escrita contábil/fiscal de tais entidades; por isso mesmo, o fato invocado pelo recorrente, segundo a qual a legislação austríaca vedaria a avaliação dos investimentos pelo MEP, não obstante relevante, fica em segundo plano - ainda que assim não dispusesse a legislação alienígena, não seria franqueável à fiscalização federal recompor ou recalculer o lucro líquido de companhias não nacionais e, portanto, não sujeitas às regras, princípios ou comandos contidos no ordenamento jurídico brasileiro.

Em resumo, ainda que não existam óbices à consolidação dos resultados das controladas indiretas na Ipiranga - mediante simples adição - a forma adotada pela D. Autoridade Fiscal torna imprestável autuação, já que falece, aos agentes administrativos nacionais, competência para fiscalizar, auditar, recompor, recalculer ou modificar os dados contábeis de companhias não nacionais. A adoção do MEP para redefinir o lucro líquido da Ipiranga Holding, vejam bem, representa o mais absoluto acinte às regras contidas na Lei de Introdução ao Código Civil e ao próprio art. 25 da Lei 9.249.

Por tais razões, há que se dar provimento ao recurso voluntário a fim de cancelar integralmente o crédito.

## **II.2 - Do tratado Brasil-Áustria**

Não bastasse a questão aventada no tópico anterior, e ainda que fosse possível a ultrapassá-la, a autuação em análise não sobreviveria à aplicação do tratado firmado por Brasil e Áustria, e promulgado pelo Decreto 78.107/76, para evitar dupla tributação.

E, vejam bem, mesmo que esta convenção adote em parte o modelo OCDE e, por isso mesmo, reprise as disposições da Cláusula 7º do predito modelo - que, ao fim e ao cabo, concentra as divergências havidas entre aqueles que entendem pela prevalência do tratado e aqueles que sustentam que a MP 2.158-35 não conflita com tais acordos -, há, aqui, particularidade, consistente em previsão específica extraível das disposições da sua Cláusula 23, item 2, cujo teor destaco abaixo:

*ARTIGO 23*

*Método para eliminar a dupla tributação*

*(...)*

2. *Os dividendos pagos por uma sociedade residente na Áustria a uma sociedade residente do Brasil que possua no mínimo 25% das ações do capital da sociedade que paga os dividendos serão isentos do imposto de sociedade no Brasil.*

Em linhas gerais, e a despeito das várias teses antinômicas que orbitam a interpretação do art. 7 dos tratados OCDE, é inegável que a regra acima reproduzida, que não é particular e comum a todas convenções que versam sobre dupla tributação, põe uma pedra de toque sobre o assunto e afasta qualquer possibilidade de se exigir o IRPJ e a CSLL sobre os resultados verificados pela sociedade estrangeira controlada.

A DRJ tenta contornar esta questão à alegação de que, em verdade, não se estaria tributando, nem o lucro da empresa estrangeira, nem tampouco eventuais dividendos fictos, mas, efetivamente, o resultado da reavaliação, via MEP, do investimento da recorrente havido com relação a empresa estrangeira por ela controlada.

De antemão, afirma-se, não foi isto o que afirmou a Autoridade Fiscal, que, outrossim, deixou claro que estava efetuando o lançamento do IRPJ e da CSLL sobre "os lucros observados no exterior". Veja-se:

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

Ou seja, haveria, *in casu*, uma inovação argumentativa por parte da DRJ; mas, ainda assim, vejam bem, a tese aventada pela Turma Julgadora *a quo* é, *venia concessa*, inacurada.

Ora, o art. 25 da Lei 9.249 é absolutamente claro no sentido de que se almeja, ali, a exigência das exações em bases universais. Isto é, a norma em referência busca a tributação de "lucros" verificados no exterior, e não os lucros próprios das companhias nacionais, **sem prejuízo da manutenção das regras atinentes à reavaliação de investimentos preconizada pelo antigo art. 388 do RIR:**

*§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.*

Em momento algum, o art. 25, que trata da tributação internacional dos lucros, afirma, contextualiza ou intenciona dizer que os resultados ali perqueridos decorreriam da variação patrimonial percebida em relação aos investimentos havidos pelas empresas nacionais. E a Lei 9.249 não faz, insista-se, nem mesmo, referência aos preceitos que tratam do MEP, lembrem-se (especificamente o art. 388 do RIR ou 21 do Decreto-lei 1.598/77):

Pelo contrário, o citado § 6º diz claramente que a tributação dos lucros verificados no exterior não prejudicará a reavaliação dos investimentos realizados via MEP, que continuará obrigatória e, outrossim, neutra. Outro entendimento, como, v.g., o externado pela DRJ (que admite a supressão parcial da neutralidade do MEP pela adição dos lucros verificados no exterior ao lucro líquido), resultaria, potencialmente, em fato impensável:

a) a empresa teria os lucros percebidos por sua controlada tributados, como resultado da aplicação dos preceitos do art. 25 da Lei 9.249 (e, portanto, na ótica fiscal, como receita, agora tributável, decorrente da reavaliação de seu investimento);

b) na hipótese da venda destes ativos, tendo em conta a reavaliação integral, via MEP, que lhe é obrigatória, observaria uma nova exigência fiscal, desta feita, sobre os ganhos de capital apurados, **mesmo que o resultado do MEP, a par de lucros apurados, tenha sido negativo.**

Ou seja, a consideração dos ditames do art. 25, *caput*, da Lei 9.249 (com a redação que lhe foi dada pela MP 2.158-35) como regra de tributação interna de resultado de reavaliação de investimento poderia encerrar, em tese, *bis in idem*, culminando, pois, com a violação expressa e inegável dos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco.

Além disso, vejam bem, o art. 25, supra tratado não alcança os lucros observados pela Companhia ou Empresa nacional; seu objeto, é o lucro efetivamente apurado por suas controladas no exterior ou, de outra sorte, a decisão do Supremo em relação às coligadas (e a inconstitucionalidade da norma em testilha quanto a esta situação) **não faria nenhum sentido**. Para tanto, transcrevo, abaixo, um trecho do voto condutor da ADI 2.588, em que a Relatora Min Hellen Grace assim ponderou:

*4.2 - No caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora. O art. 243 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as modificações da Lei nº 9.457, de 5 de maio de 1997), no seu parágrafo 2º define empresa controlada como sendo aquela em relação à 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. A disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora, que detém o poder decisório sobre o destino desses lucros, ainda que não remetidos efetivamente, concretamente pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil.*

A justificativa, pois, sustentada pelo Supremo para validar parcialmente a MP 2.158, foi de que, no caso das controladas, a empresa Nacional perceberia, ou deteria, de imediato *a disponibilidade jurídica da renda*, ainda que não deliberada a distribuição dos lucros apurados. Semelhante disponibilidade, contudo, não seria verificada em relação às coligadas!

Ora, estivéssemos tratando de exceção parcial ao MEP, por que, então, a posição adotada pelo Supremo quanto às coligadas? Qual a relevância da disponibilidade jurídica da renda verificada no exterior para fins de reavaliação de investimento (que deverá ser feita, ainda que a empresa investida não seja controlada pela empresa nacional)?

A resposta é uma, e uma só: a exigência contida no art. 25 da Lei 9.249, não trata de dividendos (fictos ou reais - daí a aplicação do art. 7º da Convenção), muito menos se reporta ao resultado positivo do MEP, *mas, isto sim, da disponibilidade jurídica dos lucros apurados pela controlada no exterior.*

Agora, se não estamos diante de uma receita de MEP, há duas possibilidades a se considerar:

a) estamos diante de tributação lucros, propriamente, apurados pela empresa estrangeira e, nesta esteira, estaríamos em aberto e direto conflito com a regra encartada no art.7º do Tratado Brasil-Áustria;

b) estaríamos tributando, em verdade, os etéreos e inventivos "dividendos fictos" e, assim o sendo, a exigência ainda esbarraria nos preceitos do art. 23, item 2, da Convenção anteriormente mencionada.

Seja qual for o vértice adotado para analisar o caso, a conclusão será sempre a mesma: os resultados verificados pela controlada da recorrente não são tributáveis; se se tratar de receita de variação patrimonial (MEP), é neutra do ponto de vista fiscal; por outro lado, em se tratando de lucros apurados no exterior, o art. 7º do tratado Brasil-Áustria impede a exigência; e, finalmente, em se considerando tais resultados como dividendos fictos, antecipados, o art. 23 do mesmo acordo internacional sepulcraria a pretensão fiscal.

A toda evidência, diga-se, o recurso deve ser provido, mesmo que, insista-se, superada a questão aventada no tópico II.1.

### **III - Pedidos sucessivos.**

Diante do que decidi acima, ficam prejudicadas as demais questões aventadas no recurso voluntário, mormente em relação ao problema da postergação do pagamento das exações, bem como quanto a compensação dos valores pagos, pela empresa, no ano de 2012, a título de imposto de renda, à Áustria.

### **IV - Conclusão.**

A luz do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário a fim de cancelar a exigência fiscal.

*(assinado digitalmente)*

Gustavo Guimarães da Fonseca

### **Voto Vencedor**

Conselheira Maria Lúcia Miceli - Redatora designada.

Como de praxe, o i. Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca apresentou seu voto bem fundamentado dando provimento ao recurso voluntário, mas que eu ouse divergir, pelos motivos que passo a expor.

Em seu recurso voluntário, a recorrente apresenta três pontos principais de defesa para cancelar o lançamento:

1) A sociedade austríaca, Ipiranga Holding GmbH, não auferiu lucro no período uma vez que, nos termos da legislação da Áustria, avalia seus investimentos pelo método do custo, de forma que os lucros das sociedades Blue Stripes e Artic Horizons somente seriam auferidos pela Ipiranga Holding GmbH no momento de sua efetiva distribuição, ou da realização do investimento;

2) O Tratado Brasil-Áustria impediria a tributação dos lucros.

3) A autuação deveria exigir a diferença do imposto, multa de mora e juros de mora, em virtude da postergação na apuração do lucro, na medida que o lucro questionado pela fiscalização foi apurado e levado à tributação no ano-calendário de 2012.

Com relação ao **primeiro item**, entendo que não assiste razão à recorrente. A aplicação do Método de Equivalência Patrimonial é determinação expressa do artigo 25, § 6º da Lei nº 9.249/95. Esclareço que o MEP consiste em uma técnica de avaliação do patrimônio que resulta na consolidação dos resultados de todo o grupo empresarial, devendo ser incluídas também as controladas indiretas. Em verdade, se fosse considerado apenas o balanço da controlada direta no exterior, não haveria qualquer reflexo na controladora brasileira da variação dos investimentos em participação societária em controlada indireta, já que a maioria dos países do mundo não adota o método da equivalência patrimonial, mesmo porque as regras internacionais de contabilidade não o permitem.<sup>2</sup> No presente caso, em que pese as controladas indiretas auferirem lucro na monta de R\$ 9 milhões em 2010, e R\$ 1,8 milhões em 2011, se aplicado o entendimento da recorrente, nada disso afetaria o resultado da controladora no Brasil. Não é essa a intenção do Método da Equivalência Patrimonial.

O que se deve deixar claro é que a determinação prevista no citado dispositivo não contradiz o caput do artigo 6º da IN SRF nº 213/2002, que prevê que as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio. De fato, o lucro da controlada na Áustria foi apurado conforme determina a legislação daquele país, com apuração de prejuízos nos anos-calendário de 2010 e 2011. Mas a apuração dos reflexos dos resultados das controladas no exterior, seja direta ou indireta, deverá ser feito pelo MEP, conforme determina a legislação brasileira.

E, neste ponto, faço um parêntese, pois já me posicionei contrária a qualquer intervenção do fisco brasileiro na apuração do lucro de uma controlada, como ocorrido no caso AMBEV, Acórdão nº 1302-003.149, de 16 de outubro de 2018. Naquele lançamento, o Fisco glosou uma despesa de ágio que não atendia aos requisitos de dedutibilidade previstos na *legislação brasileira*. Mas não é ocorre neste lançamento. A aplicação do MEP para apurar o

---

<sup>2</sup> MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens, SANTOS, Ariovaldo dos, IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de Contabilidade Societária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 219.

resultado a ser tributado na controladora brasileira não é impor àquela controlada situada na Áustria as normas tributárias brasileiras. Não significa incluir receitas a serem tributadas na Ipiranga Holding GmbH. Mas, sim, apurar os efeitos que os lucros das controladas indiretas refletem na controladora brasileira, desde que os resultados sejam consolidados na controlada direta, conforme preceitua o artigo 1º, §6º da IN SRF nº 213/2002.

Acerca deste tema, vale a pena transcrever as lições de José Luiz Bulhões<sup>3</sup>

*2. Determinação pela Investidora - A determinação do valor do patrimônio líquido do investimento é procedimento de escrituração da investidora. Consiste na reunião das informações e nos cálculos necessários para determinar o ajuste no valor de patrimônio líquido do investimento a ser procedido nos registros contábeis da investidora, e não implica nenhum lançamento na escrituração das coligadas ou controladas. Cabe à investidora obter as informações, proceder aos cálculos e lançar o ajuste na sua escrituração, sem que daí resulte modificação na escrituração da controlada ou coligada. (grifei)*

Nestes termos, a prevalecer o entendimento que o método de custo, adotado na controlada situada na Áustria, impediria a aplicação do MEP na controladora, seria o mesmo que aplicar legislação alienígena à brasileira, o que não pode ser aceito.

Por fim, vale lembrar que a legislação brasileira permite a compensação do imposto que tenha sido porventura pago pelas controladas indiretas, fato que não traria qualquer prejuízo ou implicação na controlada direta situada na Áustria.

Concluo, portanto, correto procedimento da auditora fiscal ao calcular os lucros auferidos no exterior com a aplicação do Método da Equivalência Patrimonial, procedimento este que não afronta o caput do artigo 6º da IN SRF nº 213/2002.

Quanto ao **segundo item**, de que o Tratado Brasil Áustria impediria a tributação dos lucros auferidos na controlada Ipiranga Holding GmbH, já me posicionei contrária a este entendimento, quando relatora do processo administrativo nº 16643.720019/2011-10, por meio do Acórdão nº 1302-003.030, de que os tratados não impedem a tributação dos lucros auferidos pela controlada/coligada, residente no Brasil, em decorrência da aplicação do Método de Equivalência Patrimonial.

Assim, peço vênica para transcrever parte do meu voto daquele Acórdão:

*O fundamento legal da autuação é o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, que determina que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior seriam considerados disponibilizados para controladora ou coligada na data do balanço em que tivessem sido apurados.*

*Assim, ao dispor que os lucros seriam considerados automaticamente distribuídos a seus investidores na data do balanço, a MP nº 2.159-35/2001 elegeu como fato gerador uma presunção muito contestada pelos contribuintes, sendo objeto de*

<sup>3</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões, Imposto sobre a renda - pessoas jurídicas. v. I. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p.501.

*ação de inconstitucionalidade, ADI nº 2.588/DF, cuja repercussão geral foi reconhecida no julgamento do RE 611.586. A discussão, que iniciou em 21 de janeiro de 2001, terminou em 10 de abril de 2013, resultando no seguinte entendimento:*

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

*Note-se que, relativo a controladas em países sem tributação favorecida, e também a coligadas localizadas em paraísos fiscais, a decisão não possui efeito erga omnes, prevalecendo a presunção de constitucionalidade.*

*Entretanto, nestes casos, este colegiado deve observar a Súmula nº 2 do CARF, motivo pelo qual deixo de analisar questões acerca da constitucionalidade ou não trazidas no recurso voluntário.*

(...)

*(...) Isto porque entendo que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 não é incompatível com as convenções para evitar a dupla tributação. Como demonstrado anteriormente, o Método de Equivalência Patrimonial tem por função permitir que os resultados de uma sociedade (controladora brasileira) que seja sócia ou acionista de outra (controladas no exterior) reflitam, em cada balanço, o valor de participação nos lucros, prejuízos, ou qualquer outro acréscimo ou decréscimo ao patrimônio líquido das sociedades investidas. Os lançamentos contábeis ocorrem nas investidoras brasileiras, com o reconhecimento do acréscimo patrimonial na controladora.*

*Ademais, ainda que represente um acréscimo patrimonial na pessoa jurídica com sede no Brasil, a legislação permite a compensação do imposto pago pela investida no exterior com o IRPJ e CSLL devidos pela controladora, conforme artigo 26 da Lei nº 9.249/95. Ou seja, só haverá imposto a pagar pela controladora se a alíquota adotada no país da contratada for inferior à adotada no Brasil. E essa compensação independe de qualquer tratado internacional.*

*Acerca desta questão, convém transcrever o comentário da própria OCDE acerca do objetivo do § 1º do artigo 7º da Convenção Modelo, que dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado:*

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

*limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna*, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros.”

*O própria OCDE compartilha do entendimento de que o tratado não limita o Estado Contratante de tributar o acréscimo patrimonial de seu residente contribuinte, ainda que este valor decorra dos efeitos, na controladora, dos lucros auferidos pela controlada no outro Estado Contratante.*

*Ou seja, a princípio, a existência de tratado firmado para evitar a dupla tributação, entre o Brasil e o país sede da controlada direta, não impede a tributação dos lucros auferidos de suas próprias controladas (controladas indiretas da investidora brasileira), devidamente consolidados, nos termos do § 6º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002.*

Já o **terceiro item** merece maior atenção. A recorrente alega que, no momento em que foi lavrado o auto de infração, **a fiscalização tinha pleno conhecimento de que o lucro da Ipiranga Holding GmbH**, que não fora reconhecido na apuração do IRPJ e CSLL devidos nos anos-calendário 2010 e 2011, **teria sido reconhecido na apuração do IRPJ e CSLL devidos no ano-calendário de 2012**. Esclareceu que foi neste período que a controlada direta foi liquidada, e que houve a realização dos investimentos, reconhecendo os resultados apurados pelas sociedades Blue Stripes e Artic Horizons.

Antes da análise desta questão, verifico que a afirmação de que a autoridade fiscal tinha conhecimento da suposta "postergação" da tributação dos lucros não se sustenta. Compulsando as respostas aos Termos de Intimação, em nenhum momento esta informação foi levado ao conhecimento do auditor fiscal, pois tão somente a recorrente informava que a controlada na Áustria teve prejuízo nos anos-calendário de 2010 e 2011, e lucro no ano-calendário de 2012. Confira-se:

1) Resposta ao Termo de Intimação nº 1 fls .15

12) **Comprovação da inclusão nos cálculos do Imposto de Renda no Brasil, dos lucros obtidas com as entidades no exterior;**

A Ipiranga Holding GmbH apurou prejuízo nos anos calendários de 2010 e 2011. Apenas no ano calendário de 2012 houve apuração de lucro pela Ipiranga Holding GmbH, o qual será incluído na DIPJ exercício 2013, ano calendário 2012.

13) Cópias de documentos comprobatórios do pagamento do imposto de renda no exterior utilizado para deduzir o valor do tributo devido no Brasil, ou que tenham ficado pendentes para futuro aproveitamento e suas respectivas contabilizações (doc.10);

Como mencionado na resposta à questão 12, a Ipiranga Holding GmbH somente auferiu lucro em 2012, tendo recolhido na Áustria o imposto de renda sobre referido resultado, resultando em carga fiscal de aproximadamente 40%. Esse montante será utilizado pela Intimada para deduzir o valor do tributo devido no Brasil, nos termos do Artigo 26 da Lei n.º 9.249 de 1995.

## 2) Resposta ao Termo de Intimação nº 2 - fls. 118

6) Demonstrar como foram efetuados os cálculos dos valores observados na ficha 35 – Participação no Exterior – Linha 11 (AC2010) e 2012 (AC2011) no valor de R\$9.202.019,00 e R\$1.847.157,00, respectivamente relativos a Ipiranga Holding GmbH.

	2009	2010	2011
PL Arctic - USD (IFRS)	27.892.987,00	31.206.180,00	31.318.549,00
Cálculo da equivalência na Blue ref. investimento na Arctic (IFRS)			
Net income for the year - Equivalência patrimonial (IFRS)		3.313.193,00	112.369,00
Nominal Capital (original)		2,00	2,00
Share Premium (original)		20.735.000,00	20.735.000,00
Retained Earnings (IFRS)		7.157.987,00	10.471.180,00
PL Blue Stripes - IFRS - USD	27.892.989,00	31.206.182,00	31.318.551,00
Cálculo da equivalência na Ihold-Áustria ref. investimento na Blue-BVI (IFRS)			
Cotação compra USD para BRL (fonte: Bacen 31/12/2010)	1,7404	1,6654	1,8751
PL Blue Stripes - BRL (IFRS)	48.544.958,06	51.970.775,50	58.725.414,98
Cotação compra EUR para BRL (fonte: Bacen 31/12/2010)			
PL Blue Stripes - EUR (IFRS)	2,5058	2,2266	2,4331
PL Blue Stripes - EUR (IFRS)	19.372.805,84	23.340.867,47	24.136.046,60
Equivalência patrimonial - EUR (IFRS)			
Resultado líquido Ihold - balanço original - EUR		3.968.061,63	795.179,13
		-5.506,00	-3.811,89
Resultado líquido Ihold - EUR (IFRS)		3.962.555,63	791.367,24
Cotação compra EUR para BRL (fonte: Bacen)			
Resultado - BRL (IFRS)		2,3222	2,3341
Resultado - BRL (IFRS)		9.202.018,39	1.847.156,66

## 3) Resposta ao Termo de Intimação nº 4

No presente termo de intimação, a d. fiscalização requer “a apresentação da apuração do lucro/prejuízo societário no exterior por meio de investimento da sociedade austríaca Ipiranga Holding GmbH em controladas nos anos calendários anteriores a 2010, caso existam prejuízos acumulados passíveis de compensação numa eventual atuação”.

Nesse sentido, cumpre esclarecer que segundo a legislação austríaca só existe um Balanço, válido para fins societários e fiscais. Os Balanços oficiais apresentados como doc. 5 da petição de atendimento ao Termo de Intimação n.º 1, protocolada em 17 de junho de 2013, refletem esta realidade, que foi sintetizada por meio de tabela a seguir reproduzia:

Ipiranga Holding Gmbh	Demonstrativo de Resultado em EURO
Lucro/Prejuízo Acumulado 2009	-€ 20.700,10
Resultado 2010	-€ 5.505,92
Resultado 2011	-€ 3.811,89
Resultado 2012	€ 3.703.289,69

A tabela acima deixa claro que segundo a legislação da Áustria, a Ipiranga Holding GmbH apenas auferiu lucro em 2012, sendo que tal resultado foi devidamente levado à tributação na Áustria e considerado pela Intimada na apuração do lucro real no Brasil.

Cumpre esclarecer que, na petição de atendimento ao Termo de Intimação n.º 2, Foi informado que os valores inseridos na Ficha 35 – Participações no Exterior – Linha 11 nas DIPJ 2011 (AC 2010) e 2012 (AC 2011) refletiam o lucro societário no exterior da Ipiranga Holding GmbH. Note-se que a expressão lucro societário foi utilizada para explicar que estes valores apenas existem segundo as regras societárias brasileiras, as quais diferem das regras austríacas.

#### 4) Resposta ao Termo de Intimação nº 04 - fls. 151

No presente termo de intimação, a d. fiscalização requer novamente “a Apresentação da apuração do lucro/prejuízo societário no exterior por meio de investimento da sociedade austríaca Ipiranga Holding GmbH em controladas nos anos calendários anteriores a 2010, caso existam prejuízos acumulados passíveis de compensação numa eventual atuação”.

Nesse sentido; conforme esclarecido anteriormente, a sociedade austríaca Ipiranga Holding GmbH até dezembro de 2010, segundo as regras fiscais e contábeis da Áustria (as quais estão refletidas nas demonstrações financeiras apresentadas), havia apurado prejuízo acumulado de apenas €26.206,02. Em 2011, a sociedade também apurou prejuízo (€3.811,89), sendo que apenas em 2012 houve a apuração de lucro, no montante de €3.703.289,69.

Diante destas respostas, o auditor fiscal não poderia prever que os lucros resultantes da aplicação do MEP, relativos aos anos-calendário de 2010 e 2011 teriam sido tributados em 2012. Esta alegação só veio com a apresentação da impugnação, na qual a autuada, pela primeira vez, aduz que, "*Na pior das hipóteses, a presente autuação somente poderia exigir diferenças de imposto, multa de mora e juros de mora, em virtude da postergação na apuração do lucro, na medida que em que o lucro questionado pela d. fiscalização federal foi apurado e levado à tributação pela Impugnante em 2012.*"

E esta questão levantada pela recorrente perpassa pela comparação dos métodos de avaliação dos investimentos, pois eles possuem sistemática e objetivos diferentes. O Método da Equivalência Patrimonial procura atualizar o valor contábil do investimento conforme seu desempenho, **reconhecendo os resultados a cada exercício** (regime de competência). E, conforme determina a legislação, os lucros calculados pela aplicação deste método devem ser tributados na controladora no final do exercício, independente de serem distribuídos ou não. Já no Método de Custo de Aquisição, o investimento é registrado pelo seu custo histórico de aquisição (o parecer jurídico acostado aos autos ratifica este entendimento - fls. 342) e não é alterado até a sua venda, **não importando os resultados obtidos pelas investidas**. Pelo Método do Custo de Aquisição, enquanto durar o investimento, os dividendos serão distribuídos, quando assim for definido, e registrados como receita na investidora (regime de caixa).

Para melhor demonstrar esta diferença, trago exemplo elaborado no Manual de Contabilidade da Sociedades por Ações, FIPECAFI (6ª Edição, página 157):

*Capítulo 11 - Investimentos - Método da Equivalência Patrimonial.*

*11.1.2 - Comparação com o Método do Custo*

*11.1.2.c - Demonstração Prática dos Efeitos.*

*A situação é de uma Empresa A, que resolveu expandir suas atividades, tendo como constituído, em 31-12-X0, uma Controlada B, da qual detinha 100% das ações (10.000 ações ao todo). O total do investimento feito pela Empresa A, em X0 (capital subscrito da B), foi de \$ 10.000. Suponhamos que os resultados das operações da Cia. B e a evolução de seu patrimônio sejam como segue:*

	X0	X1	X2	X3	X4
Saldo no início do ano		10.000	12.000	15.600	20.100
Mais: Lucro no ano		3.000	4.800	6.000	10.000
Mais: Integralização Capital	10.000				
Menos dividendos distribuídos		(1.000)	(1.200)	(1.500)	(2.500)
Saldo no final do ano	10.000	12.000	15.600	20.100	27.600

*A conta de Investimentos estaria registrado, na Empresa A, pelos seguintes valores:*

	X0	X1	X2	X3	X4
Método do Custo	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Método da Equivalência Patrimonial	10.000	12.000	15.600	20.100	27.600
Diferença não registrada na Empresa A <b>mensal (lucro - dividendos distribuídos)</b>	-	2.000	3.600	4.500	7.500
Diferença não registrada na Empresa A <b>acumulada</b>	-	2.000	5.600	10.100	17.600

*Como verificamos, a diferença apurada vai se ampliando gradativamente e é decorrente do lucro apurado e não distribuído pela investida. O mesmo ocorrerá como outros*

*acréscimos ou diminuições patrimoniais, reconhecidos no métodos da equivalência patrimonial e não no método de custo. (grifei)*

Das explicações acima, uma postergação na tributação dos lucros até seria possível, mas desde que não ocorresse apuração de prejuízo na controlada, evento que, a princípio, reduziria ou eliminaria estes resultados positivos acumulados, assim como a distribuição de dividendos no futuro.

Nestes termos, concluo que a comprovação de que os lucros tributados neste lançamento teriam sido oferecidos à tributação pela Ipiranga Holding GmbH, e partindo da premissa que foi aplicado o Método de Custo nos termos da legislação austríaca, dependerá da comprovação de que as controladas indiretas Blue Stripes e Artic Horizons distribuíram os dividendos relativos a estes resultados positivos.

Aliás, *a falta de comprovação* de que os lucros tributados neste lançamento teriam sido oferecidos à tributação em 2012 foi apontada pela DRJ, nos seguintes termos:

*Na DIPJ 2013 (ano-calendário 2012), Ficha 35, Linha 11, indicou Lucro líquido do período de apuração (2012) de R\$ 13.227.148,25 e, na Linha 12, a Impugnante indicou Imposto Devido de R\$ 3.249.004,51. No entanto, o imposto confirmado pela documentação apresentada, pago no exterior em 2013, referente a 2012, foi de **EUR 904.617,32**, o qual, convertido em 05/05/2013 (data do pagamento), equivale a R\$ 2.513.479,22.*

***Contudo, a Impugnante não junta documentação contábil e fiscal que comprove que os R\$ 13.227.148,25 oferecidos à tributação em 2012 se refiram aos resultados decorrentes da aplicação do MEP pela fiscalização, concernentes aos anos-calendário de 2010 e 2011, de que trata o Auto de Infração.***

No recurso voluntário (e apenas nele), a recorrente esclarece que o valor de R\$ 13.227.148,26 decorre do lucro reconhecido pela Ipiranga Holding GmbH no ano-calendário 2012, no valor de **EUR 3.703.289,69**, que por sua vez conteria o valor de EUR 3.479.191,56, que por sua vez seria o somatório dos resultados das controladas indiretas nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, nos valores de US 3.313.193,00, US 112.369,00 e US 1.206.152,47, respectivamente. Nos termos da já citada legislação austríaca que determina a observação do Método do Custo, concluo que estes resultados seriam os dividendos distribuídos.

A seguir, elaborei demonstrativos com os valores apontados pela recorrente, valendo lembrar que:

1) lucros tributados no presente lançamento => US\$ 3.313.193,00 (ano-calendário de 2010) e US\$ 112.369,00 (ano-calendário de 2011).

2) valor oferecido à tributação na DIPJ/2013 => R\$ 13.227.148,26

Lucro apurado pela investida EURO	€ 3.703.289,69
(+) impostos descontados na apuração local	€ 1.205.836,00
(=) Lucro antes dos impostos disponibilizados em 31/12/2012	€ 4.909.125,69
(x) Taxa de câmbio de 31/12/2012	R\$ 2,69
(=) Lucro apurado pela investida na moeda local em reais	R\$ 13.227.148,26

Resultado do Exercício das controladas indiretas EURO	€ 3.479.191,56
(+) Ganho de variação cambial auferidos pela controlada direta	€ 224.098,13
(=) Lucro apurado pela investida EURO	€ 3.703.289,69

Resultado acumulado da Arctic Horizons				
	2010	2011	2012	total
Resultado US\$	\$ 3.313.193,00	\$ 112.369,00	\$ 1.206.152,47	\$ 4.631.714,47
Cotação USD-EUR	1,337	1,2976	1,3189	
Resultado do exercício (EUR)	€ 2.478.080,03	€ 86.597,56	€ 914.513,97	€ 3.479.191,56

Ocorre que estes valores são divergentes se comparado com os demais demonstrativos trazidos aos autos durante a ação fiscal. Vejam que a recorrente alega que as demonstrações financeiras da Ipiranga Holding GmbH do ano-calendário de 2012 estão anexadas aos autos às fls.108, confirmando o valor de EUR 3.703.289,69.

A seguir, reproduzo o demonstrativo de fls. 108:

Ipiranga Holding GmbH in Liquidation		Profit and Loss Account 2012-01-01 - 2012-12-31	
Profit and Loss Account		2012 EUR	2011 EUR
1. Other operating expenses			
a) Other		-2.700,31	-2.072,50
2. Operating result		-2.700,31	-2.072,50
3. Income from equity holdings		914.167,08	0,00
<i>(thereof derived from affiliated companies)</i>		<i>914.167,08</i>	<i>0,00</i>
4. Other interest income and similar income		0,08	10,61
5. Income from the disposal of and value adjustments to financial assets		4.739.656,99	0,00
6. expenditure related to financial investment		742.004,12	0,00
<i>expenses concerning affiliated undertakings</i>		<i>742.004,12</i>	<i>0,00</i>
7. Financial result		4.911.826,00	10,61

8. Profit from operating activities, Loss from operating activities	4.300.125,69	-2.061,89
9. Taxes on income and revenue	1.205.836,00	-1.750,00
10. Net income	3.703.289,69	-3.811,89
11. Reversal of capital reserves a) not appropriated	16.149.396,40	0,00
12. Profit/Loss for the year	22.352.563,09	-3.811,89
13. Loss carried forward from previous years	-30.017,91	-26.206,02
14. Balance sheet profit/loss	22.322.545,18	-30.017,91

Este demonstrativo não está traduzido, mas é possível perceber que o lucro de EUR 3.703.289,69 (Linha 10 - Net Income) decorre de outros resultados, dos quais discrimino os positivos:

Linha 3 - Income from equity holdings (*rendimento da participação em capital = dividendos ?*) => EUR 914.167,08

Linha 4 - Other interest income and similar income (*outros rendimentos*) => EUR 6,05

Linha 5 - Income from the disposal of and value adjustment to financial assets (*Receita de alienação e ajuste de valor para ativos financeiros*) => EUR 4.739.656,99.

Do cotejo dos valores envolvidos, não restou evidente que os lucros auferidos no presente lançamento foram tributados em 2012. De acordo com a defesa, o lucro de € 3.479.191,56 (total dos lucros/dividendos em EUROS dos anos de 2010 a 2012) deveria compor o demonstrativo acima, até a Linha 10 (lucro líquido). Esta comprovação não é tão clara diante dos valores apontados. Certamente, não estariam inclusos na Linha 3, a despeito de se tratar de dividendos auferidos.

Ademais, sequer estão comprovados outros valores mencionados no recurso voluntário, tais como o ganho auferido pela Ipiranga Holding GmbH a título de **variação cambial** no valor de € 224.098,13, assim como o **resultado da controlada indireta Arctic Horizons para o ano-calendário de 2012** no valor de € 914.513,97.

De fato, a recorrente apenas elaborou demonstrativos, desacompanhados de outros elementos que os comprovassem, na tentativa de demonstrar o que alega na defesa.

**Outro ponto de divergência** é com relação a afirmação de que a controlada Ipiranga Holding GmbH teria sido liquidada em 2012, momento em que teria ocorrido a realização dos investimentos, reconhecendo os resultados apurados pelas sociedades Blue Stripes e Arctic Horizons.

Mais uma vez me valho dos demonstrativos apresentados durante a fiscalização, pois consta às fls. 107 cópia do Balanço em 31/12/2012, onde se verifica que os investimentos em controladas não foi reduzido, mas aumentou de EUR 19.149.369,49 para EUR 21.863.248,35. Ou seja, a princípio, os investimentos nas controladas Blue Stripes e Arctic Horizons se mantiveram. Outra hipótese possível, mas carente de demonstração, seria que

Processo nº 16643.720049/2013-80  
Acórdão n.º 1302-003.385

S1-C3T2  
Fl. 538

novos investimentos foram adquiridos, a despeito da liquidação da Ipiranga Holding GmbH, que ocorreu, segundo documentos traduzidos, em 16/10/2013.

Do todo exposto, concluo que não restou comprovado que *lucro questionado pela d. fiscalização federal foi apurado e levado à tributação pela Impugnante em 2012*. Consequência lógica é qualquer recolhimento que tenha ocorrido em 2012 não se presta para compensar os créditos tributários lançados nesta autuação.

De todo modo, ainda que fosse comprovado o oferecimento dos lucros das controladas no ano seguinte, os pagamentos não poderiam ser utilizados para compensar, pelos seguintes motivos.

Em sua defesa, a recorrente afirma que faz jus a crédito de EUR 2.108.703,32, correspondente a R\$ 4.855.212,86, conforme comprovante de pagamentos e memória de cálculo a seguir:

**Comprovante de pagamento do imposto pago no exterior**

ERSTE BANK		BLZ 2011 BIC ERSTAWW33 DVR 3002133	KONTOAUSZUG Account Statement	über Kontostand / end Balance	2.207.110,91
KA-2012 St.Nr. 064/7587				Wert/Value	Betrag/Amount in EUR
PA 1/23				0506	904.617,32
K-2012 St.Nr. 064/7587				0506	1.204.086,00
PA 1/23					
Identifikation: Nr./No. Messn. 1980095 Ipiranga Holding GmbH in Liq. Schulhof 6 / 1.Stock 1010 Wien				Gutschrift/Credits Saldoangewandte über Kontostand / New Balance	0,00 <b>2.108.703,32</b> 98.407,59
				GUTHABEN	

**Memória de cálculo referente ao imposto pago no exterior**

Ir pago na Áustria (WHT)	€	904.617,32
Ir pago na Áustria	€	1.204.086,00
Ir pago na Áustria - total	€	2.108.703,32
Reembolso de 40% concedido na Áustria e não compensado	-€	361.846,93
Saldo de IR a compensar (em EUR)	€	1.746.856,39
Cotação EUR-BRL	R\$	2,7794
Saldo de IR a compensar (em BRL)	R\$	4.855.212,66

Ocorre que, conforme a declaração dos rendimentos trazidas aos autos, relativo ao ano-calendário de 2012, apresentada pela Ipiranga Holding GmbH, controlada direta na Áustria, o imposto devido é de EUR 904.617,32:

**III. Imposto sobre rendimento de capital (KESt)**

1. KESt recolhido no valor de 25% (25% do rendimento de capital conforme item I, 1a): 904.617,32.
  2. KESt recolhido no valor inferior a 25% do rendimento de capital conforme item I, 1b: [em branco].
  3. KESt conforme valores de pagamento válidos de acordo com o § 9, alínea 6 ou 7 UmgrStG (25% dos valores pagos conforme item II. 1): 0,00
  4. KESt para receitas conforme § 16, alínea 5, item 1 UmgrStG (25% do rendimento de capital conforme item II. 2b): 0,00
- Soma de KA: 904.617,32.**

Ou seja, não é possível vincular o recolhimento no valor de EUR 1.204.086,00 aos resultados positivos do ano-calendário 2012 auferidos pela controlada Ipiranga Holding GmbH.

E, com relação ao pagamento de EUR 904.617,32, é possível verificar que ele decorre da tributação da *reversão da reserva de capital*. De acordo com a tradução da declaração do ano de 2012, foram tributados os rendimentos de capital, no valor de EUR 22.676.865,67, que descontado 25% (EUR 3.618.469,27), resulta no valor de EUR 19.149.396,40 (item c):

**I. Foram pagos, creditados ou pré-pagos com base em:**

1. Participações em lucros (dividendos), juros e demais valores relacionados a ações, direitos de usufruto e participação de capital; ações em sociedades de responsabilidade limitada, aquisição e sociedade industrial com participações em empresas inativas, valores advindos de ações corporativas de sociedades agrárias e contribuição a instituições privadas (§ 93, alínea 2, item 1 e 2):

Do ano-calendário de: 2012.

Rendimentos de capital: 22.767.865,67.

A este valor estão inclusos:

a) um desconto de KESt, de 25%: 3.618.469,27.

b) um desconto de KESt de menos de 25% (DBA-Decreto de destituição, BGBI III, nº 92/2005):

c) nenhum desconto KESt: 19.149.396,40.

Fundamentação: Devolução de depósito § 4 (12) ESTG.

2. 90% dos valores preliminares nos termos do § 96 alínea 1, item 2 para rendimentos de juros de depósitos em dinheiro no período: de – até

3. Rendimentos de juros advindos de depósitos em dinheiro em bancos e rendimentos de juros advindos de demais contas a receber perante bancos (§ 93, alínea 2, item 3) deduzidos pré-pagamentos do período: de – até

4. Rendimentos de capital advindos de título de contas a receber (§ 93, alínea 3) para o período: de – até

Retornando ao demonstrativo de fls. 108, o rendimento de EUR 19.149.396,40 se encontra na Linha 11 - *Reversal of capital reserves*, após a apuração do resultado da Ipiranga Holding GmbH no valor de EUR 3.703.289,69 (Linha 10 - *Net income*), valor correspondente aos R\$ 13.227.148,26 oferecidos à tributação, segundo a recorrente. Observem as linhas 10 e 11 do demonstrativo:

10. Net income	3.703.289,69	-3.811,89
11. Reversal of capital reserves		
a) not appropriated	19.149.396,40	0,00
12. Profit/Loss for the year	22.652.685,69	-3.811,89
13. Loss carried forward from previous years	-30.017,91	-26.206,02
14. Balance sheet profit/loss	22.622.668,18	-30.017,91

---

Logo, este pagamento **não está relacionado ao lucro da controlada Ipiranga Holding GmbH oferecido à tributação em 2012 na DIPJ/2013 da recorrente**. Ou seja, ainda na hipótese de restar comprovada a postergação dos resultados de 2010 e 2011, o aproveitamento do pagamento de EUR 904.617,32 para compensação dos créditos tributários lançados não seria impossível, nos termos do artigo 26 da Lei nº 9.249/95.

Com relação ao lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a recorrente não trouxe qualquer alegação específica. De toda sorte, aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e de efeito que os vincula.

#### CONCLUSÃO

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário

Maria Lúcia Miceli - Redatora Designada