



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720241/2022-95
ACÓRDÃO	1202-001.516 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	BRF S.A. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2018

LUCRO REAL. APURAÇÃO. ANUAL. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONVENÇÃO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL - ÁUSTRIA.

SUBSIDIARIAS. CRÉDITO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

A aplicação do disposto na Lei 12.973/2014 sobre tributação em bases universais 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Fellipe Honório Rodrigues da Costa e André Luis Ulrich Pinto que votaram por dar provimento parcial ao recurso e cancelar a tributação dos resultados auferidos no exterior. Designado o Conselheiro Maurício Novaes Ferreira para redigir o voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira - Redator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Leonardo de Andrade Couto (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Roney Sandro Freire Correa.

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório elaborado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (“3ª TURMA/DRJ08”), o qual será complementado a seguir:

1. Em função de procedimento de fiscalização realizado em desfavor da pessoa jurídica em epígrafe, foram lavrados autos de infração, em 27/04/2022, através dos quais se constituiu o crédito tributário infra:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
10340-720.241/2022-95	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 0,00
10340-720.241/2022-95	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 0,00
10340-720.241/2022-95	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	R\$ 107.036.717,10
Total		R\$ 107.036.717,10

2. Toda a autuação encontra-se explanada no Termo de Verificação Fiscal (TVF) juntado ao presente processo nas páginas 1.915 a 1.923.

3. Inicia relatando que a impugnante fora cientificada da extensão do escopo do procedimento fiscal para o IRPJ e requerido a prestar esclarecimentos sobre lucros auferidos no exterior e que para o ano-calendário de 2018 optou pela sistemática de apuração anual do lucro real.

4. Informa ainda que segundo a Demonstração de Resultado (fls. 104/106), o Livro Eletrônico de Apuração do Lucro Real e-LALUR (fls. 55/56) e o Livro Eletrônico de Apuração da Base de Cálculo da CSLL e-LACS (fls. 78/79), insertos na Escrituração Contábil Fiscal ECF, houve apuração de prejuízo contábil de R\$ 4.448.061.218,28, prejuízo fiscal de R\$ 3.512.098.776,39 e base cálculo negativa da CSLL de R\$ 3.560.687.208,86.

5. Afirma que as adições efetuadas ao lucro líquido para apuração do lucro real, consta no LALUR rubrica referente a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, decorrentes de empresas controladas diretas e indiretas e que a auditoria destas participações societárias detectou algumas inconsistências, a seguir relatadas.

Tributação de lucros auferidos no exterior

6. Relata que da análise das adições ao lucro real a título de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, notou a autoridade tributária a ausência dos resultados equivalentes aos lucros apurados por BRF Austria GmbH e por BRF Global GmbH, empresas sediadas na Áustria de que a fiscalizada detém 100% do controle indiretamente via BRF Luxembourg Sarl e via BRF GmbH.

7. Indica que as informações da ECF trazem que BRF Austria GmbH (fls. 346/347) e BRF Global GmbH (fls. 336/337) tiveram resultado do período positivo em 2018, porém o citado campo Resultado Positivo a Tributar foi informado “zero”. Informa que das demonstrações financeiras apresentadas pela impugnante, BRF Austria GmbH (fl. 1.701) teve Lucro antes dos impostos de € 835.622,70, ou R\$ 3.709.329,174, sem resultados negativos anteriores a compensar; e BRF Global GmbH (fls. 1.724/1.725) teve Ganhos antes dos impostos de € 46.571.391,71, ou R\$ 206.730.407,80, sem resultados negativos anteriores a compensar.

(...)

9. Informa que quando intimada a justificar tal divergência a impugnante informou que não computou em sua apuração os ajustes do valor de investimento equivalente aos lucros das controladas austríacas por entender que a Convenção para Evitar a Dupla Tributação Brasil-Áustria lhe isentaria de tributos no Brasil.

10. Entende que, embora a impugnante não tenha especificado qual dispositivo da Convenção a levou àquela interpretação, tenha se valido do Artigo 7.1, a impugnante, para concluir daquela forma, visto que aquele dispositivo dispõe que “Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado”.

11. Assevera que a questão não se trata de tributação de empresa austríaca pelo Fisco brasileiro – o que implicaria na aplicação da Convenção – mas de lucro auferido por empresa brasileira referentes a suas participações no exterior.

(...)

13. Deduz que outro dispositivo da Convenção que poderia ser arguido pela fiscalizada é o Artigo 23.2 que isenta de impostos no Brasil “dividendos pagos por uma sociedade residente da Áustria a uma sociedade residente do Brasil que possua no mínimo 25 por cento das ações do capital da sociedade que paga os dividendos”, mas, reforça que a Lei n.º 12.973/2014 não determina a tributação de dividendos pagos, e sim da parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos.

14. Afirma que a Convenção para Evitar a Dupla Tributação Brasil-Áustria é plenamente atendida quando a Lei n.º 12.973/2014, no artigo 87, permite deduzir o imposto sobre a renda pago no exterior pela controlada direta ou indireta, incidente sobre as parcelas positivas computadas na determinação do lucro real da controladora no Brasil, uma vez que este é o método para eliminar a dupla tributação previsto no Artigo 23.1 da Convenção.

15. Assevera, o imposto pago na Áustria não será pago novamente aqui, evitando-se assim a dupla tributação, como o próprio nome do tratado deixa claro, apenas o diferencial da alíquota vigente entre Brasil e Áustria será aqui cobrado.

16. Relata que o mecanismo de compensação do imposto de renda pago no exterior é de pleno conhecimento da fiscalizada, eis que há a conta IR - Exterior na parte B do LALUR (fl. 77) para controle de saldos de Tributo Pago Sobre Lucros Auferidos no Exterior a Compensar (Art. 30, §§ 14 a 19, da IN RFB nº 1.520/2014), com lançamentos em 2018 nos registros M010, M410 e M500 da ECF (fl.1.597) de R\$ 48.491.465,98 acumulados para futura utilização.

17. Diz que, para exemplificar a incoerência nas práticas adotadas pela fiscalizada, os resultados equivalentes aos lucros de BRF Italia SPA, BRF Japan KK e Banvit Bandirma Vitaminli, controladas indiretas localizadas na Itália, Japão e Turquia respectivamente, foram corretamente adicionados à apuração. O Brasil firmou com aqueles países convenções para evitar a dupla tributação com redações praticamente idênticas à da Áustria relativamente aos Lucros das empresas.

18. Destaca que o entendimento adotado segue a jurisprudência administrativa consolidada no CARF sobre a Convenção Brasil-Áustria e a tributação de lucros de controladora brasileira auferidos por intermédio de participações societárias na Áustria, vide acórdãos n.º 1402-002.321 de 04/10/2016, n.º 9101-003.829 de 04/10/2018, n.º 1302-004.107 de 11/11/2019 e n.º 1302-004.273 de 22/01/2020.

(...)

19. Conclui que o tratado não tem a aplicação sugerida pela impugnante, de forma que as variações dos valores do investimento nas controladas BRF Austria GmbH e BRF Global GmbH, equivalentes aos lucros de R\$ 210.439.736,97, foram adicionados em sua apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme artigo 77 e seguintes da Lei n.º 12.973/2014 e que, nos termos do art. 86 da citada lei, procedeu na apuração a dedução dos valores referentes às

adições decorrentes da aplicação das regras de preços de transferência relativos às citadas controladas que se encontravam no registro X300 Operações com o Exterior da ECF (fls. 107/308) onde constavam demonstradas adições referentes apenas à BRF Global GmbH, no total de R\$ 84.977.224,01.

20. Encerra esse item afirmando que a adição dos lucros auferidos no exterior e a dedução relativa a preços de transferência não são suficientes para reverter o prejuízo fiscal e a base negativa apurados em 2018, nada havendo a constituir por lançamento de ofício. Entretanto, a reapuração resulta em glosa parcial do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL relativos ao ano 2018 a serem acumulados e compensados futuramente pela fiscalizada, como demonstrado abaixo.

<i>Lucro real</i>		<i>Base de cálculo da CSLL</i>	
Prejuízo fiscal (ECF)	(3.512.098.776,39)	BC negativa (ECF)	(3.560.687.208,86)
Lucros auferidos no exterior	210.439.736,97	Lucros auferidos no exterior	210.439.736,97
Preços de transferência	(84.977.224,01)	Preços de transferência	(84.977.224,01)
Prejuízo fiscal ajustado	(3.386.636.263,43)	BC negativa ajustada	(3.435.224.695,90)
Prejuízo fiscal glosado	125.462.512,96	BC negativa glosada	125.462.512,96

Multa por omissão de registros contábeis na ECD

21. Inicia esse item da autuação transcrevendo o art.76 da Lei 12.973/2014 e afirmando que a Instrução Normativa RFB n.º 1.520/2014, nos artigos 2º a 4º, regulamentou este dispositivo, estipulando que não deverão constar dos resultados das controladas os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto, pois serão informados pela própria controladora brasileira; que haverá uma subconta para cada controlada, direta ou indireta, da investidora no Brasil, vinculada à conta do ativo investimento em controlada direta no exterior; e a forma como os lançamentos contábeis se darão.

22. Afirma que das 644 controladas diretas e indiretas listadas pela fiscalizada em sua ECF, registros X340, para apenas 132 foram criadas subcontas, inseridas no plano de contas (fls. 1.606/1.637) sob as contas sintéticas 014036 - RES. CONT. EMPRESAS EXTERIOR DIRETO (IN1520) e 014037 - RES. CONT. EMPRESAS EXTERIOR INDIRETO (IN1520) do Ativo não circulante, Investimentos. E ainda que, mesmo para estas, não houve lançamento contábil algum no ano 2018, como demonstram seus balancetes de janeiro e dezembro (fls. 1.638/1.659).

23. Informa que a Lei n.º 12.973/2014 impôs obrigação acessória – prestação positiva no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (CTN, artigo 113, §2º) – de registro contábil dos lucros no exterior em subcontas da conta investimento. Com supedâneo no artigo 16 da Lei n.º 9.779/1999, a RFB

disciplinou na Instrução Normativa RFB n.º 1.520/2014 a forma de registro em subcontas a serem efetuadas na Escrituração Digital Contábil ECD, tratada à época pela Instrução Normativa RFB n.º 1.774/2017, atualmente pela Instrução Normativa RFB n.º 2.003/2021.

24. Entende que ao não inserir em seu plano de contas as subcontas de 512 controladas e não registrar o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos de destas e de outras 132 controladas, a impugnante descumpriu obrigação prevista em lei, conduta omissiva sujeita à penalidade.

25. Considera que os registros contábeis deveriam ter sido realizados até 31/12/2018 (Lei n.º 12.973/2014, artigos 78, §2º, e 79, I), a ECD referente a dezembro/2018, Livro Diário número de ordem 143, hashcode 64001BB5DC85570C88336058D25E6C266D8813E8 (fls. 1.604/1.605), foi entregue em 30/05/2019 com omissões de informações, hipótese em que cabível a aplicação da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei n.º 8.218/1991, com a redação dada pela Lei n.º 13.670/2018.

26. Conclui que entregue a ECD relativa a dezembro/2018 com omissões de subcontas e valores, impõe-se multa por cumprimento de obrigação acessória com omissão de informações calculada em 5% do valor da operação omitida, considerado este a variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos por cada controlada direta ou indireta atribuível à impugnante por sua participação societária, obtido dos campos Resultado do Período, em Reais (R\$) do registro X351 Demonstrativo de Resultados e de Imposto Pago no Exterior e Percentual de Participação do registro X356 Demonstrativo de Estrutura Societária, da ECF.

27. Informa que a demonstração da apuração da penalidade encontra-se no arquivo Cálculo da multa ECD (termo de anexação fl. 1.914), com total apurado de R\$ 107.036.717,16, sobre o qual nenhuma das reduções previstas nos incisos do parágrafo único do artigo 12 da Lei n.º 8.218/1991 se aplica, pois, apurada no andamento de procedimento de ofício e porque, apesar de intimada a indicar os lançamentos faltantes, não substituiu a ECD para sanar as citadas omissões a impugnante.

Impugnação

28. Tendo sido cientificado do Auto de Infração em 27/04/2022 (fls. 1.940), a impugnante apresentou, em 26/05/2022, impugnação juntada às fls. 1.945 a 1.974.

29. Inicia a impugnação protestando por sua tempestividade e apresentando breve relatos dos fatos. Passa então a defesa propriamente dita.

Da tributação dos lucros no exterior e da improcedência dos autos em face da Convenção Áustria

30. Afirma que os autos tributam os lucros de controladas estrangeiras (no caso, BRF AUSTRIA e BRF GLOBAL) situadas em país com o qual o Brasil é signatário de acordo para evitar a dupla tributação

(no caso, a Áustria) como se fossem da própria IMPUGNANTE, com suposto apoio na Lei n.º 12.973, de 13.05.2014 (“Lei n.º 12.973/14”).

31. Defende, entretanto, além de o regime de tributação automática estabelecido pela referida lei ser incompatível com o fato gerador do IRPJ e da CSLL, a CONVENÇÃO ÁUSTRIA impede o Brasil de tributar o lucro de sociedades residentes na Áustria.

32. Apresenta interpretação jurídica sobre o dispositivo constante do art. 76 da Lei 12.973/2014 conjugado com o art. 43 do CTN para ao fim dizer que não obteve disponibilidade econômica dos lucros auferidos afirmando que a sistemática de tributação de lucros no exterior adotada pela Lei n.º 12.973/14, notadamente em relação a todas controladas, cria ficção de fato gerador de IR, ao considerar disponibilizados os lucros do exterior em data certa, e tributa uma não renda, ou renda inexistente, e em poder de quem não teve acréscimo patrimonial algum, portanto, ilegal.

Da desconsideração da Convenção Áustria

33. Afirma que a Convenção Áustria deve prevalecer sobre a legislação interna. Cita o artigo 7 daquela convenção para afirmar que os lucros das controladas situadas na Áustria, como é o caso de BRF GLOBAL e BRF AUSTRIA, somente são passíveis de tributação na Áustria, e não no Brasil. Apresenta jurisprudência administrativa e judicial para reforçar seu entendimento.

34. Cita o artigo 23 da Convenção Áustria para dizer que o Brasil não pode sujeitar à tributação os lucros não distribuídos das empresas estrangeiras (art. 7º) e, cumprido o requisito da participação mínima, tampouco pode tributar os lucros distribuídos na forma de dividendos (art. 23 (2)).

35. Afirma que ao contrário do que alega o TVF, vem se consolidando no CARF a tese de que os tratados firmados entre Brasil e demais países impedem que os lucros auferidos por sociedades controladas no exterior sejam tributados no Brasil.

Do erro quanto à hipótese de aplicação da multa

36. Inicia afirmando que de acordo com o TVF e os AUTOS: (i) a IMPUGNANTE apresentou sua ECD com determinadas omissões; (ii) ao apresentar a ECD com tais omissões, a IMPUGNANTE violou o art.

16 da Lei n.º 9.779/99; e (iii) esta violação ensejaria a aplicação da penalidade prevista no art. 12, II, da Lei n.º 8.218/91, alegando, entretanto, que o art. 12 não se aplica à hipótese descrita pelos AUTOS.

37. Alega que o caput do art. 12 faz referência ao “artigo precedente”, ou seja, o art. 11, ou seja, o art. 12, caput, da Lei n.º 8.218/91, estabelece que as penalidades nele previstas serão aplicadas àqueles que infringirem o disposto no art. 11 da mesma lei.

38. Relata que o art. 11 estabelece que as pessoas jurídicas “que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal”, como é o caso da IMPUGNANTE, ficam obrigadas “a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.” 39. Conclui que as multas previstas no art. 12 somente serão aplicáveis às pessoas jurídicas que não mantenham à disposição da RFB “os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária”; i.e., àquelas pessoas jurídicas que infringirem o disposto no art. 11, o que, evidentemente, não é o caso, visto que a ECD foi apresentada pela IMPUGNANTE.

40. Entende que o fato de que a ECD, na visão das autoridades fiscais, conteria erros, não poderia, em nenhum cenário, ser confundido com a hipótese de aplicação da multa, a qual, como visto, é não manter os arquivos digitais à disposição da RFB.

Do erro em relação à aplicação da multa

41. Defende que no caso de a multa não ser exonerada, o parágrafo único do art. 12 da Lei n.º 8.218/91, por sua vez, prevê hipóteses em que as referidas multas serão reduzidas, podendo tais reduções serem de 50% ou 25%.

42. Alega que não corrigiu os supostos erros antes de iniciado o procedimento fiscal pois os desconhecia e não os corrigiu durante o procedimento visto que em nenhum momento da FISCALIZAÇÃO a IMPUGNANTE foi cientificada dos supostos erros das subcontas na ECD, tampouco foi intimada a fazê-lo.

43. Conclui que a forma como a multa exigida pelos AUTOS foi aplicada foi equivocada, pois retirou da IMPUGNANTE a oportunidade de se aproveitar da redução legalmente prevista no inciso II, do parágrafo único do art. 12 da Lei n.º 8.218/91.

Da irrazoabilidade da multa

44. Relata que a presente autuação apontou duas infrações: i) a relacionada no Item 2.1. do TVF, referente à suposta ausência de adição às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos lucros auferidos no exterior por BRF GLOBAL e BRF AUSTRIA; e (ii) a relacionada no Item 2.2. do TVF, referente à multa por descumprimento de obrigação acessória, referente às omissões na ECD.

45. Apresenta os valores que seriam referentes a cada item e os compara para ao final afirmar que se exige da IMPUGNANTE, a título de penalidade, valor que corresponde ao percentual descomedido de 251% do valor de principal (IRPJ e CSLL) supostamente devido (caso não houvesse ocorrido a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL). Esse percentual supera aquele aplicável a hipóteses de multa qualificada por evidente intuito de sonegação, fraude ou conluio, agravada por embaraço à fiscalização, que corresponde a 225% e é o maior percentual de multa de ofício previsto na legislação que disciplina o processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários da União.

46. Conclui que a cobrança de 251% em relação ao valor dos tributos supostamente devidos, fere a razoabilidade e proporcionalidade, e não pode ser mantida, sob pena de evidente afronta ao princípio do não-confisco.

47. Apresenta elaboração jurídica para ao final asseverar que à luz do princípio da razoabilidade e proporcionalidade, parâmetros estes que devem pautar a atuação da Administração Pública, a aplicação da multa mostra-se irrazoável, concluindo que, por mais estes motivos, deve a multa exigida pelos AUTOS ser integralmente cancelada.

Do erro de cálculo e necessidade de retificação da multa

48. Afirma que no que se refere aos valores apontados no demonstrativo de apuração da multa como resultados de BRF AUSTRIA (R\$3.900.072,55) e BRF GLOBAL (R\$513.294.295,68) (i.e., os valores apontados na Coluna D), eles estão equivocados, pois não representam os verdadeiros resultados destas empresas.

49. Informa que no curso da FISCALIZAÇÃO, a IMPUGNANTE esclareceu que os valores corretos eram aqueles apontados nas Demonstrações Financeiras (“DFs”) das duas empresas. O esclarecimento foi aceito pela FISCALIZAÇÃO que, corretamente, pautou-se nos referidos valores para calcular a suposta infração objeto do Item 2.1. do TVF.

50. Entende que os valores que deveriam ter constado da Coluna D no DEMONSTRATIVO para BRF AUSTRIA e BRF GLOBAL seriam os seguintes: (i) BRF AUSTRIA: R\$3.709.329,17 (em vez de R\$3.900.072,55); e (ii) BRF GLOBAL: R\$206.730.407,80 (em vez de R\$513.294.295,68), de forma que o valor da multa aplicada seria de R\$91.698.985,60; ou seja, uma redução de R\$15.337.731,56 em relação ao valor originário (R\$107.036.717,16).

51. Finaliza a peça de defesa peticionando para que: (i) a infração objeto do Item 2.1. do TVF seja integralmente cancelada, em função do exposto na Seção 3 da impugnação; (ii) a multa objeto do Item 2.2. do TVF seja integralmente cancelada, em função do exposto nas Seções 4., 5., 6. da impugnação; ou (iii) ao menos, seja a multa reduzida em função do exposto na Seção 7. da impugnação.

Em sessão de 17 de novembro de 2022, a 3ª TURMA/DRJ08 julgou a impugnação do contribuinte procedente em parte exonerando parcialmente o crédito tributário constituído referente a diferença na apuração da multa de ofício nos termos da ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2018

LUCRO REAL. APURAÇÃO. ANUAL. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONVENÇÃO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO BRASIL - ÁUSTRIA. SUBSIDIARIAS. CRÉDITO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

A aplicação do disposto na Lei 12.973/2014 sobre tributação em bases universais 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.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2018

LANÇAMENTO REFLEXO. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA.

A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fatos geradores de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido em relação ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2018

INCONSTITUCIONALIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual basicamente reitera todos os seus argumentos de defesa e a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões requerendo que fosse negado provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte.

É o relatório do necessário.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa, Relator

DO RECURSO DE OFÍCIO

No que diz respeito ao Recurso de Ofício este deve ser conhecido por respeitar o valor de alçada e, no mérito entendo por negar-lhe provimento pelos mesmos fatos e fundamentos jurídicos insertos no Acórdão recorrido, pelo que faço nos termos do artigo 114, parágrafo 12 do RICARF nos seguintes termos, *in verbis*:

(...) 95. Finalmente alega a impugnante que no que se refere aos valores apontados no demonstrativo de apuração da multa como resultados de BRF AUSTRIA (R\$3.900.072,55) e BRF GLOBAL (R\$513.294.295,68) (i.e., os valores apontados na Coluna D), eles estão equivocados, pois não representam os verdadeiros resultados destas empresas uma vez que no curso da fiscalização a impugnante esclareceu que os valores corretos eram aqueles apontados nas Demonstrações Financeiras (“DFs”) das empresas, havendo sido acatado pela autoridade tributária visto que pautouse nos referidos valores para calcular a suposta Infração objeto do Item 2.1. do TVF.

96. Entende que os valores que deveriam ter constado da Coluna D no DEMONSTRATIVO para BRF AUSTRIA e BRF GLOBAL seriam os seguintes: (i) BRF AUSTRIA: R\$3.709.329,17 (em vez de R\$ 3.900.072,55); e (ii) BRF GLOBAL: R\$206.730.407,80 (em vez de R\$513.294.295,68), de forma que o valor da multa aplicada seria de R\$91.698.985,60; ou seja, uma redução de R\$15.337.731,56 em relação ao valor originário (R\$107.036.717,16).

97. Da análise do TVF (fl. 1.917), verifica-se que a autoridade fiscal considerou os seguintes valores na primeira parte da autuação:

Das demonstrações financeiras apresentadas em resposta à Intimação n.º 2, BRF Austria GmbH (fl. 1.701) teve *Lucro antes dos impostos* de € 835.622,70, ou R\$ 3.709.329,17⁴, sem resultados negativos anteriores a compensar; e BRF Global GmbH (fls. 1.724/1.725) teve *Ganhos antes dos impostos* de € 46.571.391,71, ou R\$ 206.730.407,80, sem resultados negativos anteriores a compensar.

98. Analisando os valores constantes do Demonstrativo de Apuração da Multa para aquelas duas controladas, temos os seguintes valores extraídos da parte do demonstrativo em que as citadas empresas aparecem:

BRF Angola	0008	--	-62.538,60	100,00	3.126,93
BRF Austria GmbH	0005	--	3.900.072,55	100,00	195.003,63
BRF B.V.	7625923	--	1.624.019,51	100,00	81.200,98
BRF Egypt	0016	--	0,00	100,00	-
BRF Feed Thailand Limited	0035	--	52.598.640,68	73,31	1.928.003,17
BRF Foods GmbH	34152090	--	839.855.755,69	100,00	41.992.787,78
BRF Foods GmbH - Branch	0003	--	-88.054.605,17	100,00	4.402.730,26
BRF Foods LLC	7703729488	--	-17.447.453,10	100,00	872.372,66
BRF France SARL	484042577	--	625.189,20	100,00	31.259,46
BRF Germany GmbH	510657025203	136113 - BRF GERMANY GMB	-2.306.221,95	100,00	115.311,10
BRF Global Company Nigeria Ltd.	1125495	--	0,00	100,00	-
BRF Global Company South Africa Proprie	2010/007567/07	136124 - BRF GLOBAL C SO	348.928,26	100,00	17.446,41
BRF Global GmbH	03 230 8140	--	513.294.295,68	100,00	25.684.714,78
BRF Global GmbH-Branch	0007	--	-399,51	100,00	19,98
BRF GmbH	03 246 0701	--	39.723.152,26	100,00	1.986.157,61
BRF GMBH Turkiye Irtibat	0014	--	-966.797,93	100,00	48.339,90

99. Conclui-se, portanto que assiste razão à impugnante neste item, assim, procedendo-se a alteração dos valores dos resultados da BRF Austria GmbH e BRF Global GmbH, tem-se o seguinte resultado na apuração da multa:

BRF Angola	0008	--	-62.538,60	100,00	3.126,93
BRF Austria GmbH	0005	--	3.709.329,17	100,00	185.466,46
BRF B.V.	7625923	--	1.624.019,51	100,00	81.200,98
BRF Egypt	0016	--	0,00	100,00	-
BRF Feed Thailand Limited	0035	--	52.598.640,68	73,31	1.928.003,17
BRF Foods GmbH	34152090	--	839.855.755,69	100,00	41.992.787,78
BRF Foods GmbH - Branch	0003	--	-88.054.605,17	100,00	4.402.730,26
BRF Foods LLC	7703729488	--	-17.447.453,10	100,00	872.372,66
BRF France SARL	484042577	--	625.189,20	100,00	31.259,46
BRF Germany GmbH	510657025203	136113 - BRF GERMANY GMB	-2.306.221,95	100,00	115.311,10
BRF Global Company Nigeria Ltd.	1125495	--	0,00	100,00	-
BRF Global Company South Africa Proprie	2010/007567/07	136124 - BRF GLOBAL C SO	348.928,26	100,00	17.446,41
BRF Global GmbH	03 230 8140	--	206.730.407,80	100,00	10.336.520,39
BRF Global GmbH-Branch	0007	--	-399,51	100,00	19,98
BRF GmbH	03 246 0701	--	39.723.152,26	100,00	1.986.157,61
BRF GMBH Turkiye Irtibat	0014	--	-966.797,93	100,00	48.339,90

100. Dessa forma, o correto valor da multa de ofício aplicável é R\$ 91.698.985,60, como apontado pela impugnante, devendo a quantia de R\$15.337.731,56 ser exonerada.

Conclusão

101. Por todo o exposto, VOTO por dar provimento em parte à impugnação, exonerando parcialmente o crédito tributário constituído referente a diferença na apuração da multa de ofício.

102. Desta forma, chegamos ao seguinte resultado do julgamento no que se refere ao crédito tributário:

Período	Valor Lançado	Valor Exonerado	Valor Mantido
	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB
2018	R\$107.036.717,16	R\$15.337.731,56	R\$ 91.698.985,60

Sendo assim, pelas razões acima expostas, é de se manter os termos do Acórdão recorrido e negar provimento ao Recurso de Ofício.

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma da Portaria MF nº 1.634/2023.

Demais disso, conforme já enfrentado na oportunidade da resolução, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Mérito

Da tributação dos lucros no exterior e da Convenção Áustria (BRF Austria GmbH e BRF Global GmbH)

No caso em apreço, o propósito recursal diz respeito ao fato da Fiscalização ter entendido que a contribuinte não incluiu, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2018, valores referentes a lucros obtidos por intermédio de suas controladas residentes no exterior, o que teria contrariado o disposto na Lei nº 12.973, de 2014, hipótese reproduzida no relatório e corroborada no voto condutor de primeira instância nos seguintes termos, *in verbis*:

Tributação de lucros auferidos no exterior

54. Relata a autoridade fiscal que da análise das adições ao lucro real a título de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, notou a ausência dos resultados equivalentes aos lucros BRF Austria GmbH e por BRF Global GmbH apurados por BRF Austria GmbH e por BRF Global GmbH, empresas sediadas na Áustria de que a fiscalizada detém 100% do controle indiretamente via BRF Luxembourg Sarl e via BRF GmbH.

55. Indica que as informações da ECF trazem que BRF Austria GmbH (fls. 346/347) e BRF Global GmbH (fls. 336/337) tiveram resultado positivo no período de 2018, porém o campo Resultado Positivo a Tributar foi informado “zero”.

56. Informa que das demonstrações financeiras apresentadas pela impugnante, BRF Austria GmbH (fl. 1.701) teve Lucro antes dos impostos de € 835.622,70, ou R\$ 3.709.329,174, sem resultados negativos anteriores a compensar; e BRF Global GmbH (fls. 1.724/1.725) teve ganhos antes dos impostos de € 46.571.391,71, ou R\$ 206.730.407,80, sem resultados negativos anteriores a compensar.

57. Explana que quando questionada, a impugnante alegou não haver adicionado tais valores por entender não tributáveis no Brasil em função da Convenção para evitar bitributação Brasil – Áustria.

Entendendo que não assistia razão à impugnante, procedeu à adição daqueles valores na apuração do lucro real originando a presente autuação.

(...)59. Nota-se que a impugnante, com suas alegações, analisa os dispositivos da Lei 12.973/2014 em tese, confrontando princípios e argumentos com o fito de provar sua incompatibilidade material com o ordenamento jurídico, configurando-se em verdadeiro controle de constitucionalidade.

60. De plano, tem-se que, em nosso ordenamento positivo, a lei em vigor produz todos os efeitos que lhe são próprios, e, até que formalmente revogada, presume-se em harmonia com o sistema jurídico em que está inserida.

61. Nessa linha, o controle da legalidade ou da constitucionalidade de leis compete exclusivamente ao Poder Judiciário (incisos I, alínea “a”, e III, alínea “b”, e parágrafo 1º do art. 102 da Constituição da República Federativa do Brasil).

62. Assim, enquanto não declarada a sua inconstitucionalidade, com a sua subsequente exclusão do mundo jurídico, a lei goza de presunção de validade, vinculando todos os atos da administração pública.

63. Acerca do fundamento de inconstitucionalidade, o Decreto nº 70.235, de 1972 (com a redação que lhe deu a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009), dispõe:

(...)65. Desse modo, não se conhece das alegações de inconstitucionalidade.

66. No mais, afirma que a Convenção Brasil - Áustria deve prevalecer sobre a legislação interna. Cita o artigo 7 daquela convenção para afirmar que os lucros das controladas situadas na Áustria, como é o caso de BRF GLOBAL e BRF AUSTRIA, somente são passíveis de tributação na Áustria, e não no Brasil. Apresenta jurisprudência administrativa e judicial para reforçar seu entendimento.

67. Cita o artigo 23 da Convenção Brasil - Áustria para dizer que o Brasil não pode sujeitar à tributação os lucros não distribuídos das empresas estrangeiras (art. 7º) e, cumprido o requisito da participação mínima, tampouco pode tributar os lucros distribuídos na forma de dividendos (art. 23.2).

68. Passemos a análise do que dispõe a Lei 12.973/2014 e a Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Áustria a qual ganhou vigência no nosso ordenamento com a promulgação do Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976.

69. Primeiramente, analisemos os dispositivos da Lei 12.973/2014:

(...)70. Atina-se que tais dispositivos determinam que a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil. Tais investimentos podem ser apurados de forma consolidada ou individualmente.

71. Ressalte-se que a previsão de tributação acima não se aplica a empresas estrangeiras que atuam no Brasil, mas tão somente a empresas brasileiras que porventura tenham rendimentos oriundos de participações societárias no exterior. Este ponto foi esclarecido com extrema clareza pela autoridade tributante, motivo pelo qual pedimos vênias para transcrevê-lo abaixo:

(...)72. Anda bem a autoridade fiscal quando afirma que a Convenção Brasil – Áustria baseou-se na Convenção Modelo da OCDE, trazendo a baila o Comentário ao Artigo 7 da Convenção Modelo que se substancia em poderosa norma interpretativa. Apresentamos abaixo o original em inglês e sua tradução livre:

(...)73. Percebe-se, portanto, que a tributação instituída pela Lei 12.973/2014 está plenamente alinhada com a interpretação da OCDE às convenções internacionais: no exercício do direito de taxar seus residentes através de lei interna, utilizando como referência na apuração do imposto aqueles lucros de empresa residente no outro Estado que sejam atribuíveis a seu residente pela sua participação societária.

74. Preceitua o art. 87 da Lei 12.973/2014, *in verbis*:

(...)75. Verifica-se que a lei autoriza que valores de imposto de renda pagos no exterior pelas controladas podem ser compensados na apuração do lucro real no Brasil até o limite dos tributos aqui incidentes. Outrossim, os lucros tributados por Estado estrangeiro não serão novamente tributados no Brasil. De forma que a tributação em bases universais regida pela Lei 12.973/2014 não reduz os lucros da empresa residente no outro Estado e tão pouco se pode alegar que seja imposta sobre tais lucros, não havendo que se falar em bitributação.

76. Conclui-se, portanto, que os dispositivos da Lei 12.973/2014 estão em plena acordância com o disposto no Artigo 7 da Convenção Brasil – Áustria, não havendo que se falar que houve desconsideração daquela convenção por parte da autoridade atuante.

77. Da mesma forma não assiste razão à impugnante quando afirma que o Artigo 23.2 da Convenção Brasil – Áustria impediria o presente lançamento, já que a Lei n.º 12.973/2014 não determina a tributação de dividendos pagos, e sim da parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos. Curial atentar que em nenhum momento a Lei 12.973/2014 faz menção a pagamento de dividendos, mas tão somente à apuração de resultados.

78. Destarte, não há que se falar em incorreção na parcela do lançamento que se refere à adição dos resultados equivalentes aos lucros apurados por BRF Austria GmbH e por BRF Global GmbH.

A contribuinte, por sua vez, inconformada, apresenta os seguintes fundamentos em seu Recurso Voluntário, *in verbis*:

(...) 3.1. Os AUTOS tributam os lucros de controladas estrangeiras (no caso, BRF AUSTRIA e BRF GLOBAL) situadas em país com o qual o Brasil é signatário de acordo para evitar a dupla tributação (no caso, a Áustria) como se fossem da própria RECORRENTE, com suposto apoio na Lei n.º 12.973, de 13.05.2014 (“Lei n.º 12.973/14”). Entretanto, além de o regime de tributação automática estabelecido pela referida lei ser incompatível com o fato gerador do IRPJ e da CSLL, a CONVENÇÃO ÁUSTRIA impede o Brasil de tributar o lucro de sociedades residentes na Áustria.

(...) 3.3. De acordo com a sistemática da Lei n.º 12.973/14, todo o lucro auferido no exterior por controladas deveria ser imediatamente apropriado aos resultados da controladora brasileira; i.e., ao seu patrimônio se agregaria de pronto tão logo surgido no balanço da investida, como se tivesse sido gerado pela própria investidora, como se a sociedade estrangeira não existisse, ou não fosse pessoa jurídica distinta de seus sócios ou acionistas, mas mera dependência ou filial da investidora brasileira.

3.8. Em virtude dos conceitos expostos acima, resta claro que a RECORRENTE não adquiriu a disponibilidade econômica dos lucros auferidos por BRF GLOBAL e BRF AUSTRIA, uma vez que nenhum valor foi efetivamente recebido pela RECORRENTE.

3.9. Da mesma forma, a RECORRENTE não adquiriu a disponibilidade jurídica sobre tais lucros, como pretende sustentar a autoridade fiscal, e, por consequência, a DECISÃO, uma vez que em nenhum momento os lucros auferidos pelas referidas empresas estiveram à disposição da RECORRENTE, ou seja, em nenhum momento se verificou o fato gerador do IRPJ, conforme previsto no art. 43 do CTN.

3.10. Ressalte-se que o parágrafo 2º do art. 43 do CTN, introduzido por meio da Lei Complementar (“LC”) n.º 104, de 10.01.2001, não permitiu que lei ordinária criasse fato gerador do imposto de renda diferente daquele disposto no seu caput e incisos. Ao contrário, conforme determinação expressa da LC n.º 954, de 26.02.1998, os parágrafos têm por função complementar a norma exposta no caput de cada artigo, de forma que a inclusão do parágrafo 2º no art. 43 do CTN não altera a definição do conceito de fato gerador do imposto de renda. O verdadeiro alcance desse parágrafo diz respeito ao aspecto temporal e às condições em que ocorre a disponibilização dos lucros auferidos no exterior.

3.11. Logo, antes ou depois da inclusão do parágrafo 2º no art. 43 do CTN, lei ordinária não tem poder de alterar o fato gerador do IRPJ. Logo, os lucros auferidos pelas controladas não foram e nem poderiam ser considerados disponibilizados para a sua investidora brasileira, no caso a RECORRENTE, o que foi reconhecido pelo Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (“TRF4”) na Apelação/Remessa Necessária nº 5005596-

52.2015.4.04.7000/PR, que analisou especificamente o art. 76 da Lei n.º 12.973/145 :

(...)

3.12. Desse modo, ao contrário do que sustentam TVF e DECISÃO, o mero fato de pessoa jurídica no exterior elaborar um balanço evidenciando o auferimento de lucros não representa qualquer aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica pela investidora no Brasil. Como já demonstrado acima, a disponibilidade jurídica ou econômica da renda deve estar presente no patrimônio do próprio contribuinte, e não no patrimônio de pessoas jurídicas a ele ligadas, sob pena de admitir-se a absurda hipótese de uma pessoa jurídica auferir acréscimo patrimonial em decorrência do lucro de sua controlada, sem que esse lucro lhe tenha sido transferido e consequentemente produzido decréscimo patrimonial de igual montante na referida controlada.

Em outras palavras, o mesmo lucro implicará acréscimo patrimonial simultâneo para duas pessoas jurídicas distintas, distorcendo completamente a realidade.

3.14. Dessa forma, no presente caso, não houve a disponibilização dos lucros auferidos por BRF GLOBAL e BRF AUSTRIA, de forma que não há que se falar na incidência de IRPJ e CSLL sobre tais valores, devendo, portanto, a DECISÃO ser reformada, para que os AUTOS sejam integralmente cancelados neste particular.

DA DESCONSIDERAÇÃO DA CONVENÇÃO ÁUSTRIA

3.15. Além disso, ponto que não pode deixar de ser observado, é o fato de os AUTOS não terem aplicado a CONVENÇÃO ÁUSTRIA no presente caso.

3.16. De fato, em relação a controladas sediadas na Áustria, como é o caso de BRF AUSTRIA e BRF GLOBAL, a CONVENÇÃO AUSTRIA impede o Brasil de tributar a renda de tais empresas, sob pena de clara violação ao disposto no art. 98 do CTN, que dispõe:

“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.” 3.17. Ressalte-se que a própria RFB há muito reconhece a validade absoluta do art. 98 do CTN, como deixa claro o Parecer Normativo CST n.º 3, de 28.08.1996, cujo item 5.1. versa o seguinte:

“[...] nos termos do art. 98, do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66), os tratados e as convenções internacionais prevalecem sobre a legislação tributária interna.” 3.18. Note-se que, por ocasião do julgamento da ADI 2.588, mesmo Ministros que entenderam pela compatibilidade da tributação dos lucros das controladas no exterior, ressaltaram a necessidade de respeito às convenções internacionais, a citar o trecho do voto do Ministro Ayres Britto:

“31. Tenho, pois, que não há incompatibilidade entre o caput do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 e o inciso III do art. 153 da Constituição Federal, nem com a alínea

“c” do inciso I do art. 195 do mesmo Texto Magno. Todavia, para além da necessidade de não tributar resultados que não signifiquem propriamente lucro (a variação cambial positiva, por exemplo), chamo a atenção para o cumprimento dos mecanismos internos e dos tratados internacionais que têm por finalidade evitar a bitributação.” (Grifou-se.)

3.19. A prevalência das Convenções para Evitar a Dupla Tributação também se impõe por terem natureza contratual, de ajuste livremente negociado por dois Estados soberanos para delimitação ou repartição de suas competências impositivas. Nesse sentido, há precedentes do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) nos Recursos Especiais (“REsp”) n.ºs 36.598-8/PR e 41.784-8/PR.

3.20. Nesse mesmo sentido, o acórdão proferido na Apelação/Remessa Necessária n.º 5005596-52.2015.4.04.7000/PR, mencionado no item 3.11 acima, já no contexto da Lei n.º 12.973/14, reconhece a prevalência dos tratados, conforme se depreende do voto do Desembargador Relator:

(...)

3.21. Além disso, a CONVENÇÃO ÁUSTRIA (como as demais do gênero) contém um conjunto de normas que somente se aplica aos dois Estados signatários, e a nenhum outro.

Portanto, suas disposições caracterizam-se como especiais, não sendo afetadas pelas normas internas de caráter geral, face ao art. 2º, §2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LINDB”):

“Art. 2º. [...].

[...]

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.” 3.22. Firmada a prevalência da CONVENÇÃO ÁUSTRIA sobre a lei interna, passa a RECORRENTE a examinar mais detidamente o seu conteúdo, com a finalidade de demonstrar os equívocos cometidos pelo TVF e pela DECISÃO.

3.23. Dispõe a CONVENÇÃO ÁUSTRIA em seu art. 7:

CONVENÇÃO ÁUSTRIA:

“ARTIGO 7 - Lucros das Empresas 1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante somente podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça ou tenha exercido sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exerce ou tiver exercido sua atividade na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas somente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.” (Grifou-se.)

3.24. Assim, os lucros das controladas situadas na Áustria, como é o caso de BRF GLOBAL e BRF AUSTRIA, somente são passíveis de tributação na Áustria, e não no Brasil, com fundamento no art. 7 da CONVENÇÃO AUSTRIA.

3.25. O Brasil somente poderia alcançar esses lucros se BRF GLOBAL e BRF AUSTRIA tivessem um estabelecimento permanente no País, o que não ocorre. Nesse particular, é irrelevante o fato de a RECORRENTE participar no capital de BRF GLOBAL e BRF AUSTRIA, como dispõe o art. 5 da CONVENÇÃO AUSTRIA:

CONVENÇÃO ÁUSTRIA:

“ARTIGO 5 - Estabelecimento Permanente

[...]

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante, ou que exerça sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento permanente quer de outro modo) não será, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.” 3.26. Portanto, tem-se que a prevalência da CONVENÇÃO ÁUSTRIA exclui a competência impositiva do Brasil sobre os lucros auferidos pelas sociedades domiciliadas na Áustria, como é o caso de BRF GLOBAL e BRF AUSTRIA.

3.27. Até esse ponto, firmaram-se duas premissas: (i) a CONVENÇÃO ÁUSTRIA prevalece sobre a lei interna, seja esta anterior ou posterior à promulgação daquela; e (ii) a CONVENÇÃO ÁUSTRIA impõe que os lucros auferidos por BRF GLOBAL e BRF AUSTRIA, somente podem ser tributados na Áustria, país em que estão sediadas.

3.28. Restaria, então, definir se seria possível interpretar a legislação interna brasileira invocada no TVF de forma harmônica ou compatível com a CONVENÇÃO ÁUSTRIA.

3.29. Como se sabe, a CONVENÇÃO ÁUSTRIA é um tratado, isto é, “um acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”, nos termos do art. 2º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 1969 (“Convenção de Viena”), promulgada pelo Decreto n.º 7.030, de 14.12.2009.

3.30. A Convenção de Viena dispõe, em seu art. 31, que “um tratado deve ser interpretado de boa-fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade” (Grifou-se).

3.31. De acordo com o TVF, a legislação nacional que pretende tributar os lucros originalmente auferidos por BRF GLOBAL e BRF AUSTRIA teria por objeto os lucros da RECORRENTE

(...)

3.50. Nesse cenário, além de esvaziar por completo a função do art. 7 da CONVENÇÃO ÁUSTRIA, a interpretação adotada pelo TVF contém uma incoerência flagrante. Ora, se a própria COSIT reconhece que há convenções nas quais o Brasil renuncia ao direito de tributar lucros não distribuídos, como pode se admitir a tributação de lucros auferidos por residente em país cuja convenção impede a tributação até mesmo dos lucros distribuídos, como é o caso da Áustria?

3.51. Ou seja, se nem mesmo os lucros eventualmente distribuídos por BRF AUSTRIA e BRF GLOBAL na forma de dividendos para a RECORRENTE estariam sujeitos à tributação pelo Brasil, certamente os lucros auferidos e não distribuídos pelas referidas empresas austríacas não devem ser tributados no País, o que implica o cancelamento dos AUTOS.

3.52. Portanto, diante da (i) necessidade de aplicação da CONVENÇÃO ÁUSTRIA; e (ii)

inexistência de lucros atribuíveis à RECORRENTE, deve a DECISÃO ser reformada, para que os AUTOS sejam cancelados neste particular.

Após analisar os autos, entendo que assiste razão ao recorrente, tendo em vista o Tratado deve prevalecer em detrimento a Lei nº 12.973, de 2014, razão pela qual na visão deste relator a contribuinte agiu corretamente a não incluir, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2018, valores referentes a lucros obtidos por intermédio de suas controladas residentes no exterior.

Sendo assim, compartilho do entendimento de o artigo 7º do Decreto 78.107/1976 (Tratado Brasil-Áustria) impede a tributação no Brasil das empresas sediadas na Áustria (BRF Austria GmbH e por BRF Global GmbH), tendo em vista que a razão de ser da Convenção foi evitar a dupla tributação, firmada entre o Brasil e a Áustria.

Portanto o teor do Tratado impede a tributação de lucros apurados pelas sociedades residentes na Áustria, convém trazer a referida previsão normativa:

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.

Vale destacar, que o Tratado denominado Convenção Brasil Áustria para evitar a bitributação não fora revogado e, tomando como premissa os fundamentos do REsp n.º 1.325.709 do STJ que leciona que *“as empresas controladas são dotadas de personalidades jurídicas próprias e distintas da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por elas auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.”*

Para melhor ilustração, reproduzo trechos que considero relevantes da Ementa do referido julgado, *in verbis*:

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

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais;

ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

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

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

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

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

9. O art. 7º, § 1º. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP (Recurso Especial nº 1.325.709, 1ª Turma, DJe de 20/05/2014 - grifamos)

Sendo assim, partindo da premissa que não houve a revogação do Tratado Internacional para se evitar a bitributação, este deve prevalecer sobre as normas de direito interno para que não se admita a tributação dos lucros auferidos por controlada brasileira domiciliada naquele país, sob pena de total ineficácia o acordo firmado.

Para tanto, transcrevo ainda a Declaração de Voto da Conselheira Cristiane Silva Costa quando do Julgamento do Processo nº 16561.720118/2014 46, Acórdão nº 9101 003.829 – 1ª Turma da Câmara Superior - Sessão de 02 de outubro de 2018, in verbis:

Com a devida vênua ao Ilustre Relator, por quem tenho profunda admiração, divirjo quando aos pontos tratados a seguir.

O artigo 7º do Tratado Brasil-Áustria (Decreto nº 78.107/1976) impede a tributação de lucros apurados pela sociedade residente na Áustria. É o teor do citado artigo 7º:

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.

Sobreleva considerar, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça decidiu que os Tratados Internacionais prevalecem sobre as normas de direito interno, em razão de sua especialidade, nos termos do artigo 98, do Código Tributário Nacional, conforme acórdão cuja ementa é parcialmente transcrita a seguir:

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

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

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente:

(RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

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

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

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

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados

disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

9. O art. 7º, § 1º. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP (Recurso Especial nº 1.325.709, 1ª Turma, DJe de 20/05/2014 - grifamos)

É importante ponderar que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento referido, também reconheceu a ilegalidade do artigo 7º, §1º, da IN/SRF 213/2002, que trata do reflexo na contabilidade da investidora pelo Método de Equivalência Patrimonial. O artigo 7º, §1º da IN/SRF 213/2002 tem a seguinte redação:

Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Nesse sentido, destaco trecho da íntegra do acórdão (Resp 1.325.709) a respeito da ilegalidade IN/SRF 213/2002:

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

66. Nesse contexto, quanto à base de cálculo, como sustentado pela recorrente, o art. 7º, § 1º. da IN/SRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular.

67. Com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art.

74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultados de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

Ressalvo que o acórdão referido não foi submetido à sistemática de recursos repetitivos (artigo 543-C, do CPC/1973 e 1.036 a 1.041, do CPC/2015), não sendo obrigatória sua aplicação pelos Conselheiros do CARF (art. 62, §2º, RICARF/2015).

De toda sorte, compartilho do entendimento daquela Corte Superior, pela impossibilidade de tributação dos lucros por força de Tratados Internacionais.

Sobreleva considerar, ainda, que os lucros auferidos pelas controladas indiretas foram consolidados na controlada direta (Áustria), como se extrai do Termo de Verificação Fiscal:

No quadro 2 – DA ESTRUTURA SOCIETÁRIA – vimos que a controladora brasileira possuía duas controladas diretas no exterior no ano calendário de 2009: na Áustria, a BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH, com 100,00% de participação A controlada direta da Áustria controla totalmente a empresa Bradesco Obverseas Funchal – Consulting Services, Sociedade Unipessoa LDA, em Funchal.

A controlada indireta IMAGRA, nas Bahamas, teve sua participação societária adquirida pela Bradesco Overseas Funchal – Consulting Services, Sociedade Unipessoal LDA em Março de 2009. Seu resultado positivo (...) foi incorporado por sua controladora, compondo o lucro dessa última.

A controlada austríaca e de Funchal apresentaram lucro nos seus respectivos balanços patrimoniais e demonstrativos de resultados. Por suas demonstrações financeiras, podemos ver que todo o lucro líquido do exercício em questão foi gerado na controlada em Funchal (...). Como vimos anteriormente, a controlada direta BRADESCO OVERSEAS SALSBURG SERVICE GMBH, reconheceu esse resultado em seu Balanço Patrimonial, cumprindo o §6º da IN 213/2002 (...)

Assim sendo, estamos aptos a determinar agora o Valor Tributável. Esse valor é aquele que deveria ter sido adicionado ao Lucro Líquido no Brasil para a determinação do Lucro Real da fiscalizada.

O Valor é aquele já citado anteriormente e que consta do Balanço Patrimonial e do demonstrativo de Resultado da controlada na Austria.

Exatamente porque consolidados os lucros na controlada direta, o Tratado Brasil-Áustria também é aplicável aos lucros consolidados pelo auditor fiscal atuante. Até porque a tributação – individualizada – das controladas indiretas implicaria em modificação do critério jurídico do lançamento.

Pondero, ainda, que a orientação da Receita Federal do Brasil era pela necessária consolidação dos lucros das controladas indiretas na controlada direta, como se observa do artigo 1º §6º, da IN SRF 213/2002:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas

(IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 4º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

§ 5º Para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa.

§ 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.

§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

§ 8º Os rendimentos e os ganhos de capital, decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior, integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e as perdas reconhecidas nesses resultados são indedutíveis e devem ser adicionadas para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

O §6º, acima colacionado, é bastante claro ao determinar que “os resultados auferidos de outra pessoa jurídica” (referindo-se à controlada indireta) “na qual a filial, sucursal controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente” (referindo-se à controlada direta), “serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada” (novamente tratando da controlada direta) “para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil”.

Tratamento distinto recebiam as controladas diretas, conforme §5º acima reproduzido. Com efeito, “os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação de valores”. A interpretação que

concilie os §5º e §6º há de se vislumbrar a clareza do tratamento das controladas diretas pelo §5º e controladas indiretas pelo §6º.

O agente fiscal autuante, portanto, consolidou os lucros das controladas indiretas na controlada direta (localizada na Áustria) observando os ditames da IN SRF 213/2002, mas equivocou-se ao desconsiderar o Tratado Brasil-Áustria quanto à consolidação efetuada.

Nesse contexto, voto por dar provimento ao recurso especial da contribuinte, para reforma do acórdão recorrido.

Nesse contexto, conforme já mencionado, resta claro que a norma inserta nos tratados internacionais em matéria tributária deve prevalecer sobre as normas de direito interno, em razão da sua especificidade, por aplicação do artigo 98 do CTN, sobretudo quando não revogadas expressamente.

Destaca-se ainda, que julgado do STJ supramencionado revela que ao se adotar interpretação diferente a ponto de bloquear a aplicação do tratado, o Brasil acaba por desprestigiar o acordo internacional a ponto de eventualmente macular o princípio da boa-fé nas relações exteriores.

Sobre esse aspecto, o art. 27 da Convenção de Viena (Decreto 7.030/2009) leciona que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado. E, ao que parece, no caso em apreço, é exatamente o que a autoridade fiscal finda por fazer ao pretender tributar lucros do exterior independentemente de sua efetiva distribuição, qualquer que seja a denominação que a legislação adote.

Assim, não há dúvidas aos olhos deste relator que os lucros auferidos pelas controladas da recorrente no exterior não podem ser tributados no Brasil com fundamento no artigo 74 da MP 2.158-35/2001, tendo em vista o acordo de bitributação firmado entre Brasil e a Áustria impede a aplicação da norma interna.

E, não se pode perder de vista também que no Tratado Brasil-Áustria, em seu artigo 23.2, isenta de tributação, no Brasil, os lucros distribuídos aos sócios/acionistas (dividendos):

(...) 2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da 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. (...)

É, conforme concluiu a Ilustre Conselheira Livia De Carli Germano no julgamento do processo 16561.720035/2012-95 - Recurso Especial do Contribuinte Acórdão nº 9101-004.763 – CSRF / 1ª Turma Sessão de 05 de fevereiro de 2020, *in verbis*:

É dizer, no caso do tratado Brasil-Áustria, é fato que tais países convencionaram não apenas que os lucros de uma empresa situada na Áustria em regra somente serão tributados pela Áustria, mas também que, quando tais lucros forem distribuídos aos sócios/acionistas controladores brasileiros sob a forma de dividendos, o respectivo valor também não será tributado no Brasil. Tal cenário deveria ser visto como franco impedimento à conduta de se interpretar uma regra de direito interno brasileira de maneira a levar à conclusão sobre a tributação, no Brasil, de lucros do exterior refletidos no balanço patrimonial da controladora brasileira, sejam estes ficta ou efetivamente distribuídos.

Portanto concluo que o auto de infração no caso concreto não deve subsistir.

Multa por omissão de registros contábeis na ECD

No que diz respeito a multa por omissão de registros contábeis na ECD, a Autoridade Autuante lançou a multa prevista de 5% sobre o valor da operação, limitada a 1% da receita, prevista então no art. 12, III da Lei 8.218/1991, como decorrência da verificação das mesmas incorreções na ECD que levaram à desclassificação da escrita do contribuinte, tendo em vista que *das 644 controladas diretas e indiretas listadas pela fiscalizada em sua ECF, registros X340, para apenas 132 foram criadas subcontas, inseridas no plano de contas (fls. 1.606/1.637) sob as contas sintéticas 014036 - RES. CONT. EMPRESAS EXTERIOR DIRETO (IN1520) e 014037 - RES. CONT. EMPRESAS EXTERIOR INDIRETO (IN1520) do Ativo não circulante, Investimentos - E ainda que, mesmo para estas, não houve lançamento contábil algum no ano 2018, como demonstram seus balancetes de janeiro e dezembro (fls. 1.638/1.659) o que estaria em descompasso com o art.76 da Lei 12.973/2014.*

Dessa forma, após analisar os fundamentos dos autos, entendo que correta a hipótese da aplicação do fato a norma estatuída no art. 12, III da Lei 8.218/1991 e, com a permissão do artigo 114, §12º, inciso I do novo Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF, estando a conclusão do Acórdão recorrido alcançada pelo entendimento deste Relator e pelo fato da contribuinte basicamente repisar no Recurso Voluntário os mesmos argumentos já citados em sua impugnação, adoto os seguintes fundamentos, *in verbis*:

Multa por omissão de registros contábeis na ECD

79. Afirma a Fiscalização que das 644 controladas diretas e indiretas listadas pela fiscalizada em sua ECF, registros X340, para apenas 132 foram criadas subcontas, inseridas no plano de contas (fls.1.606/1.637) sob as contas sintéticas 014036 - RES. CONT. EMPRESAS EXTERIOR DIRETO (IN1520) e 014037 - RES. CONT. EMPRESAS EXTERIOR INDIRETO (IN1520) do Ativo não circulante, Investimentos.

E ainda que, mesmo para estas, não houve lançamento contábil algum no ano 2018, como demonstram seus balancetes de janeiro e dezembro (fls. 1.638/1.659) o que estaria em desconpasso com o art.76 da Lei 12.973/2014. Afirma também que a Instrução Normativa RFB n.º 1.520/2014, nos artigos 2º a 4º, regulamentou este dispositivo, estipulando que não deverão constar dos resultados das controladas os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto, pois serão informados pela própria controladora brasileira; que haverá uma subconta para cada controlada, direta ou indireta, da investidora no Brasil, vinculada à conta do ativo investimento em controlada direta no exterior; e a forma como os lançamentos contábeis se darão.

80. Entendeu que ao não inserir em seu plano de contas as subcontas de 512 controladas e não registrar o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos de estas e de outras 132 controladas, a impugnante descumpriu obrigação prevista no art. 12, inciso III, da Lei n.º 8.218/1991, conduta omissiva sujeita àquela penalidade.

81. Em sua defesa a impugnante inicialmente alega que o caput do art. 12 faz referência ao “artigo precedente”, ou seja, o art. 11. Entende, portanto, que o art. 12, caput, da Lei n.º 8.218/91, estabelece que as penalidades nele previstas serão aplicadas àqueles que infringirem o disposto no art. 11 da mesma lei.

82. Relata que o art. 11 estabelece que as pessoas jurídicas “que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal”, como é o caso da impugnante, ficam obrigadas “a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.”

83. Acredita que o fato de a ECD conter erros, não poderia, em nenhum cenário, ser confundido com a hipótese de aplicação da multa, a qual, é não manter os arquivos digitais à disposição da RFB.

84. Vejamos, assim dispõe o art. 76 da Lei 12.973/2014, *ipsis litteris*:

Art. 76. A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83, deverá registrar em subcontas da conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta. (Vigência)

§ 1º Dos resultados das controladas diretas ou indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto.

§ 2º A variação do valor do investimento equivalente ao lucro ou prejuízo auferido no exterior será convertida em reais, para efeito da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, com base na taxa de câmbio da moeda do país de origem fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data do levantamento de balanço da controlada direta ou indireta.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais.

85. A Instrução Normativa 1.520, de 04 de dezembro de 2014 assim regulamenta a matéria:

Art. 2º A pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 15, deverá registrar em subcontas vinculadas à conta de investimentos em controlada direta no exterior, de forma individualizada, o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos pela própria controlada direta e suas controladas, direta ou indiretamente, no Brasil ou no exterior, relativo ao ano-calendário em que foram apurados em balanço, observada a proporção de sua participação em cada controlada, direta ou indireta.

§ 1º O valor a ser registrado em subcontas de que trata o caput deve ser a parcela do ajuste do valor do investimento equivalente aos lucros auferidos pela controlada, direta ou indireta, antes da tributação no exterior sobre o lucro. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1674, de 28 de novembro de 2016)

§ 2º Dos resultados das controladas diretas ou indiretas não deverão constar os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto.

Art. 3º As subcontas de que trata o art. 2º serão analíticas e registrarão em último nível os lançamentos contábeis.

§ 1º Deverá ser criada uma subconta para cada controlada, direta ou indireta, da investidora no Brasil.

§ 2º As subcontas devem estar vinculadas à conta do ativo investimento em controlada direta no exterior.

§ 3º As contrapartidas dos valores registrados nas subcontas de que tratam o caput do art. 2º e os §§ 1º e 2º deste artigo serão registradas em uma subconta auxiliar. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1674, de 28 de novembro de 2016)

§ 4º O valor do resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros apurados pela controlada, direta ou indireta, será registrado a débito na subconta mencionada no caput do art. 2º e nos §§ 1º e 2º

deste artigo, em contrapartida à subconta auxiliar, de que trata o § 3º. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1674, de 28 de novembro de 2016)

§ 5º O valor do resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos prejuízos apurados pela controlada, direta ou indireta, será registrado a crédito na subconta mencionada no caput do art. 2º e nos §§ 1º e 2º deste artigo, em contrapartida à subconta auxiliar, de que trata o § 3º. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1674, de 28 de novembro de 2016)

§ 6º Os valores registrados conforme os §§ 4º e 5º serão revertidos no ano-calendário seguinte. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1674, de 28 de novembro de 2016)

§ 7º O Anexo Único apresenta exemplo de registro em subcontas. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1674, de 28 de novembro de 2016)

86. Nota-se que tal legislação está em consonância com os mandamentos da OCDE no que se refere a transparência e compliance. Importante salientar que a OCDE instituiu o Fórum Global para Transparência e Troca de Informações Tributárias que foi criado para enfrentar os riscos à conformidade tributária gerados pelos paraísos fiscais, além de buscar implementar padrões de transparência e de troca de informações na área tributária, para evitar que as normas referentes a tributos, como impostos, contribuições, taxas etc., sejam descumpridas ou que pessoas e empresas se beneficiem de “brechas” para cometer atos ilícitos.

87. Queremos com isso dizer que a regra criada pelo art. 76 da Lei 12.973/2014 não se trata de mera obrigação acessória a ser analisada tão somente no cotejamento de seu descumprimento e prejuízo imediato, mas de norma mandamental de controle no âmbito do sistema de tributação em bases universais.

88. Dessa forma, considerando que tais informações são prestadas por meio da ECD, aplicável os arts. 11 e 12 da Lei. 8.218/91 os quais transcrevemos abaixo:

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária.

[...]

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

[...]

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

[...]

II - Multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e

89. Apercebe-se que a normativa acima expressamente determina a aplicação de multa “aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros”. Admitir a interpretação proposta pela impugnante de que a multa prevista no art. 12, II da Lei 8.218/91 somente se aplicaria no caso de não entrega das informações (e não no caso de entrega com erros) contraria os princípios da hermenêutica.

90. Isto porque, na aplicação da lei, deve o intérprete sempre considerar que não há texto legal inócuo. Se admitíssemos que as infrações do art. 12 somente se aplicam quando da não entrega das informações, nunca seria possível aplicar o dispositivo constante do art. 12, II que determina a aplicação de multa quando da omissão ou da prestação incorreta de informações. Ora, como identificar a omissão ou incorreção da informação se ela não existe?

91. Vê-se claramente que o legislador criou punição àqueles que apresentarem as informações com omissões e/ou incorreções, equiparando-os àqueles que deixarem de prestar a informação. Não há outra interpretação possível, obedecida a hermenêutica jurídica.

92. Argumenta ainda a impugnante que à luz do princípio da razoabilidade e proporcionalidade, parâmetros estes que devem pautar a atuação da Administração Pública, a aplicação da citada multa mostra-se irrazoável, concluindo que deve a multa exigida pelos AUTOS ser integralmente cancelada.

93. Curial reafirmar que não cabe a autoridade administrativa versar sobre constitucionalidade e legalidade de artigo de lei, competindo tão somente verificar a correta aplicação da lei, sem, contudo, proferir juízo acerca de sua constitucionalidade ou de outros aspectos atinentes à sua validade no mundo jurídico.

94. Transcrevemos abaixo trecho do TVF que elucida bem a questão:

Conforme o CTN, artigos 113, §2.º, 136 e 142, consigna-se que não compete à autoridade administrativa fazer qualquer juízo quanto ao grau de reprovabilidade da conduta punível ou de proporcionalidade da sanção, inexistindo margem de discricção no lançamento quando preenchidos os requisitos fáticos legais; que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária; e ainda que a

responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

95. Finalmente alega a impugnante que no que se refere aos valores apontados no demonstrativo de apuração da multa como resultados de BRF AUSTRIA (R\$3.900.072,55) e BRF GLOBAL (R\$513.294.295,68) (i.e., os valores apontados na Coluna D), eles estão equivocados, pois não representam os verdadeiros resultados destas empresas uma vez que no curso da fiscalização a impugnante esclareceu que os valores corretos eram aqueles apontados nas Demonstrações Financeiras (“DFs”) das empresas, havendo sido acatado pela autoridade tributária visto que pautou-se nos referidos valores para calcular a suposta Infração objeto do Item 2.1. do TVF.

96. Entende que os valores que deveriam ter constado da Coluna D no DEMONSTRATIVO para BRF AUSTRIA e BRF GLOBAL seriam os seguintes: (i) BRF AUSTRIA: R\$3.709.329,17 (em vez de R\$ 3.900.072,55); e (ii) BRF GLOBAL: R\$206.730.407,80 (em vez de R\$513.294.295,68), de forma que o valor da multa aplicada seria de R\$ 91.698.985,60; ou seja, uma redução de R\$15.337.731,56 em relação ao valor originário (R\$107.036.717,16).

97. Da análise do TVF (fl. 1.917), verifica-se que a autoridade fiscal considerou os seguintes valores na primeira parte da autuação:

Das demonstrações financeiras apresentadas em resposta à Intimação n.º 2, BRF Austria GmbH (fl. 1.701) teve *Lucro antes dos impostos* de € 835.622,70, ou R\$ 3.709.329,17⁴, sem resultados negativos anteriores a compensar; e BRF Global GmbH (fls. 1.724/1.725) teve *Ganhos antes dos impostos* de € 46.571.391,71, ou R\$ 206.730.407,80, sem resultados negativos anteriores a compensar.

98. Analisando os valores constantes do Demonstrativo de Apuração da Multa para aquelas duas controladas, temos os seguintes valores extraídos da parte do demonstrativo em que as citadas empresas aparecem:

BRF Angola	0008	--	-62.538,60	100,00	3.126,93
BRF Austria GmbH	0005	--	3.900.072,55	100,00	195.003,63
BRF B.V.	7625923	--	1.624.019,51	100,00	81.200,98
BRF Egypt	0016	--	0,00	100,00	-
BRF Feed Thailand Limited	0035	--	52.598.640,68	73,31	1.928.003,17
BRF Foods GmbH	34152090	--	839.855.755,69	100,00	41.992.787,78
BRF Foods GmbH - Branch	0003	--	-88.054.605,17	100,00	4.402.730,26
BRF Foods LLC	7703729488	--	-17.447.453,10	100,00	872.372,66
BRF France SARL	484042577	--	625.189,20	100,00	31.259,46
BRF Germany GmbH	510657025203	136113 - BRF GERMANY GMB	-2.306.221,95	100,00	115.311,10
BRF Global Company Nigeria Ltd.	1125495	--	0,00	100,00	-
BRF Global Company South Africa Propriet	2010/007567/07	136124 - BRF GLOBAL C SO	348.928,26	100,00	17.446,41
BRF Global GmbH	03.230.8140	--	513.294.295,68	100,00	25.664.714,78
BRF Global GmbH-Branch	0007	--	-399,51	100,00	19,98
BRF GmbH	03.246.0701	--	39.723.152,26	100,00	1.986.157,61
BRF GMBH Turkiye Itibat	0014	--	-966.797,93	100,00	48.339,90

99. Conclui-se, portanto que assiste razão à impugnante neste item, assim, procedendo-se a alteração dos valores dos resultados da BRF Austria GmbH e BRF Global GmbH, tem-se o seguinte resultado na apuração da multa:

BRF Angola	0008	--	-62.538,60	100,00	3.126,93
BRF Austria GmbH	0005	--	3.709.329,17	100,00	185.466,46
BRF B.V.	7625923	--	1.624.019,51	100,00	81.200,98
BRF Egypt	0016	--	0,00	100,00	-
BRF Feed Thailand Limited	0035	--	52.598.640,68	73,31	1.928.003,17
BRF Foods GmbH	34152090	--	839.855.755,69	100,00	41.992.787,78
BRF Foods GmbH - Branch	0003	--	-88.054.605,17	100,00	4.402.730,26
BRF Foods LLC	7703729488	--	-17.447.453,10	100,00	872.372,66
BRF France SARL	484042577	--	625.189,20	100,00	31.259,46
BRF Germany GmbH	510657025203	136113 - BRF GERMANY GMB	-2.306.221,95	100,00	115.311,10
BRF Global Company Nigeria Ltd.	1125495	--	0,00	100,00	-
BRF Global Company South Africa Proprie	2010/007567/07	136124 - BRF GLOBAL C SO	348.928,26	100,00	17.446,41
BRF Global GmbH	03 230 8140	--	206.730.407,80	100,00	10.336.520,39
BRF Global GmbH-Branch	0007	--	-399,51	100,00	19,98
BRF GmbH	03 246 0701	--	39.723.152,26	100,00	1.986.157,61
BRF GMBH Turkiye Irtibat	0014	--	-966.797,93	100,00	48.339,90

100. Dessa forma, o correto valor da multa de ofício aplicável é R\$ 91.698.985,60, como apontado pela impugnante, devendo a quantia de R\$15.337.731,56 ser exonerada.

Conclusão

101. Por todo o exposto, VOTO por dar provimento em parte à impugnação, exonerando parcialmente o crédito tributário constituído referente a diferença na apuração da multa de ofício.

102. Desta forma, chegamos ao seguinte resultado do julgamento no que se refere ao crédito tributário:

Período	Valor Lançado	Valor Exonerado	Valor Mantido
	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB
2018	R\$107.036.717,16	R\$15.337.731,56	R\$ 91.698.985,60

No caso, o contribuinte inequivocamente possuía escrituração digital, mas sua escrituração continha erros que levaram ao arbitramento, razão pela qual entendo que a penalidade aplicável, portanto, é a hipótese do art. 12, III da Lei nº 8.218/91 e não a hipótese ventilada pelo recorrente de que a multa seria a prevista no artigo 57, III, “a”, da MP n.º 2.158-35/2001. A penalidade, portanto, foi adequadamente capitulada, para tanto também transcrevo excerto do TVF em que fica claro a infração cometida, *in verbis*:

(...) A Instrução Normativa RFB n.º 1.520/2014, nos artigos 2º a 4º, regulamentou este dispositivo, estipulando que não deverão constar dos resultados das controladas os resultados auferidos por outra pessoa jurídica sobre a qual a pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil mantenha o controle direto ou indireto, pois serão informados pela própria controladora brasileira; que haverá uma subconta para cada controlada, direta ou indireta, da investidora no Brasil, vinculada à conta do ativo investimento em controlada direta no exterior; e a forma como os lançamentos contábeis se darão.

Como nenhum lançamento de registro da variação do valor do investimento equivalente a seus lucros ou prejuízos foi encontrado na contabilidade da fiscalizada, foi ela intimada a “Indicar as subcontas em que registrados os resultados equivalentes aos lucros ou prejuízos auferidos pelas controladas diretas e indiretas no exterior (artigos 2º e 3º da Instrução Normativa RFB n.º 1.520/2014)”, mas sua resposta limitou-se à entrega de “tabela com a indicação das subcontas contábeis solicitadas” (fls. 1.695/1.700).

A verificação da tabela apontou que, das 644 controladas diretas e indiretas listadas pela fiscalizada em sua ECF, registros X340, para apenas 132 foram criadas subcontas, inseridas no plano de contas (fls. 1.606/1.637) sob as contas sintéticas 014036 - RES. CONT. EMPRESAS EXTERIOR DIRETO (IN1520) e 014037 - RES. CONT. EMPRESAS EXTERIOR INDIRETO (IN1520) do Ativo não circulante, Investimentos. E ainda que, mesmo para estas, não houve lançamento contábil algum no ano 2018, como demonstram seus balancetes de janeiro e dezembro (fls. 1.638/1.659).

Além de estabelecer a tributação em bases universais das pessoas jurídicas, a Lei n.º 12.973/2014 lhes impôs obrigação acessória – prestação positiva no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos (CTN, artigo 113, §2º) – de registro contábil dos lucros no exterior em subcontas da conta investimento. Com supedâneo no artigo 16 da Lei n.º 9.779/1999, a RFB disciplinou na Instrução Normativa RFB n.º 1.520/2014 a forma de registro em subcontas a serem efetuadas na Escrituração Digital Contábil ECD, esta tratada à época pela Instrução Normativa RFB n.º 1.774/2017, atualmente pela Instrução Normativa RFB n.º 2.003/2021.

Ao não inserir em seu plano de contas as subcontas de 512 controladas e não registrar o resultado contábil na variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos de estas e de outras 132 controladas, a fiscalizada descumpriu obrigação prevista em lei, conduta omissiva sujeita à penalidade.

Considerando que os registros contábeis deveriam ter sido realizados até 31/12/2018

(Lei n.º 12.973/2014, artigos 78, §2º, e 79, I), a ECD referente a dezembro/2018, Livro Diário número de ordem 143, hashcode 64001BB5DC85570C88336058D25E6C266D8813E8 (fls. 1.604/1.605), foi entregue

em 30/05/2019 com omissões de informações, hipótese em que cabível a aplicação da multa prevista no artigo 12, inciso III, da Lei n.º 8.218/1991, com a redação dada pela Lei n.º 13.670/2018:

(...)

Portanto, entregue a ECD relativa a dezembro/2018 com omissões de subcontas e valores, impõe-se multa por cumprimento de obrigação acessória com omissão de informações calculada em 5% do valor da operação omitida, considerado este a variação do valor do investimento equivalente aos lucros ou prejuízos auferidos por cada controlada direta ou indireta atribuível à fiscalizada por sua participação societária, obtido dos campos Resultado do Período, em Reais (R\$) do registro X351 Demonstrativo de Resultados e de Imposto Pago no Exterior e Percentual de Participação do registro X356 Demonstrativo de Estrutura Societária, da ECF.

Sendo assim, nada a prouver quanto ao pleito da inaplicabilidade da multa de ofício, mantendo-se inalterado o Acórdão que reduziu a multa aplicável para R\$ 91.698.985,60, como apontado pela impugnante e, como consequência a DRJ corretamente exonerou o montante de de R\$15.337.731,56.

No que tange a alegação de irrazoabilidade da multa, nos termos do TVF e Acórdão recorrido, entendo que *o CTN, artigos 113, §2.º, 136 e 142, consigna-se que não compete à autoridade administrativa fazer qualquer juízo quanto ao grau de reprovabilidade da conduta punível ou de proporcionalidade da sanção, inexistindo margem de discricção no lançamento quando preenchidos os requisitos fáticos legais; que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária; e ainda que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Ademais, cabe mencionar a Súmula CARF nº 2 que estabelece que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito dar-lhe provimento parcial para declarar improcedente a autuação sendo reconhecida a aplicação da Convenção para evitar a dupla tributação sobre renda e capital, firmada entre o Brasil e a Áustria.

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Maurício Novaes Ferreira, redator designado

Inobstante o bem fundamentado voto proferido pelo ilustre conselheiro relator, o Colegiado, após os debates, decidiu, por maioria qualificada, negar provimento ao recurso voluntário.

A decisão relativa à multa por omissão de registros contábeis na ECD foi tomada por unanimidade, de modo que este voto vencedor não abarcará o tema, limitando-se seu alcance à autuação fiscal relativa à tributação dos lucros auferidos no exterior.

No voto vencido, sustentou o ilustre relator que os lucros auferidos pela Recorrente na Áustria não deveriam ser oferecidos à tributação no Brasil posto estar vigente acordo bilateral celebrado entre os dois países para evitar a bitributação.

Penso que não há fundamento para reformar a decisão proferida pela DRJ, que manteve a autuação fiscal nesta matéria por entender que se aplicam à empresa domiciliada no Brasil as previsões contidas na Lei nº 12.973/2014, que estabelecem a tributação em bases universais. O voto condutor daquele julgado consignou os seguintes fundamentos para decidir:

70. Atina-se que tais dispositivos determinam que a parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil. Tais investimentos podem ser apurados de forma consolidada ou individualmente.

71. Ressalte-se que a previsão de tributação acima não se aplica a empresas estrangeiras que atuam no Brasil, mas tão somente a empresas brasileiras que porventura tenham rendimentos oriundos de participações societárias no exterior. Este ponto foi esclarecido com extrema clareza pela autoridade tributante, motivo pelo qual pedimos vênias para transcrevê-lo abaixo:

[...]

72. Anda bem a autoridade fiscal quando afirma que a Convenção Brasil – Áustria baseou-se na Convenção Modelo da OCDE, trazendo a baila o Comentário ao Artigo 7 da Convenção Modelo que se substancia em poderosa norma interpretativa. Apresentamos abaixo o original em inglês e sua tradução livre:

[...]

73. Percebe-se, portanto, que a tributação instituída pela Lei 12.973/2014 está plenamente alinhada com a interpretação da OCDE às convenções internacionais: no exercício do direito de taxar seus residentes através de lei interna, utilizando

como referência na apuração do imposto aqueles lucros de empresa residente no outro Estado que sejam atribuíveis a seu residente pela sua participação societária.

74. Preceitua o art. 87 da Lei 12.973/2014, in verbis:

[...]

75. Verifica-se que a lei autoriza que valores de imposto de renda pagos no exterior pelas controladas podem ser compensados na apuração do lucro real no Brasil até o limite dos tributos aqui incidentes. Outrossim, os lucros tributados por Estado estrangeiro não serão novamente tributados no Brasil. De forma que a tributação em bases universais regida pela Lei 12.973/2014 não reduz os lucros da empresa residente no outro Estado e tão pouco se pode alegar que seja imposta sobre tais lucros, não havendo que se falar em bitributação.

76. Conclui-se, portanto, que os dispositivos da Lei 12.973/2014 estão em plena acordância com o disposto no Artigo 7 da Convenção Brasil – Áustria, não havendo que se falar que houve desconsideração daquela convenção por parte da autoridade atuante.

77. Da mesma forma não assiste razão à impugnante quando afirma que o Artigo 23.2 da Convenção Brasil – Áustria impediria o presente lançamento, já que a Lei n.º 12.973/2014 não determina a tributação de dividendos pagos, e sim da parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos. Curial atentar que em nenhum momento a Lei 12.973/2014 faz menção a pagamento de dividendos, mas tão somente à apuração de resultados.

78. Destarte, não há que se falar em incorreção na parcela do lançamento que se refere à adição dos resultados equivalentes aos lucros apurados por BRF Austria GmbH e por BRF Global GmbH.

Devidamente fundamentada, portanto, a aplicação da norma prevista na Lei nº 12.973/2014 para a tributação, na controladora brasileira, do resultado por ela experimentado em função dos lucros auferidos por controlada no exterior.

Quanto ao alegado conflito da norma interna com o acordo celebrado entre Brasil e Áustria, acolho os fundamentos apresentados no acórdão nº 9101-006.779, de 05/10/2023, prolatado pelo ilustre conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto e assim redigido, no que interessa à matéria:

A tributação em bases universais das pessoas jurídicas residentes no Brasil possui seu fundamento legal no artigo 25 da Lei nº 9.249/95, verbis:

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

Depois de inúmeras controvérsias legislativas², pacificou-se o entendimento de que esse dispositivo somente permitiria a tributação após os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

Com o advento da Medida Provisória nº 2.158-35/01 duas significativas mudanças foram introduzidas: (i) no artigo 21 introduziu-se tal tributação à CSLL³; (ii) no artigo 74, determinou-se que a disponibilização se dará antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Veja-se:

[...]

A despeito das críticas sobre sua amplitude, atingindo também as empresas coligadas em descompasso com o padrão internacional, além de lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, é importante ressaltar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras instituídas em inúmeros países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional⁴. A rigor, trata-se de normas antielisivas específicas que tem como escopo evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como controlled foreign corporations - CFC.

Faz-se necessário, portanto, analisar a sistemática adotada em tais dispositivos legais. Nesse sentido, é de se observar que a lei não teria eficácia se quisesse tributar diretamente os lucros de uma empresa não residente. Isso porque não há conexão (residência ou fonte) capaz de dar efetividade à jurisdição tributária brasileira. O que a lei faz é tributar uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.

A adequação dessa determinação ao conceito constitucional de renda é uma decisão que deve ser levada a efeito por quem tem competência para isso, no caso, o Supremo Tribunal Federal STF, à luz dos princípios constitucionais envolvidos (igualdade, capacidade contributiva, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado pelo STF, na ADI nº 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a exatidão dessa decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade.

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova

de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Há de se ressaltar que o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial definido numa amplitude global. Isso significa que se considera renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional CTN na positivação do seu artigo 435.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação quando se adota essa forma de incidência tributária. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Países Baixos:

[...]

Ora, a parte desses dispositivos que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

Por outro lado, como bem frisado pela PGFN em contrarrazões, os tratados firmados para evitar bitributação se tratam de regras de competência negativa, ou seja, os tratados servem para não tributar um não residente, e jamais não tributar um residente!

Por essas mesmas razões, não há porque se procurar nos tratados dispositivo que autorize determinado país a tributar seu residente, já que os mesmos somente se prestam a impossibilitar a tributação de um não residente, e nas hipóteses em que forem firmados pelos Estados Contratantes.

Há de se salientar, novamente, que a tributação da empresa brasileira, nos termos do art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/01, não diminui o resultado da

empresa situada no exterior, uma vez que jamais se refletirá nas demonstrações contábeis e financeiras do não residente no Brasil.

Nesse mesmo sentido, em relação ao art. 7º das Convenções-Modelo, a OCDE é taxativa ao afirmar que normas CFC - como a prevista no art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/01 - não ofendem os tratados firmados, pois a tributação incidiria sobre o residente, e não sobre não residente.

Segundo a PGFN, os mais recentes posicionamentos da OCDE orientam, inclusive, que normas CFC não se apliquem somente a casos de abuso de tratado, mas que possuam hipóteses de incidência objetivas.

Corroborando o entendimento firmado até aqui, o i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, no acórdão 9101-002.330, assevera que o “entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional⁷ e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:

Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira”.⁸ Em relação à tese de que a redação utilizada no art. 7 das Convenções sobre Dupla Tributação existiria justamente para impedir sistemática de tributação como a do art. 74 da MP 2.158-35/2001, por outros fundamentos também discordo de tal exegese. Basta analisar a cronologia das normas em questão para se verificar a impossibilidade de tal raciocínio.

A redação do artigo 7 das convenções destinadas a evitar a dupla tributação foi elaborado para se impedir que sejam tributados na fonte receitas (“lucros” – profits) remetidas ao país de residência, sem que haja uma presença efetiva da empresa no outro país, a não ser que o rendimento seja abrangido nos outros itens específicos do tratado.

Logo, se houver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º dessas convenções, que define os critérios para este fim), ou houver uma subsidiária ou controlada, os lucros também podem ser tributados pelo país em que eles são gerados.

Nesse sentido, novamente valho-me dos valorosos argumentos do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão traçados no bojo do acórdão 9101-002.330: importa ressaltar que à época da proposta de redação do art. 7 (no início do século passado e depois na década de 1940 - modelos do México e Londres), não existiam normas CFC, tendo essas surgido somente na década de 1960, originalmente nos EUA. Portanto, cai por terra o argumento de que a redação do art. 7 dos acordos destinados a evitar a dupla tributação teria como objetivo impedir a aplicação das normas CFC.

Também não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” o sentido restritivo de impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional. Esse, inclusive, é o entendimento esposado pela OCDE nos comentários de sua Convenção-Modelo. Nesse sentido, vide os seguintes excertos, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

23. A utilização de “companhias de base” [“base companies”, em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [“Controlled Foreign Corporations/CFC”, em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros tem adotado tal legislação. Conquanto o desenho desse tipo de legislação varie consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base em certa interpretação de dispositivos da Convenção tais como o artigo 7º, parágrafo 1º, e o artigo 10, parágrafo 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos comentários ao artigo 7º e 37 dos comentários ao artigo 10, esta interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, muito embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não se faz necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção.

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

14. O propósito do parágrafo 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 próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados 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 do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º e parágrafos 37 a 39 dos comentários ao artigo 10).

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto Base Erosion and Profit Shifting BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (attributed to shareholders) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, embora alguns países já o façam, tendo em vista que algumas normas CFC só se aplicam a certos tipos de renda, recomenda que as regras de CFC incluam uma definição de rendimento de Companhias Controladas no Exterior e estabeleça uma lista não exaustiva de abordagens ou combinação de abordagens que as regras de CFC poderiam utilizar para tal definição⁹. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

Por outro lado, também não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como se estivesse tributando uma espécie de "dividendos presumidos".

Primeiro, porque o dividendo é um conceito bem delineado no âmbito da legislação societária. Assim, não basta a mera deliberação dos sócios para que todo o lucro auferido num determinado período se converta em dividendos. Como se sabe, há diversas situações em que os lucros devem ser destinados, por determinação legal ou estatutária, a pessoas distintas dos sócios. Então, não se pode garantir que todo o lucro deve ser dividido segundo as participações societárias.

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte. Então, o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/0210. E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN)¹¹. Veja-se:

[...]

Terceiro, porque não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos a posteriori, estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país da fonte, quanto pelo Brasil. Ademais, inexistente qualquer previsão acerca dos efeitos daquela tributação sobre os “dividendos presumidos” em face da eventual tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

É verdade que os parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10 deixam aberta a possibilidade de uma determinada legislação CFC tratar ou não os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Apesar disso, o conteúdo desses parágrafos é claro quanto à chance de haver problemas na efetivação de benefícios concedidos no âmbito do acordo no caso de a legislação CFC tratar os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Veja-se tais comentários, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

38. A aplicação de tal legislação ou regras [de acordo com o parágrafo precedente, trata-se da legislação CFC ou de regras com efeitos similares] pode, porém, complicar a aplicação do artigo 23. Se a renda [da CFC] fosse atribuída ao contribuinte, cada item dessa renda teria que ser tratada na conformidade das provisões relevantes da Convenção (lucros de empresas, juros, royalties). Se é tratada como um dividendo presumido, então, ele é claramente derivado da companhia de base [a CFC], constituindo renda do país daquela companhia. Mesmo assim, não está claro se a renda deve ser tratada como um dividendo (artigo 10) ou como rendimentos não expressamente mencionados (artigo 21). Sob algumas dessas legislações ou regras, a renda tributável é tratada como um dividendo, com o resultado de que uma isenção concedida por uma convenção, por exemplo, uma isenção de uma filial, seja também estendida ao contribuinte. É questionável se a Convenção requer que isso seja feito. Se o país de residência considera que esse não é o caso, pode se alegado que ele está obstruindo a normal operação da isenção de uma filial mediante tributação do dividendo (na forma de "dividendo presumido") antecipadamente.

39. Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia de base pode submeter o dividendo a uma tributação na fonte. O país da residência do controlador aplicará os métodos normais de eliminação da bitributação (isto é, o método do crédito ou da isenção). Isso implica que o tributo retido deve ser creditado no país de residência do controlador, mesmo que o lucro distribuído (o dividendo) tenha sido tributado anos antes no âmbito da legislação CFC ou outras regras com efeitos similares. No entanto, a obrigação de dar o crédito nesse caso permanece questionável. Geralmente tal dividendo é

isento da tributação (uma vez que ele já foi tributado no âmbito daquela legislação ou regras) e poderia ser arguido que não há base para o crédito do tributo retido. Por outro lado, o propósito do tratado seria frustrado se esse crédito pudesse ser evitado via simples antecipação da tributação pela oposição da citada legislação. O princípio geral estabelecido acima sugere que o crédito deveria ser concedido mesmo que os detalhes possam depender de tecnicidades da citada legislação ou regras e do sistema de crédito dos tributos no exterior contra os tributos domésticos (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação dos "dividendos presumidos"). Porém, os contribuintes que tenham recorrido a arranjos artificiais estão assumindo riscos que não estão completamente sob a salvaguarda das autoridades tributárias.

Nada obstante a existência dessa possibilidade, como já se disse, não parece que a lei brasileira tenha seguido esse difícil caminho.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei nº 12.973/14.

No caso presente, a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pelas empresas sediadas no exterior. A nossa lei não pode alcançar estas últimas sem que algum critério de conexão se estabeleça. Portanto, o que a nossa lei faz é tributar a nossa empresa, residente, pelo natural critério da residência. Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pela empresa no exterior. A compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente, para alívio da bitributação econômica, é mera liberalidade da lei interna. Assim como, se existisse (ou vier a existir) determinação para a não tributação dos dividendos efetivamente distribuídos a posteriori, esta seria (ou será) também outra liberalidade (uma vez que já havia sido concedido o alívio anterior).

Tal entendimento, sublinhe-se, é o mesmo adotado pela RFB oficialmente em por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 08 de agosto de 2013, cuja ementa recebeu a seguinte redação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Dispositivos Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Convém transcrever as conclusões de tal ato:

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação pelas seguintes razões:

34.1. a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros;

34.2. o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros; e 34.3. 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.

De igual forma, recentemente o próprio CARF vem adotando tal entendimento, chamando atenção a decisão prolatada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 04 de maio de 2016 (Acórdão 9101-002.330), em brilhante voto vencedor do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão em que são rebatidos todos os argumentos usualmente utilizados pelos que defendem tese contrária à exposta no presente voto.

Portanto, não assiste razão à Recorrente. Inexiste ofensa ao Acordos firmados pelo Brasil com os países onde estão sediadas as controladas (Áustria e Argentina), seja pelo artigo 7, seja pelo artigo 23, parágrafo 4.

Desse modo, impõe-se a manutenção integral da exigência.

Devidamente demonstrado, portanto, que o acordo celebrado entre o Brasil e a Áustria não impede a tributação da empresa brasileira aqui domiciliada. Os lucros auferidos no exterior influenciam na base de cálculo da tributação brasileira pela valorização dos investimentos mantidos em empresas controladas.

Note-se que a ex conselheira Livia De Carli Germano, em declaração de voto proferida no acórdão nº 9101-006.446, ressaltou que após a edição da Lei nº 12.973/2014, a tributação da pessoa jurídica brasileira passou a ser expressamente prevista (com destaques ora acrescidos):

Quando da publicação da MP 2.158-35/2001, houve muita discussão sobre se o dispositivo trouxe uma ficção jurídica de disponibilização dos lucros ou uma presunção de que tais lucros estariam disponíveis para as controladoras¹⁸. E isso foi assim porque a norma textualmente tratou do lucro apurado pela empresa estrangeira -- e não do efeito de sua apuração no Brasil, que é o registro de tais lucros pela controladora brasileira por força da aplicação do método de equivalência patrimonial.

Tanto é assim que, após a decisão do STF na ADI 2.588, referido artigo foi revogado, passando a legislação a estabelecer a tributação da "parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no

exterior equivalente aos lucros por ela auferidos" (art. 77 da Lei 12.973/2014). **Ou seja, somente aí é que a lei passou a prever literalmente a tributação da controladora brasileira, e não mais dos lucros da controlada estrangeira.**

Por estes fundamentos, o colegiado houve por bem negar provimento ao recurso voluntário e manter a autuação fiscal decorrente do não oferecimento à tributação da parcela de ajuste do investimento mantido em controlada no exterior.

Registre-se também que a decisão proferida pelo colegiado engloba, pelos mesmos fundamentos, a manutenção da autuação fiscal relativa à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do período fiscalizado.

Assinado Digitalmente

Maurício Novaes Ferreira