



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.721558/2021-68
ACÓRDÃO	1301-008.352 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	27 de julho de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	WEG EQUIPAMENTOS ELETRICOS S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. NÃO CONHECIMENTO.

Não se conhece do recurso de ofício quando o valor total exonerado na decisão de primeira instância, compreendendo o tributo principal e os respectivos encargos de multa decorrentes, for inferior ao limite de alçada estabelecido em ato normativo do Ministro de Estado da Fazenda vigente à época da prolação (Portaria MF nº 02/2023).

PRELIMINARES DE NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

A nulidade do lançamento ou da decisão de piso pressupõe a materialização irrefutável das hipóteses taxativas previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972. Não se configura nulidade por cerceamento de defesa ou inovação de critério jurídico quando a autoridade julgadora aprecia os fatos detidamente e aplica a norma amparada no princípio do livre convencimento motivado. Erros quantitativos atinentes ao cálculo comportam decote do excesso em sede de mérito, preservando-se a higidez formal do auto de infração à luz do princípio da instrumentalidade das formas.

INCENTIVOS FISCAIS À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA (LEI DO BEM). PARECER TÉCNICO OFICIAL DO MCTI. VINCULAÇÃO. GLOSA CANCELADA.

Sendo o Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações (MCTI) o órgão que detém a competência legal, institucional e científica para avaliar o mérito tecnológico dos projetos para fins de fruição dos incentivos da Lei nº 11.196/2005, a superveniência de Parecer Técnico cancelando integralmente a aprovação dos dispêndios impõe o cancelamento da respectiva glosa fiscal.

INCENTIVOS FISCAIS À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. LAUDOS EMITIDOS POR INSTITUTO SUBALTERNO. NÃO RECONHECIMENTO. PRECLUSÃO ADMINISTRATIVA. GLOSA MANTIDA.

Laudos e relatórios técnicos elaborados extemporaneamente por institutos de pesquisa desprovidos de competência legal específica, obtidos por provocação unilateral da contribuinte, não possuem o condão de suplantarem o Parecer Técnico desfavorável emitido pela Secretaria competente do MCTI. Resta mantida a glosa fiscal quando atestada, de forma expressa, a inexistência de reconhecimento dos referidos documentos perante o órgão central e a consumação da preclusão recursal na esfera administrativa setorial.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO CELEBRADA PELO BRASIL DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 77 DA LEI Nº 12.973, de 2014. INEXISTÊNCIA DE INCOMPATIBILIDADE.

O art. 7º da Convenção evita que o lucro da empresa brasileira localizada em país com o qual o Brasil mantenha tratado seja novamente tributado no Brasil.

O art. 77 da Lei 12.973, de 2014, trata do resultado que aquele lucro produz, como acréscimo patrimonial, na empresa brasileira. Ainda que possam ter íntima conexão econômica, têm naturezas jurídicas absolutamente distintas.

PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR (PAT). DEDUÇÃO SUPLEMENTAR. MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DE OFÍCIO. ÔNUS DA PROVA.

Embora a majoração do imposto devido em decorrência de autuação fiscal eleve matematicamente o limite legal de dedução do PAT (4%), o aproveitamento desse teto pressupõe a existência efetiva de despesas não utilizadas em períodos anteriores. Ausente a comprovação documental idônea do saldo estocado (extratos da ECF/LALUR), por inércia do sujeito passivo, é indevido o recálculo do benefício, mantendo-se a glosa efetuada pela fiscalização.

MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS. EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO.

É vedada a exigência concomitante de multa de ofício (sancionando a falta de pagamento do tributo apurado ao final do exercício) e de multa isolada

(sancionando o não recolhimento das estimativas mensais relativas ao exato mesmo ano-calendário). Configurada a consunção, onde a infração-fim absorve a infração-meio, deve prevalecer apenas a exigência da sanção mais grave (multa de ofício de 75%), cancelando-se a multa isolada.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), sobre o valor correspondente à multa de ofício. Inteligência da Súmula CARF nº 108.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer o Recurso de Ofício. Quanto ao Recurso Voluntário, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade. Quanto ao mérito, acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso para (i) por unanimidade de votos, (i.1) cancelar a glosa dos dispêndios de inovação tecnológica relativos ao ano-calendário de 2017; (i.2) manter a glosa residual de inovação tecnológica do ano-calendário de 2016; (i.3) manter o indeferimento da dedução suplementar do PAT; (i.4) afastar a cobrança das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas; (i.5) manter a incidência dos juros moratórios (taxa SELIC) sobre o valor correspondente à multa de ofício; e (ii) por voto de qualidade, manter a tributação atrelada aos lucros auferidos no exterior (controlada WEG International Trade GmbH), vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza (Relator), Eduarda Lacerda Kanieski e Maria Angélica Echer Ferreira Feijo, que a cancelaram. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Iágaro Jung Martins.

Assinado Digitalmente

JOSE EDUARDO DORNELAS SOUZA – Relator

Assinado Digitalmente

IÁGARO JUNG MARTINS – Redator designado

Assinado Digitalmente

RAFAEL TARANTO MALHEIROS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Igaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduarda Lacerda Kanieski, Maria Angelica Echer Ferreira Feijo (substituto[a] integral), Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em face do Acórdão nº 107-020.416, proferido pela 12ª TURMA/DRJ07 que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação, exonerando parcialmente o crédito tributário exigido, sendo que os valores lançados relativos ao ano calendário de 2017 devem ser mantidos na íntegra. Com relação ao ano de 2016 devem ser mantidos os seguintes valores:

IRPJ R\$ 98.836.742,02

CSLL R\$ 35.581.227,13

Multa por estimativa de IR não paga.

Período de Apuração	Multa Isolada (50%)
janeiro-16	0,00
fevereiro-16	0,00
março-16	0,00
abril-16	0,00
maio-16	219.033,82
junho-16	0,00
julho-16	481.916,00
agosto-16	41.765,55
setembro-16	51.200,85
outubro-16	84.460,27
novembro-16	49.524,39
dezembro-16	57.487,18
Total	985.388,05

Multa por estimativa de CSLL não paga

Período de Apuração	Multa Isolada (50%)
janeiro-16	0,00
fevereiro-16	0,00
março-16	0,00
abril-16	0,00
maio-16	0,00
junho-16	0,00
julho-16	0,00
agosto-16	267.377,53
setembro-16	18.432,31
outubro-16	30.405,70
novembro-16	17.828,78
dezembro-16	20.695,38
Total	354.739,70

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

Relatório

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), nos anos calendários de 2016 e 2017, decorrentes de adições não computadas no lucro real e exclusões não autorizadas na apuração do lucro real, além de multa pelo não recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre a base de cálculo estimada. Os valores dos créditos tributários lançados conforme descrito abaixo, mais juros e multa de 75%, quando aplicável:

IRPJ R\$ 198.266.354,65

CSLL R\$ 77.040.573,58

Multa Isolada Total R\$ 8.340.820,51

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 2.164/2.180 a autoridade fiscal que realizou a fiscalização informou em síntese que: -

- O artigo 79 da Lei 12.973/2014, determinou que os lucros apurados pelas controladas diretas e indiretas devem ser computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL pelo regime de competência e os resultados das controladas passam a ter tratamento individualizado, não se permitindo a consolidação vertical, a exceção do artigo 78 que permitiu a consolidação horizontal até o ano-calendário de 2022 para controladas diretas ou indiretas e coligadas em regime de competência.

- Em uma análise da ECF do ano-calendário de 2016 (fls. 1836 a 1962), constatamos que possivelmente o resultado positivo da controlada WEG INTERNATIONAL TRADE GMBH não foi adicionado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

- Em atendimento à intimação o contribuinte confirmou a não tributação afirmando que a adição estaria fundamenta no permissível do § 2º do artigo 5º da Constituição Federal, aos quais se subordinam, tanto o artigo 98 do Código Tributário Nacional, como o Decreto nº 78.107 de 22 de julho de 1976.

- Como o contribuinte não consolidou os resultados positivos dos anos-calendário de 2016 e 2017 da controlada indireta WEG INTERNATIONAL TRADE GMBH por opção e não há prejuízos acumulados de anos anteriores a serem compensados, os mesmos devem ser adicionados ao lucro real e a base de cálculo da CSLL nos termos do inciso I do artigo 79 da Lei nº 12.973/2014.

- O imposto sobre a renda pago no exterior pela WEG INTERNATIONAL TRADE GMBH constante na ECF dos anos-calendários de 2016 e 2017, nos respectivos valores de R\$ 5.876.742,36 e R\$ 9.858.496,27 foi deduzido na apuração do imposto devido.

- Por não terem sido adicionados os resultados positivos da WEG INTERNATIONAL TRADE GMBH na apuração do lucro real e da base de cálculo da

CSLL nos anos-calendários de 2016 e 2017, tais resultados foram adicionados excluindo os valores decorrentes da aplicação das regras de preço de transferência, conforme previsto no artigo 86 da Lei nº 12.973/2014.

- A Lei nº 11.196/2005, no seu artigo 19, possibilitou às empresas excluir na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL os dispêndios em pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, entre os limites de 60% a 80%, a depender da quantidade de empregados contratados para tal fim. Este incentivo fiscal foi regulamentado pelo Decreto nº 5.798/2006, sendo que no seu artigo 14, obriga as pessoas jurídicas beneficiárias a prestar ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação informações sobre os seus programas de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. O Ministério regulamentou esta obrigação através da Portaria MCTIC nº 4.349/2014.

- Segundo consta na ECF dos anos-calendário de 2016 e 2017, na Parte A do Lalur e Lacs (fls. 1780 a 1835), o contribuinte excluiu da apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL a este título aos valores de R\$ 65.561.234,32 e R\$ 87.971.172,03, conforme consta na linha 118: (-) Incentivo fiscal - pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica (Lei 11.196/05, art. 19, § 1º).

- Consta no Parecer Técnico 2703 (4713306), do MCTIC, relativo ao ano-calendário de 2016, que a empresa apresentou 283 projetos de P,D&I e, destes, vários foram recusados por não atenderem os requisitos da Lei nº 11.196/2005 e do Decreto 5.798/2006. Segundo este parecer, a empresa declarou dispêndio no valor de R\$ 109.656,89 e excluiu R\$ 65.561.234,32, equivalente a 60%, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, mas o total de dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica considerado foi de R\$ 69.380.978,26, o que permite a empresa excluir R\$ 41.628.586,96 na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL.

- Neste mesmo parecer, no seu item 2.2 – Análise dos Dispêndios, consta que o benefício fiscal de depreciação acelerada integral no valor de R\$ 3.261.037,42 não foi aceito. Este benefício fiscal foi excluído na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme consta na Parte A do Lalur/Lacs, na linha 121: (-) Depreciação Integral/Amortização Acelerada (Lei nº 11.196/2005, art. 17, III e IV art. 20) do ano-calendário de 2016 (fls. 1780 a 1794). Este benefício fiscal de depreciação/amortização acelerada está previsto no artigo 17, incisos III e IV, da Lei nº 11.196/2005.

- No Parecer Técnico nº 1577/2020/SEI-MCTI, que trata dos dispêndios em pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica do ano-calendário de 2017 (fls. 1012 a 1017), consta que a empresa apresentou 265 projetos de P,D&I, sendo que vários foram recusados por não atenderem aos requisitos da Lei nº 11.196/2005 e do Decreto nº 5.798/2006.

- Do valor declarado de R\$ 146.499.978,27 em dispêndios, o contribuinte excluiu 60% deste valor na apuração do lucro real e da base de

cálculo da CSLL, equivalente a R\$ 87.971.172,03. Mas daquele valor foi aceito pela equipe técnica do MCTI R\$ 110.086.220,66 em dispêndios em pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, o que permite o contribuinte excluir R\$ 66.051.732,40 na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

- Há decisões do CARF no sentido de que a competência para analisar o enquadramento dos projetos pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica da Lei nº 11.196/2005 cabe ao Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação – MCTI.

- Com base no Parecer Técnico 2703 (4713306) e Parecer Técnico nº 1577/2020/SEIMCTI será glosada parte das exclusões de dispêndios em pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica constantes na linha 118: (-) Incentivo fiscal - pesquisas tecnológicas e desenvolvimento de inovação tecnológica (Lei 11.196/05, art. 19, § 1º), na Parte A do Lalur/Lacs do anos-calendário de 2016 e 2017, bem como o valor constante na linha 121: (-) Depreciação Integral/Amortização Acelerada (Lei nº 11.196/2005, art. 17, III e IV art. 20), na Parte A do Lalur/Lacs do ano-calendário de 2016.

- Foi apurado o total de infrações acumuladas mensalmente e foram adicionados na Base de Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa que consta no Registro N620 (Apuração do IRPJ Mensal Por Estimativa), da ECF dos anos-calendário de 2016 e 2017, com isso foi obtido o valor do IR mensal por estimativa apurado pela fiscalização. Foi calculada a diferença do Imposto de Renda entre o que o contribuinte declarou nas ECF com o que foi apurado pela fiscalização, e nos meses em que foram constatadas diferenças positivas, foi aplicada a multa isolada de 50% (cinquenta por cento) prevista no artigo 44, inciso II, da Lei 9.430/1996.

- Com o mesmo procedimento foi aplicada a multa isolada pelo não recolhimento da CSLL sobre a base de cálculo estimada.

O contribuinte foi cientificado por meio eletrônico através de seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 19/11/2021 (fl 2.218) e apresentou impugnação (fls. 2.224/2.317) em 17/12/2021, conforme "TERMO DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA", fl 2.221, alegando em síntese que:

- Alguns dos projetos glosados ou rejeitados pelos Pareceres Técnicos nº 2703 e 471330 foram aprovados em momento posterior pelo mesmo Órgão após análise de pedidos de reconsideração feitos pela interessada. - Se a própria Autoridade Fiscal reconhece não ser de sua competência a deliberação final sobre a procedência (ou improcedência) do mérito tecnológico, no presente momento ela está impedida de efetuar qualquer lançamento fiscal pela pendência da apreciação final dos recursos materializados no Anexo II da presente, para o ano de 2017, bem como, deve se curvar ao que decidido no Anexo III.

- A pendência da decisão por parte do MCTI para o exercício 2017 tolhe da Impugnante a oportunidade do contraditório, ensejando a flagrante nulidade do lançamento pretendido segundo as seções 4 e 5 do TVF, ex vi do inciso LV do artigo 5º da Constituição Federal.

- Requer a nulidade também em virtude de que o aumento da base de cálculo do IR e da CSLL tem como consequência o aumento do imposto a pagar e impõe, necessariamente, o aumento da dedutibilidade das despesas incorridas no Programa de Alimentação ao Trabalhador “PAT”)

- Deve prontamente ser acatado o projeto de número “11”, posto que aprovado em exercício anterior pelo INT, sendo descabida a rejeição de seu mérito tecnológico pelo MCTI em conta do poder vinculante do laudo do INT passado para o exercício anterior, à luz do artigo 30 do Decreto 70.235/72. - Seja determinada a baixa em diligência do processo administrativo fiscal.

- Pede nulidade em virtude de a fiscalização não ter considerado no aumento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o aumento, como consequência, da dedutibilidade das despesas incorridas no Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT). - Em razão do artigo 7 do Tratado Brasil-Áustria, os lucros apurados pela controlada da Impugnante sediada na Áustria somente podem ser tributados neste País, mas jamais no Brasil.

- Na remota hipótese de ser mantido o entendimento de que o artigo 7 do Tratado Brasil-Áustria não é aplicável, o que se admite apenas para argumentar, os autos de infração deverão ser cancelados em razão da aplicação conjunta dos artigos 10 e 23 do mesmo instrumento internacional, caso se entenda que os lucros auferidos no exterior possuem a natureza de dividendos fictos.

- Impossibilidade de cumulação da multa isolada com a multa de ofício.

- É indevido o lançamento de juros sobre a multa de ofício.

Naquela oportunidade, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07 julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada, conforme sintetizado pela seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente pode ser considerado nulo o Auto de Infração lançado por autoridade incompetente ou se verificado o cerceamento do direito de defesa nos termos do art. 59 do PAF.

PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA.

Deve ser considerado não formulado o pedido de perícia que não atender os requisitos legais e indeferido quando for prescindível para o deslinde da questão a

ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA. MULTA DE OFÍCIO

A multa lançada de ofício constitui uma obrigação tributária principal, integrando efetivamente o crédito tributário. Os juros de mora incidem sobre a totalidade do débito quando não há o adimplemento no prazo legal, não há como justificar a não incidência desses juros sobre o valor da multa de ofício.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. FALTA DE ADIÇÃO AO LUCRO REAL.

Deve ser mantida a autuação quando comprovado que o contribuinte deixou de adicionar a seu lucro líquido, para apuração do lucro real, os lucros auferidos no exterior por controladas.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRATADO INTERNACIONAL. BRASIL ÁUSTRIA.

A aplicação do art. 76 da Lei nº 12.973/2014 não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, pois a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros e 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.

INCENTIVOS FISCAIS À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. PARECER TÉCNICO DO MCTI. COMPETÊNCIA. PROJETOS RECUSADOS PELA RFB. CANCELAMENTO.

O Ministério da Ciência e Tecnologia (MCTI) é o órgão que detém a competência legal para opinar sobre matéria técnica a respeito de projetos de inovação tecnológica, conforme Decreto nº 5.798/2006. O Parecer Técnico emitido pelo MCTI deve ser reconhecido pela RFB e a glosa de exclusão de dispêndios de inovação tecnológica relativos a projetos recusados pela RFB, mas aprovados pelo MCTI, ainda que após o lançamento do crédito tributário, deve ser cancelada.

INCENTIVOS FISCAIS À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. PARECER TÉCNICO DO MCTI. PROJETOS RECUSADOS PELO MCTI. EXCLUSÕES INDEVIDAS.

Correto o lançamento de IRPJ e CSLL decorrentes de glosa de exclusões indevidas, lastreada em Parecer Técnico emitido pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, no qual os projetos foram classificados como não enquadráveis nos incentivos fiscais

à inovação tecnológica da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, ainda que pendente de recursos administrativos.

PAT - PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. DEDUÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO.

O aumento da base de cálculo do IRPJ em decorrência do lançamento de ofício e, como consequência, o aumento do imposto a pagar, somente impõe o aumento da dedutibilidade das despesas incorridas no Programa de Alimentação ao Trabalhador ("PAT") se a interessada já tiver ultrapassado este limite quando do preenchimento de sua ECF e se comprovar que efetivamente realizou estes gastos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A interessada teve ciência da decisão na data de 10/01/2023 (e-fls. 3468) e apresentou recurso voluntário tempestivo em 08/02/2023 (e-fls. 3470/3471), instruindo-o com novos documentos, notadamente o Parecer Técnico do MCTI e os Laudos do INT (e-fls. 3581 a 3649). Na sequência, o processo foi remetido à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que apresentou as razões de recurso de ofício e contrarrazões ao recurso voluntário e, ato contínuo, foi distribuído ao Relator originário, Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo.

Numa primeira apreciação, o julgamento foi convertido em diligência por meio da Resolução nº 1301-001.208 (e-fls. 3772/3801). O colegiado entendeu pela necessidade de oficiar o Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações (MCTI) para que esclarecesse se as análises e conclusões dos Relatórios Técnicos emitidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), trazidos pela contribuinte, seriam hábeis e suficientes para modificar o entendimento firmado no Parecer Técnico nº 2823/2021/SEI-MCTI.

O resultado da referida diligência foi carreado aos autos por meio da Informação Fiscal (e-fls. 3809/3811), que anexou o Ofício nº 522/2025/MCTI. No referido expediente, em síntese, o referido Ministério asseverou não reconhecer a validade dos laudos do INT para os fins da Lei do Bem, pontuando que apenas a sua própria secretaria (Secretaria de Desenvolvimento Tecnológico e Inovação - SETEC) emite pareceres técnicos válidos, e informou, adicionalmente, que a empresa não interpôs recurso administrativo no ano fiscal de 2016 contra o parecer desfavorável (Parecer Técnico da Contestação nº 2823/2021).

Regularmente intimada acerca do resultado da diligência, a contribuinte apresentou sua Manifestação à Informação Fiscal (e-fls. 3822/3829), oportunidade em que reiterou seus argumentos pela competência do INT como órgão pericial técnico independente e pugnou pelo provimento de seu recurso.

Em ato contínuo, os autos foram remetidos este Conselheiro, e incluídos na pauta para ser julgado.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **José Eduardo Dornelas Souza**, Relator.

Análise do Recurso de Ofício

A autoridade julgadora de primeira instância (DRJ07) reformou o lançamento fiscal, acolhendo parcialmente a impugnação da contribuinte no que tange à infração por excesso de exclusão de dispêndios com pesquisa e inovação tecnológica na base de cálculo do IRPJ e da CSLL referente ao ano-calendário de 2016, com repercussão no recálculo da multa isolada atrelada. A referida exoneração parcial do crédito tributário ensejou a interposição do recurso de ofício, com fulcro no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, que assim dispõe:

"Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - Exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda."

Como se depreende da leitura da norma, a admissibilidade do recurso de ofício está condicionada ao limite de valor de alçada. A Portaria MF nº 2/2023, atualmente em vigor, estabelece que esse recurso só deve ser interposto quando o montante total exonerado for igual ou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

De acordo com a decisão recorrida, a verificação do montante exonerado evidencia que o teto legal não foi atingido, conforme a seguinte apuração:

- Tributos e Multa de Ofício: A redução da glosa original, que passou de R\$ 23.871.958,57 para R\$ 5.366.343,08, resultou no cancelamento direto de tributos (IRPJ e CSLL) e de multas de ofício proporcionais (75%) no valor de R\$ 11.010.841,22.

- Multas Isoladas: O consequente recálculo das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, atreladas a essa mesma base, gerou uma redução dessas penalidades no importe de R\$ 3.272.481,57.

Somando-se as parcelas canceladas na primeira instância (R\$ 11.010.841,22 + R\$ 3.272.481,57), o valor total exonerado corresponde a R\$ 14.283.322,79.

Portanto, não conheço do Recurso de Ofício.

Análise do Recurso Voluntário

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Como relatado, trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 3472 a 3580) interposto por WEG Equipamentos Elétricos S/A contra o Acórdão nº 107-020.416 (e-fls. 3426 a 3458), proferido pela 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ07), que julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

O crédito tributário em discussão foi constituído mediante Autos de Infração (e-fls. 2182 a 2212) que exigiram IRPJ e CSLL, acrescidos de multas isoladas e de ofício, além de juros de mora, referentes aos anos-calendário de 2016 e 2017. As autuações, cujos fundamentos encontram-se detalhados no Termo de Verificação Fiscal (TVF, e-fls. 2164 a 2180), decorrem das seguintes exigências: a falta de adição, na determinação do lucro real, dos lucros auferidos no exterior pela controlada indireta WEG International Trade GmbH, sediada na Áustria; a glosa de exclusões relativas a dispêndios de pesquisa, desenvolvimento e inovação (P,D&I) rejeitados por pareceres do Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações (MCTI); e, por fim, a imposição de multa isolada decorrente da falta de recolhimento de estimativas mensais, cumulada com a respectiva multa de ofício.

Apresentada Impugnação, sobreveio a decisão da DRJ, que acolheu o Parecer Técnico superveniente nº 2823/2021/SEI-MCTI para o ano de 2016, o qual aprovou mais 61 projetos, mas manteve a glosa integral para o ano de 2017 sob o fundamento de que, até aquele momento do julgamento, não havia sido apresentado o resultado do pedido de reconsideração formulado pela empresa. A autoridade julgadora *a quo* também optou por manter incólumes a tributação dos lucros no exterior, a limitação estipulada para a dedução do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) e a incidência concomitante da multa isolada, cujo montante foi apenas recalculado proporcionalmente em razão dos dispêndios de 2016.

Inconformada, a recorrente apresentou seu Recurso Voluntário, suscitando preliminares de nulidade e, no mérito, pugnando pela exclusão integral das glosas e pelo afastamento da multa isolada. Visando corroborar com suas alegações, a empresa instruiu o recurso com novos documentos: colacionou o Parecer Técnico nº 2247/2022/SEI-MCTI, emitido em 27 de junho de 2022 (Anexo I, e-fls. 3582 a 3583), que reverteu a glosa do ano de 2017, deferindo o mérito tecnológico de todos os processos; bem como anexou treze Relatórios de Diagnóstico Técnico firmados pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT) (Anexo II, e-fls. 3585 a 3649). Referidos laudos do INT, datados entre o final de 2022 e o início de 2023, buscam reverter a glosa remanescente atrelada ao ano de 2016.

Numa primeira apreciação, o julgamento foi convertido em diligência por meio da Resolução nº 1301-001.208 (e-fls. 3772/3801). O colegiado entendeu pela necessidade de oficiar o Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações (MCTI) para que esclarecesse se as análises e conclusões dos Relatórios Técnicos emitidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), trazidos

pela contribuinte, seriam hábeis e suficientes para modificar o entendimento firmado no Parecer Técnico nº 2823/2021/SEI-MCTI.

O resultado da referida diligência consubstanciou-se na Informação Fiscal (e-fls. 3809 a 3811), que carrou aos autos o Ofício nº 522/2025/MCTI (e-fls. 3807 a 3808). No referido expediente, o Órgão Ministerial asseverou não reconhecer a validade nem atestar o conhecimento dos chamados "Diagnósticos Técnicos" do INT para fins de fruição dos benefícios da Lei do Bem, pontuando que apenas a sua Secretaria de Desenvolvimento Tecnológico e Inovação (SETEC) emite pareceres técnicos válidos. Informou, adicionalmente, que a empresa não interpôs recurso administrativo no ano fiscal de 2016 contra o parecer desfavorável (Parecer Técnico da Contestação nº 2823/2021). Confira-se (e-fls. 3810):

“1. Em atenção à solicitação objeto da intimação constante do Ofício nº 67/2024 - SRRF09/DIFIS (12200614), informamos o seguinte: I- O MCTI não possui, não mantém, não autorizou e tampouco qualificou qualquer instituição ou organização pública ou privada para análise pericial independente no âmbito da Lei do Bem. II- Somente o MCTI emite documentos qualificados como Parecer Técnico, que são emitidos única e exclusivamente pela Secretaria de Desenvolvimento Tecnológico e Inovação - SETEC.

2. Dessa forma, esclarecemos que os denominados "Diagnósticos Técnicos" mencionados não possuem reconhecimento ou validade no âmbito da Lei do Bem, nem tampouco são de conhecimento deste Ministério.

3. Destacamos ainda que a avaliação dos projetos submetidos à Lei do Bem é realizada com ênfase no risco tecnológico incorrido.

4. Adicionalmente, informamos que, no Ano Fiscal de 2016, a empresa requerente não interpôs Recurso Administrativo em face do Parecer Técnico da Contestação nº 2823/2021.

Regularmente intimada, a contribuinte apresentou sua Manifestação à Informação Fiscal (e-fls. 3822 a 3829), oportunidade em que reiterou seus argumentos de defesa, defendendo a vinculação legal da competência do INT como órgão pericial técnico independente e pugnando pelo provimento integral de seu recurso.

Passo à análise de suas alegações.

1. DAS PRELIMINARES

A recorrente suscita, em sede preliminar, a nulidade do auto de infração e do acórdão recorrido, alicerçando sua pretensão nos seguintes fundamentos: (i) iliquidez e incerteza do lançamento por erro na dedução do PAT; (ii) cerceamento de defesa por ausência de fundamentação; (iii) inovação do critério jurídico pela autoridade julgadora; e (iv) necessidade de diligência para revisão de ofício.

1.1. Da Alegada Iliquidez e Incerteza do Lançamento (Erro no PAT)

A recorrente defende que o lançamento é desprovido de liquidez e certeza, argumentando que a fiscalização não observou o aumento reflexo do limite dedutível do PAT ao majorar a base de cálculo do IRPJ. Sem razão a contribuinte.

O processo administrativo fiscal orienta-se pelo princípio da instrumentalidade processual, o qual impede a declaração de nulidade quando não existir prejuízo irreparável à defesa ou quando o vício for sanável. As hipóteses de nulidade absoluta encontram-se taxativamente previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, não abarcando eventuais divergências de cálculo.

Com efeito, nos termos do artigo 60 do mesmo Decreto, eventuais incorreções no aspecto quantitativo do lançamento comportam a simples exclusão da parcela excessiva, não inquinando de nulidade a totalidade da autuação. A jurisprudência deste Conselho é pacífica no sentido de que erros na apuração da base de cálculo podem dar lugar ao cancelamento parcial da exigência mediante revisão, e não à anulação do feito. Nesse sentido, os Acórdãos nº 101-96.557 e 201-79.213:

Ementa(s)

NULIDADE- ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO- Erros na apuração da base de cálculo, ainda que ocorram, não inquinam de nulidade o lançamento, podendo dar lugar a cancelamento total ou parcial da exigência. (Acórdão nº 101-96.557, Relatora: Sandra Maria Faroni, Data Sessão: 04/03/2008)

Ementa(s)

COFINS. BASE DE CÁLCULO. ERRO DE APURAÇÃO. Constatado que houve erro na apuração da base de cálculo da Cofins por parte da Fiscalização, deve-se retificar o lançamento para excluir da base de cálculo os valores que não correspondem ao faturamento da fiscalizada. (Acórdão nº 201-79213, Relator: Walber José da Silva, Data Sessão: 26/04/2006)

Logo, rejeita-se a preliminar.

1.2. Da Suposta Nulidade por Ausência de Fundamentação (Cerceamento de Defesa)

A recorrente defende que o acórdão recorrido padeceria de vício de motivação, alegando que a autoridade julgadora teria se omitido quanto a argumentos específicos da defesa, em especial, acerca dos precedentes invocados e da suposta "lavratura prematura" do auto de infração, já que pendiam de julgamento pedidos de reconsideração no âmbito do MCTI.

A alegação não prospera. O sistema processual pátrio, subsidiariamente aplicável ao processo administrativo fiscal, consagra o princípio do livre convencimento motivado.

Da leitura do acórdão recorrido, verifica-se que a autoridade julgadora de primeira instância examinou de forma expressa e fundamentada as razões essenciais ao deslinde da controvérsia, enfrentando frontalmente as teses defensivas. A DRJ consignou, de forma clara, inclusive na ementa do julgado, que o lançamento amparado em parecer técnico desfavorável é perfeitamente válido, independentemente da pendência de revisão na esfera setorial:

"INCENTIVOS FISCAIS À INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. PARECER TÉCNICO DO MCTI. PROJETOS RECUSADOS PELO MCTI. EXCLUSÕES INDEVIDAS.

Correto o lançamento de IRPJ e CSLL decorrentes de glosa de exclusões indevidas, lastreada em Parecer Técnico emitido pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, no qual os projetos foram classificados como não enquadráveis nos incentivos fiscais à inovação tecnológica da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, ainda que pendente de recursos administrativos."

Ademais, o julgado delimitou com precisão as hipóteses de nulidade admitidas no contencioso administrativo, rechaçando a ampliação irrestrita pretendida pela contribuinte:

"AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Somente pode ser considerado nulo o Auto de Infração lançado por autoridade incompetente ou se verificado o cerceamento do direito de defesa nos termos do art. 59 do PAF."

É consolidada a jurisprudência do egrégio Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que o julgador não está obrigado a rebater, exaustivamente e um a um, todos os argumentos ou precedentes levantados pelas partes, desde que resolva a lide de forma motivada e encontre substrato jurídico suficiente para firmar sua convicção.

Ademais, a irresignação da recorrente frente à valoração das provas e à adoção de tese jurídica contrária aos seus interesses denota mero inconformismo meritório. Tal discordância não se confunde com ausência de fundamentação, motivo pelo qual a preliminar deve ser rechaçada.

1.3. Da Inovação de Critério Jurídico

Quanto à alegação de que a DRJ teria inovado o critério jurídico em relação à tributação dos lucros no exterior, constata-se que não houve qualquer alteração do suporte fático ou da base legal do lançamento. A autoridade julgadora *a quo* limitou-se a acrescentar argumentos interpretativos para corroborar a tese fiscal originária, a de que a exação recai sobre a controladora brasileira e não sobre a empresa estrangeira, aplicando-se a regra de compensação.

A simples leitura da ementa do acórdão recorrido revela-se suficiente para rechaçar a tese de modificação do fundamento da autuação, pautado na Lei nº 12.973/14:

"LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRATADO INTERNACIONAL. BRASIL - ÁUSTRIA.

A aplicação do art. 76 da Lei nº 12.973/2014 não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, pois a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros e 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."

Portanto, o acórdão de piso não inovou a capitulação legal, mas apenas assentou o entendimento, já presente na lavratura do auto de infração, de que a materialidade tributada é o lucro da controladora. O aprofundamento retórico e analítico utilizado para afastar a ofensa ao Tratado Brasil-Áustria traduz o exercício regular da persuasão racional e do livre convencimento motivado da autoridade julgadora. Tal postura não se confunde, sob nenhuma ótica, com a modificação de critério jurídico vedada pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional.

De igual sorte, no que tange às glosas de inovação tecnológica, não houve qualquer adoção de critério jurídico diverso do lançamento original. O que a recorrente alega configurar inovação reflete, na realidade, pura e simples divergência de interpretação sobre o direito aplicável, matéria atinente ao mérito que será analisada no momento oportuno.

1.4. Do Pedido de Diligência e Revisão de Ofício

Por fim, quanto ao pleito preliminar de conversão do feito em diligência ou de revisão de ofício pela autoridade fiscal, o pedido não prospera como matéria preliminar. A pretensão de excluir os valores atinentes aos projetos aprovados pelo MCTI confunde-se com o mérito da lide, momento processual oportuno em que o direito ao recálculo da exação será analisado.

2. Dos Dispendios com Inovação Tecnológica (Lei do Bem):

2.1 Ano-Calendário 2017

No tocante ao ano-calendário de 2017, a controvérsia remanescente cingiu-se à manutenção, pela DRJ07, da glosa dos dispendios referentes aos projetos de nº 20, 59, 64 e 135 (e-fls. 3447 a 3449). A autoridade julgadora *a quo* pautou sua negativa em um óbice eminentemente temporal e processual: asseverou que, até a prolação daquele acórdão, a contribuinte não havia colacionado o resultado do Pedido de Reconsideração interposto perante o órgão técnico ministerial contra o Parecer Técnico nº 1577/2020/SEI-MCTI.

Contudo, a fim de demonstrar direito integral ao benefício fiscal, a recorrente instruiu o recurso com documento superveniente: o Parecer Técnico nº 2247/2022/SEI-MCTI (Anexo I, e-fls. 3581 a 3583), emitido pela Coordenação-Geral de Mecanismos de Apoio à Inovação (CGMI/MCTI) em 27 de junho de 2022.

[...]

2.1. Enquadramento dos Projetos:

I - A empresa apresentou um total de 265 (duzentos e sessenta e cinco) projetos de P,D&I no FORMP&D sobre os quais, após verificação das informações, a equipe técnica iden ficou as seguintes questões:

II - Os projetos **nºs 01 ao 265 atenderam** os requisitos legais para serem considerados atividades enquadradas entre as beneficiáveis, quais sejam, pesquisa básica (PB), pesquisa aplicada (PA) e desenvolvimento experimental (DE). Entende-se que as informações detalhadas fornecidas pela empresa permitiram associar as atividades propostas com ações de P&D daquele período.

III - Nos projetos **nºs 20, 59, 64 e 135**, com as considerações e justificativas adicionais, evidenciaram de forma clara e objetiva os questionamentos levantados anteriormente pela equipe técnica.

IV – A empresa WEG Equipamentos Elétricos S.A. conseguiu justificar com clareza a inovação e o desenvolvimento tecnológico de seus produtos e processos. As considerações apresentadas esclareceram as questões específicas formuladas na análise anterior, isto é, quais atividades executadas, qual a metodologia utilizada, bem como demonstrar as competências que foram exigidas, como foi elaborado o problema tecnológico resolvido, com que abordagem ele foi resolvido e a consecução dos gastos com as atividades desenvolvidas no projeto.

2.2. Análise dos Dispendios:

A empresa descreveu com clareza a relação entre a linha de pesquisa e os materiais de consumo, recursos humanos e serviço de apoio técnico, tecnologia industrial básica e viagens. Dessa forma, **todos dispendios foram recomendados**.

A empresa declarou dispendios de custeio no **valor de R\$ 146.499.978,27 com a dedução adicional de R\$ 87.971.172,03 representando 60, 05% do valor total**.

3. CONCLUSÃO

Face ao exposto, conclui-se que, após análise da Contestação, seja recomendada **aprovação integral**, das atividades de PD&I para o **ano-base 2017**, da empresa **WEG EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS S.A., CNPJ: 07.175.725/0001-60**, no valor total **R\$ 146.499.978,27 com a dedução adicional de R\$ 87.899.986,96 representando 60% do valor recomendado**, e, portanto, atendendo o disposto no Capítulo III da Lei nº 11.196/2005 e no Decreto nº 5.798/2006. Este é o Parecer

A leitura do referido expediente revela-se inequívoca e conclusiva quanto ao mérito dos projetos examinados. O Ministério, ao reavaliar a contestação da contribuinte, consignou expressamente que *"Nos projetos nºs 20, 59, 64 e 135, com as considerações e justificativas adicionais, evidenciaram de forma clara e objetiva os questionamentos levantados anteriormente pela equipe técnica"*. Em sua conclusão, chancelou-se a total reversão da glosa, determinando que

"seja recomendada aprovação integral das atividades de PD&I para o ano-base 2017 [...] atendendo o disposto no Capítulo III da Lei nº 11.196/2005 e no Decreto nº 5.798/2006".

Vale ressaltar que a sistemática da Lei do Bem (Lei nº 11.196/2005 e Decreto nº 5.798/2006) estabelece uma clara delimitação de atribuições institucionais. Enquanto à Receita Federal cabe verificar a regularidade contábil e o correto reflexo tributário das deduções, a análise do mérito tecnológico, ou seja, a confirmação de que o projeto realmente representa uma inovação, é atribuição técnica exclusiva do MCTI.

Uma vez que o referido Ministério emite manifestação final chancelando o enquadramento das atividades, esse ato administrativo repercute diretamente na esfera fiscal, esvaziando o suporte fático que justificava a autuação.

Ante o exposto, determino o cancelamento integral da glosa de exclusão de dispêndios atinente ao ano-calendário de 2017.

2.2. Ano-Calendário de 2016:

No que pertine ao ano-calendário de 2016, o cenário fático é distinto. A controvérsia diz respeito à glosa remanescente e expressamente mantida pelo Parecer Técnico nº 2823/2021/SEI-MCTI.

Na tentativa de reverter essa exclusão, a contribuinte não se valeu das instâncias recursais do próprio Ministério. Ao revés, colacionou aos autos 13 (treze) Relatórios de Diagnóstico Técnico elaborados, a seu pedido, pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), datados entre setembro de 2022 e janeiro de 2023 (Anexo II, e-fls. 3585 a 3649). A alegação defensiva sustenta que, por ser o INT uma entidade vinculada ao MCTI, seus laudos periciais possuiriam força vinculante, sobrepondo-se à glosa e atestando, de forma independente, a elegibilidade dos projetos em discussão.

Para esclarecer a divergência técnica entre o Parecer Oficial do MCTI e os laudos da empresa, esta Turma converteu o julgamento em diligência, através da Resolução nº 1301-001.208). A resposta do Órgão Ministerial (Ofício nº 522/2025/MCTI) assentou premissas incontornáveis para o deslinde do feito: o Ministério atestou que os denominados 'Diagnósticos Técnicos' não possuem validade ou reconhecimento no âmbito da Lei do Bem, e certificou que a recorrente deixou transcorrer *in albis* o prazo para interpor o cabível Recurso Administrativo contra o parecer desfavorável. Confira-se, uma vez mais (e-fls. 3810):

"1. Em atenção à solicitação objeto da intimação constante do Ofício nº 67/2024 - SRRF09/DIFIS (12200614), informamos o seguinte: I- O MCTI não possui, não mantém, não autorizou e tampouco qualificou qualquer instituição ou organização pública ou privada para análise pericial independente no âmbito da Lei do Bem. II- Somente o MCTI emite documentos qualificados como Parecer Técnico, que são emitidos única e exclusivamente pela Secretaria de Desenvolvimento Tecnológico e Inovação - SETEC.

2. Dessa forma, esclarecemos que os denominados "Diagnósticos Técnicos" mencionados não possuem reconhecimento ou validade no âmbito da Lei do Bem, nem tampouco são de conhecimento deste Ministério.
3. Destacamos ainda que a avaliação dos projetos submetidos à Lei do Bem é realizada com ênfase no risco tecnológico incorrido.
4. Adicionalmente, informamos que, no Ano Fiscal de 2016, a empresa requerente não interpôs Recurso Administrativo em face do Parecer Técnico da Contestação nº 2823/2021.

A pretensão da recorrente subverte a lógica de distribuição de competências instituída pelo Decreto nº 5.798/2006. O Instituto Nacional de Tecnologia (INT), não obstante ser inserida como unidade de pesquisa vinculada ao MCTI, não detém competência legal para atestar o enquadramento de projetos na Lei do Bem. Relatórios técnicos ou diagnósticos emitidos por institutos de pesquisa não substituem, não anulam e não se sobrepõem ao instrumento jurídico final previsto em lei, que é o Parecer Técnico exarado pela Secretaria competente do MCTI (SETEC).

Admitir que laudos periciais, produzidos extemporaneamente e por provocação unilateral do particular, sejam hábeis a desconstituir um Parecer Técnico Oficial não recorrido, permitiria que o contribuinte, inconformado com a decisão do órgão central, eleja, ao seu alvedrio, uma unidade vinculada para emitir uma 'segunda opinião' e opô-la diretamente ao Fisco, furtando-se ao devido processo legal no âmbito do Ministério.

A omissão da contribuinte em contestar a glosa por meio do Recurso Administrativo adequado perante a SETEC/MCTI operou a inafastável preclusão da matéria naquela esfera administrativa. Consolidou-se, portanto, a decisão oficial e desfavorável em tal esfera acerca da inaptidão daqueles projetos específicos.

Como tribunal administrativo de natureza tributária, falece ao CARF competência institucional para atuar como instância revisora de engenharia, imiscuindo-se no mérito tecnológico para validar projetos que o próprio Ministério da Ciência e Tecnologia declarou inelegíveis. Inexistindo amparo técnico oficial emanado pela autoridade competente para o ano fiscal de 2016, resta despedido de base legal o pleito dedutório.

Por tais fundamentos, mantenho a glosa residual referente aos dispêndios do ano-calendário de 2016.

3. Dos Lucros Auferidos no Exterior: Tratado Brasil-Áustria

A controvérsia nesta matéria cinge-se a definir o correto tratamento tributário aplicável aos lucros apurados por sociedade controlada domiciliada no exterior (WEG International Trade GmbH, sediada na Áustria), após o advento da Lei nº 12.973/14, face à existência de Tratado

Internacional para evitar a dupla tributação celebrado entre a República Federativa do Brasil e a República da Áustria.

A DRJ manteve o lançamento sob o argumento de que a aplicação da referida lei não violaria o Tratado Internacional, pois a norma interna incidiria diretamente sobre o contribuinte brasileiro (a empresa investidora). Para a autoridade julgadora *a quo*, o conflito estaria superado e a dupla tributação eliminada pela garantia legal do direito de compensar, no Brasil, o imposto pago no exterior. É o que se extrai da fundamentação do voto recorrido (e-fl. 3439/3440):

“[...] de acordo com entendimento da OCDE, não são os lucros da sociedade investida que são tributados pelo Estado de residências dos sócios, mas os lucros auferidos pelos sócios, ainda que na base de cálculo na apuração do IRPJ e da CSLL se tenha como referências os valores dos lucros da empresa sediada no outro Estado.

Assim, os art 77 e 79 da Lei 12.973/2014 dispõem sobre a tributação da renda dos sócios residentes no Brasil em função de sua participação de empresas situadas no exterior. Desta maneira, não existe qualquer incompatibilidade desta Lei com o dispositivo do citado tratado que regula a tributação dos lucros entre os Estados Contratantes.

A Solução de Consulta Interna (SCI) nº 18 - Cosit/2013, traz este mesmo entendimento. Embora tenha sido publicada ainda sob a vigência do art 74 da MP 2.158-35/01, sua aplicação ainda deve prevalecer, pois, tanto na vigência do ato normativo anterior como no atual vigente, os fundamentos acima citados permanecem para o caso aqui tratado. Abaixo é transcrito, no que interessa, parte da SCI nº 18 - Cosit/2013:

[...]

27. Conforme exposto pela OCDE, não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

28. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.”

Com a devida vênia ao prolator da decisão de piso, divirjo do entendimento exarado. A tese fazendária, ratificada pela decisão recorrida, encampa uma cisão artificial da

riqueza que não encontra guarida na realidade econômica, nos princípios basilares do Direito Tributário Internacional ou na própria redação e sistemática da Lei nº 12.973/14.

3.1. Da Supremacia dos Tratados e a Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

Para o adequado deslinde do feito, cumpre rememorar a evolução histórica e jurisprudencial da matéria. Sob a égide da Medida Provisória nº 2.158-35/01, a tributação ocorria sob a determinação expressa de que "*os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior*" seriam considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço.

Inúmeras foram as discussões acerca da compatibilidade da referida MP em face da exclusividade de tributação prevista nos acordos bilaterais (que seguem o modelo da OCDE). A celeuma restou superada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que, ao apreciar o Tema, consolidou seu entendimento, sumarizado no REsp 1.325.709/RJ:

EMENTA

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial

A Corte Superior assentou duas premissas que aqui devem ser aplicadas:

(i) Os Tratados Internacionais prevalecem sobre a legislação interna por força do princípio da especialidade, materializando o comando do artigo 98 do CTN;

(ii) Os lucros auferidos por uma empresa somente podem ser tributados no seu país de domicílio, exceto quando atuar noutro país fonte por meio de "estabelecimento permanente".

Respalado pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, restou pacificado que o Brasil não pode invocar o seu direito interno para justificar o inadimplemento de um acordo internacional regularmente pactuado. As disposições dos tratados limitam a aplicação da legislação interna. Adotando a célebre metáfora do jurista alemão Klaus Vogel, o tratado atua como uma "máscara" posta à frente da lei doméstica (a luz); a lei interna barrada pela máscara continua válida, mas tem sua incidência contida e bloqueada, apenas iluminando o que o tratado permite.

Ao se debruçar sobre o Artigo 7º das convenções internacionais, idêntico ao do Tratado Brasil-Áustria ora em comento, a jurisprudência pátria, em especial o STJ, chancelou que *“os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado”*. Trata-se de hipótese de competência tributária exclusiva do Estado de domicílio da investida. Não havendo evidência nos autos de que a sociedade austríaca opere por meio de estabelecimento permanente no Brasil, deve-se concluir que, de fato, a tributação de tais lucros compete exclusivamente à Áustria.

3.2. Da Lei nº 12.973/14: O Artifício Semântico e a Inexistência de Duas Riquezas

Ultrapassado este ponto, constata-se que a presente contenda atrai a incidência da superveniente Lei nº 12.973/14, aplicável aos fatos geradores a partir de 2015. É imperativo, portanto, enfrentar a seguinte questão: a alteração redacional introduzida por este diploma legal é hábil a afastar a incidência da norma de bloqueio contida no artigo 7º do Tratado Internacional?

A resposta impõe-se, inequivocamente, de forma negativa.

A Lei nº 12.973/14 revogou o art. 74 da MP 2.158-35 e instituiu a tributação da “parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda” (art. 77 c/c art. 76). A Autoridade Fiscal e a DRJ apegaram-se a essa nomenclatura para afirmar que o objeto da tributação não seria mais o lucro da empresa estrangeira, mas sim a renda auferida pelos sócios no Brasil (o reflexo no patrimônio).

Trata-se de inegável artifício semântico, engendrado com o nítido propósito de contornar a jurisprudência consolidada que aplicava os Tratados de bitributação. Não há duas riquezas distintas. O valor reconhecido pela controladora no Brasil é, na sua essência, materialidade, e expressão financeira, o mesmíssimo valor do lucro auferido pela sua controlada.

É elementar que a anotação contábil em subcontas não detém o condão de transmutar a natureza jurídica e econômica do rendimento. O reconhecimento nas demonstrações financeiras das sociedades brasileiras ocorre unicamente em virtude dos direitos econômicos oriundos da propriedade acionária. A pretensão fiscal de dissociar o reflexo patrimonial do fato que lhe deu origem beira a ficção. O que ocorreu não foi a alteração do objeto de incidência, mas apenas da linguagem utilizada para descrevê-lo.

Essa patológica situação não passou despercebida pela mais abalizada doutrina pátria. Como bem compilado pelo Professor Sergio André Rocha em artigo específico sobre o tema¹, é evidente que a materialidade tributável na Lei nº 12.973/14 permaneceu sendo, na essência, o lucro da investida. Confira-se:

“Parece-nos completamente evidente que a materialidade tributável, no contexto da Lei 12.973, é a mesmíssima que era passível de tributação sob o artigo 74 da MP 2.158: o lucro⁸.

É interessante observar que a própria redação da Lei 12.973 é contraditória sobre a matéria. Por exemplo, ao examinarmos o art. 86 da lei, que trata das deduções referentes a ajustes de preços de transferência e da aplicação das regras de subcapitalização, notamos que a lei estabeleceu que tal dedução somente seria possível desde que “os lucros auferidos no exterior tenham sido considerados na respectiva base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica = IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil”.

¹ in “Controvérsias Jurídico-Contábeis: aproximações e distanciamentos”, 6º Vol., Dialética, 2015, p. 553-555

Nota-se que o artigo 86 a lei não faz referência à parcela do ajuste do valor do investimento, mas sim ao lucro, que de resto é a materialidade tributável efetivamente prevista no artigo 77 da Lei 9.273.

Não parece haver qualquer dúvida, portanto, de que o fato econômico passível de tributação, seja na MP 2.158, seja na Lei 12.973 é o mesmo, o lucro da controlada localizada no exterior⁹.

Tão evidente quanto à conclusão de que nada mudou em relação à materialidade tributável no que se refere aos lucros auferidos por controladas no exterior é o fato de que a nova redação não foi aleatória. Ela foi trabalhada pela Receita Federal e defendida durante todo o processo legislativo de tramitação da Medida Provisória n. 627/2013. Sendo assim, é possível afirmar que se buscou mediante a alteração da redação do texto normativo, afastar discussões a respeito da inconstitucionalidade do artigo 77 da Lei 12.973, assim como, no que tange à matéria que aqui nos interessa, afastar discussões a respeito da aplicação do artigo 7 das convenções internacionais tributárias celebradas pelo Brasil.

Os debates sobre as relações entre forma e substância evoluíram significativamente no Brasil nas últimas décadas. É estranho perceber que a instituição que mais postula a prevalência da substância sobre a forma jurídica das transações, que é o caso da Receita Federal do Brasil, busque se excluir de uma controvérsia judicial posta mediante mera alteração redacional em um dispositivo, inovando a expressão “parcela do ajuste do valor do investimento”, apenas para defini-la pela palavra prevista na legislação anterior: lucros.

Esta patológica situação foi observada por Alberto Xavier que, ao se referir à criação da dita “parcela do ajuste do valor do investimento”, asseverou que “esta arrevesada e gongórica nomenclatura visa não reconhecer formalmente que o objetivo da tributação são os próprios lucros das empresas estrangeiras, e não o lucro da empresa brasileira decorrente da variação de valor dos investimentos, o que pode ter sérias implicações jurídicas, teóricas e práticas, no que concerne à aplicação dos tratados contra a dupla tributação”¹⁰.

A mesma crítica foi feita por Paulo Ayres Barreto. Em suas palavras, “logo se vê ser absolutamente equivocada a interpretação de que a nova legislação não alcança os lucros das controladas e coligadas no exterior, mas apenas o seu reflexo no patrimônio da investidora, pelos resultados positivos da equivalência patrimonial. Trata-se de mero jogo de palavras, em tentativa de camuflar uma tributação sobre os lucros no exterior, que conflita com o artigo 7º dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação”¹¹

Como efeito, ao analisar o expediente redacional adotado pelo Fisco, o referido autor resgata as severas críticas dos maiores especialistas na matéria, a exemplo de Alberto Xavier, para quem “esta arrevesada e gongórica nomenclatura visa não reconhecer formalmente que o objetivo da tributação são os próprios lucros das empresas estrangeiras”. Na mesma obra, destaca-se também a lição de Paulo Ayres Barreto, que fulmina a questão ao afirmar tratar-se de

“mero jogo de palavras, em tentativa de camuflar uma tributação sobre os lucros no exterior, que conflita com o artigo 7º dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação”.

3.3. A Flagrante Contradição Interna do Sistema: A "Confissão" do Artigo 86

A constatação inequívoca de que a premissa adotada pela DRJ e pela Fiscalização é falha, e de que o objeto tributado permanece inalterado, repousa no bojo da própria Lei nº 12.973/14. Trata-se de uma contradição interna intransponível.

Basta compulsar o artigo 86 do aludido diploma legal. Ao tratar das deduções referentes aos ajustes de preços de transferência e de regras de subcapitalização, o legislador impôs a seguinte condição para a referida dedução (grifei):

"Art. 86. Poderão ser deduzidos do lucro real e da base de cálculo da CSLL os valores referentes às adições, espontaneamente efetuadas, decorrentes da aplicação das regras de preços de transferência, previstas nos arts. 18 a 22 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e das regras previstas nos arts. 24 a 26 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, **desde que os lucros auferidos no exterior tenham sido considerados na respectiva base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil ou a ela equiparada, nos termos do art. 83 e cujo imposto sobre a renda e contribuição social correspondentes, em qualquer das hipóteses, tenham sido recolhidos.** (Vigência)."

Ora, se o art. 77, que se refere a tal "parcela de ajuste", não é o lucro da empresa do exterior, mas o lucro do brasileiro, como aplicar, ao mesmo tempo, o disposto no art. 86, que exige que "os lucros auferidos no exterior tenham sido considerados na respectiva base de cálculo"?

O artigo 86 revela, a meu ver, que o que ingressou na base de cálculo do IRPJ da controladora foram os "lucros auferidos no exterior". Se a materialidade é o lucro no exterior, recai sobre a pretensão fiscal o intransponível óbice do artigo 7º do Tratado Internacional firmado entre Brasil e Áustria.

Sendo o fato econômico o mesmíssimo (lucro da investida), aplica-se inexoravelmente a norma de bloqueio, cujo primado sobre a legislação interna impõe o cancelamento da adição imposta no auto de infração.

3.4. Da Subsidiariedade Inaplicável: A Hipótese de Dividendos Fictos (Art. 10 e 23)

Impende ainda consignar que, mesmo que se tentasse socorrer à equivocada premissa de que a "parcela de ajuste" configuraria uma modalidade de "dividendo ficto" (distribuído indiretamente à controladora brasileira), o lançamento fiscal igualmente sucumbiria.

Caso o rendimento transmutasse sua natureza jurídica para dividendos, o suporte fático se deslocaria para o Artigo 10 do Tratado. E, neste cenário, incidiria a regra expressa de eliminação da dupla tributação prevista no Artigo 23 do próprio diploma internacional.

O parágrafo 2º do Artigo 23 da Convenção Brasil-Áustria é categórico ao dispor que: *"Os 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 serão isentos do imposto de sociedade no Brasil."*

Assim, não há caminhos hermenêuticos que validem a autuação. Seja pela correta classificação como Lucro da Empresa Estrangeira (imunizado no Brasil pelo artigo 7º da Convenção), seja pela forçosa classificação como Dividendos Fictos (isentos no Brasil pelo artigo 23, §2º, da mesma Convenção), a glosa fazendária carece de substrato de validade perante o Direito Internacional e o comando imperativo do art. 98 do CTN.

Portanto, pelas razões expostas, acolho as alegações de Recurso, neste ponto, para excluir da tributação a "parcela do ajuste do valor do investimento" referente ao investimento na controlada WEG International Trade GmbH, revertendo os consectários lógicos desta cobrança.

4. Da Dedução do PAT

A DRJ indeferiu o pleito de recálculo da dedução do PAT sob o fundamento de que a contribuinte não teria trazido aos autos provas inequívocas de que possuía excesso de despesas nos anos-calendário autuados ou nos anos anteriores. Confira-se:

No caso em questão temos que para o ano de 2016 o valor do IRPJ devido, à alíquota de 15% foi de R\$ 54.158.977,69, sendo que foi deduzido deste total o valor de R\$ 955.876,74, referente ao PAT, é o que podemos observar na cópia da Ficha N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real da ECF, abaixo destacada.

N630 - Identificação do período e forma de apuração do IR e da CSLL Lucro Real

N630 - Base de cálculo da CSLL sobre o Lucro Real - Após Compensação das

Linhas	Ordem	Número da linha original	ID do registro	Código	Descrição	Valor
1	1	999.254.N630	1		BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	361.059.851,27
2	2	999.285.N630	2		IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	
3	3	999.286.N630	3		À Alíquota de 15%	54.158.977,69
4	4	999.287.N630	4		Adicional	36.081.865,13
5	5	999.288.N630	5		DEDUÇÕES	
6	6	999.289.N630	6		(-) Operações de Caráter Cultural e Artístico	685.000,00
7	7	999.290.N630	7		(-) Operações de Aquisição de Vale-Cultura (Lei nº 12.761/2012, art. 10)	0,00
8	8	999.291.N630	8		(-) Programa de Alimentação do Trabalhador	955.876,74
9	9	999.292.N630	9		(-) Desenvolvimento Tecnológico Industrial / Agressivo	0,00
10	10	999.293.N630	10		(-) Atividade Audiovisual	0,00
11	11	999.294.N630	11		(-) Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente	149.000,00
12	12	999.295.N630	12		(-) Fundos Nacionais, Estaduais ou Municipais de Idosa (Lei nº 12.213/2010, art. 3º)	129.900,00
13	13	999.296.N630	13		(-) Atividades de Caráter Desportivo	155.000,00
14	14	999.297.N630	14		(-) Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - PROTON (Lei nº 12.715/2012)	0,00
15	15	999.298.N630	15		(-) Programa Nacional de Apoio à Atenção de Saúde da Pessoa com Deficiência	75.000,00
16	16	999.299.N630	16		(-) Valor da Remuneração da Prestação da Licença-Maternidade (Lei nº 11.777/2008)	0,00
17	17	999.300.N630	16.01		(-) Crédito Presumido de 9% Sobre a Parcela dos Lucros Auferidos no Exterior	15.407.676,68
18	18	999.301.N630	16.04		(-) Imposto Sobre a Renda Pago no Exterior pela Controlada Direta ou Indireta, no	34.359.267,15
19	19	999.302.N630	16.05		(-) Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte no Exterior Incidente Sobre os Dividen	0,00
20	20	999.303.N630	17		(-) Isenção e Redução do Imposto	0,00
21	21	999.304.N630	18		(-) Redução por Reinvestimento	0,00
22	22	999.305.N630	19		(-) Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital	0,00
23	23	999.306.N630	20		(-) Imposto de Renda Retido na Fonte	207.902,75
24	24	999.307.N630	21		(-) Imposto de Renda Retido na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Fed	0,00
25	25	999.308.N630	22		(-) Imposto de Renda Retido na Fonte pelas Demais Entidades de Administração	1.195.193,01
26	26	999.309.N630	23		(-) Imposto Pago Incidente sobre Ganhos no Mercado de Renda Variável	772.171,61
27	27	999.310.N630	24		(-) Imposto de Renda Mensal Pago por Estimativa	72.654.409,40
28	28	999.311.N630	25		(-) Parcelamento Formalizado de IR sobre a Base de Cálculo Estimada	0,00
29	29	999.312.N630	26		IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-36.534.624,47
30	30	999.313.N630	27		IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUS	0,00
31	31	999.314.N630	28		IMPOSTO DE RENDA POSTEROGADO DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	0,00

O valor máximo para dedução seria de R\$ 2.166.359,11 (4% de R\$ 54.158.977,69), de acordo com parágrafo único do art 582 do RIR/99, acima citado. Assim, termos que o contribuinte sequer utilizou o valor de PAT a que tinha direito, mesmo antes da lavratura do auto de infração, descabendo qualquer alteração no valor a ser deduzido.

Da mesma forma, para o ano de 2017, não cabe alteração no valor de PAT a ser deduzido do IRPJ, pois o imposto devido, a alíquota de 15%, naquele ano foi de R\$ 58.656.756,73, o valor máximo de dedução de PAT seria de R\$ 2.346.270,27. Valor utilizado, de acordo com a Ficha N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real, foi de R\$ 1.386.146,00.

N630 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real 2017

Letra	Ordem	Numero da linha original	ID do registro	Código	Descrição	Valor
1	1	1.1.040.000	N630	1	BASE DE CÁLCULO DO IRPJ	391.045.044,00
2	2	2.1.040.000	N630	2	IMPOSTO SOBRE O LUCRO REAL	58.656.756,73
3	3	3.1.040.001	N630	3	Alíquota de 15%	58.656.756,73
4	4	4.1.040.002	N630	4	Adicional	39.000.000,00
5	5	5.1.040.003	N630	5	DEDUÇÕES	0,00
6	6	6.1.040.004	N630	6	Operações de Crédito Cultural e Arts.	70.000,00
7	7	7.1.040.005	N630	7	Operações de Aquisição de Vale-C	0,00
8	8	8.1.040.006	N630	8	Programa de Alimentação do Trabalh	1.386.146,00
9	9	9.1.040.007	N630	9	Desenvolvimento Tecnológico Indust	0,00
10	10	10.1.040.008	N630	10	Atividade Audiovisual	0,00
11	11	11.1.040.009	N630	11	Fundo das Direitos de Canga e de	17.000,00
12	12	12.1.040.010	N630	12	Fundo Nacional Estabelecido no RIR	17.000,00
13	13	13.1.040.011	N630	13	Atividades de Crédito Desportivo	17.000,00
14	14	14.1.040.012	N630	14	Programa Nacional de Apoio à Adm.	0,00
15	15	15.1.040.013	N630	15	Programa Nacional de Apoio à Adm.	0,00
16	16	16.1.040.014	N630	16	Valor da Remuneração da Promega	0,00
17	17	17.1.040.015	N630	17	Crédito Presumido de 1% Sobre a P.	9.568.153,90
18	18	18.1.040.016	N630	18	Imposto Sobre a Renda Paga no Ext.	3.931.114,96
19	19	19.1.040.017	N630	19	Imposto Sobre a Renda Retido na P.	0,00
20	20	20.1.040.018	N630	20	Redução e Retenção do Imposto	0,00
21	21	21.1.040.019	N630	21	Redução por Reinvestimento	0,00
22	22	22.1.040.020	N630	22	Imposto Pago no Exterior sobre Lucro	0,00
23	23	23.1.040.021	N630	23	Imposto de Renda Retido na Fonte	8.031.288,10
24	24	24.1.040.022	N630	24	Imposto de Renda Retido na Fonte p.	0,00
25	25	25.1.040.023	N630	25	Imposto de Renda Retido na Fonte p.	0,00
26	26	26.1.040.024	N630	26	Imposto Pago Incidente sobre Ganho	61.055,20
27	27	27.1.040.025	N630	27	Imposto de Renda Mensal Efetuado	86.061.161,32
28	28	28.1.040.026	N630	28	Percebimento Formalizado de R\$ 100	0,00
29	29	29.1.040.027	N630	29	IMPOSTO DE RENDA A INCLUIR	-12.023.408,34
30	30	30.1.040.028	N630	30	IMPOSTO DE RENDA SOBRE A DIFER.	0,00
31	31	31.1.040.029	N630	31	IMPOSTO DE RENDA POSTERGADO D.	0,00

Tendo em vista que a interessada deduziu valores menores que o limite de dedução, deveria ter trazido aos autos provas inequívocas que efetuou gastos maiores que o declarado em ECF, nestes anos calendários, ou ainda, que possuía excesso nos dois anos calendários anteriores por conta do limite imposto pelo art 582 do RIR/99. Desta maneira não cabe qualquer alteração, neste caso específico, na dedução referente ao PAT por conta da alteração da base de cálculo do IRPJ.

Quanto ao ponto, alega o contribuinte que o critério de dedução é objetivo e que o aumento da base de cálculo do IRPJ majoraria automaticamente o teto de 4% passível de dedução. Para sustentar seu pleito, inseriu em sua peça recursal uma tabela indicando que possuiria valores estocados na Parte B do LALUR na ordem de R\$ 4.023.930,49 (2016) e R\$ 4.919.556,23 (2017).

Não assiste razão à Recorrente.

Embora seja correto afirmar que a majoração do imposto devido eleva o teto legal de dedução do PAT, o aproveitamento desse novo limite não é um efeito automático. Ele pressupõe, inesoravelmente, a existência de despesas reais com o programa de alimentação que não tenham sido aproveitadas no passado em virtude do limite anterior.

A decisão proferida pela autoridade julgadora de piso assentou-se na seguinte premissa fática: a ausência de demonstração cabal do saldo excedente. Caberia à Recorrente, em sede de Recurso Voluntário, desconstituir tal fundamento mediante a juntada irrefutável dos referidos saldos escriturados.

Ocorre que a Recorrente limitou-se a alegar a existência de saldos estocados na Parte B do LALUR, inserindo meros dados tabulados, elaborados de forma unilateral no corpo de sua petição, sem, contudo, colacionar aos autos os extratos correspondentes da sua Escrituração Contábil Fiscal (ECF) ou indicar, de forma pontual e específica, as folhas do processo em que tal comprovação pudesse ser aferida.

No processo administrativo fiscal, vigora a regra matriz de que o ônus da prova incumbe a quem alega o fato constitutivo do seu direito, *ex vi* do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72. Alegações desprovidas de lastro probatório documental não possuem o condão de desconstituir o lançamento fiscal ou de reformar a decisão de primeira instância, que já havia alertado o contribuinte sobre a ausência de provas inequívocas desses gastos excedentes.

Ora, alegar e não provar é o mesmo que não alegar! No processo administrativo fiscal, semelhantemente ao processo judicial, vigora a regra de que o ônus da prova incumbe a quem alega o fato constitutivo do seu direito, *ex vi* do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

O princípio da verdade material não autoriza que o órgão julgador atue para suprir a inércia probatória do sujeito passivo, garimpando sistemas corporativos em busca de dados que a própria defesa negligenciou em demonstrar nos autos. A mera elaboração de quadros demonstrativos em sede recursal, desacompanhada dos documentos contábeis que lhe deem suporte, é imprestável para os fins pretendidos.

Nesse diapasão, carecendo o pleito de comprovação material incontestada, nego provimento ao Recurso Voluntário neste ponto, mantendo-se os termos da decisão da DRJ.

5. Da Concomitância entre Multa Isolada e Multa de Ofício

Neste ponto, acolho o argumento da Recorrente de que é indevida a aplicação concomitante da multa isolada de 50% sobre as estimativas e da multa de ofício de 75% sobre o tributo apurado anualmente. A cumulação das penalidades não se sustenta.

Com efeito, a multa de ofício, prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, é a sanção principal. Ela incide sobre a "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição" e tem por objetivo punir o descumprimento da obrigação tributária principal, ou seja, a falta de pagamento do tributo que, ao final do período de apuração, se revelou efetivamente devido. Ela sanciona o resultado final da conduta do contribuinte.

Por outro lado, a multa isolada, prevista no inciso II, alínea "b", do mesmo artigo, possui uma finalidade distinta e mais restrita. Ela foi instituída para garantir a eficácia da obrigação acessória de recolher as antecipações mensais (estimativas) no regime do lucro real anual. A natureza das estimativas é de mero adiantamento do imposto que será apurado no futuro. Uma vez encerrado o ano-calendário, a obrigação de pagar as estimativas se exaure e é substituída pela obrigação de pagar o tributo apurado no balanço. Assim, para que a norma que exige as antecipações não se tornasse uma mera recomendação, o legislador criou a multa isolada, com o

propósito específico de punir o descumprimento do dever de antecipar o fluxo de caixa do governo.

A aplicação da multa isolada, portanto, deve se limitar à hipótese para a qual foi concebida: a simples ausência de recolhimento de uma estimativa declarada. No presente caso, a autuação não decorre de uma simples omissão de pagamento de uma guia de estimativa, mas de um recálculo dessas estimativas feito pela própria fiscalização, como consequência de glosas de dispêndios de inovação tecnológica e da adição dos lucros auferidos no exterior que alteraram a base de cálculo do tributo. A origem da autuação é a apuração de uma base tributável a maior, o que é matéria da obrigação principal, sancionada pela multa de ofício. Aplicar a multa isolada neste contexto é desvirtuar sua finalidade e exacerbar a penalidade sem previsão legal.

Ademais, mesmo que se considerasse cabível, em tese, a multa isolada, sua cumulação com a multa de ofício é vedada pelo princípio da consunção. Este princípio, amplamente aceito no direito sancionatório, estabelece que a infração mais grave (o crime-fim) absorve a infração menos grave (o crime-meio) quando esta for uma etapa necessária ou uma fase preparatória para a primeira.

No sistema de apuração anual, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como uma etapa preparatória para o ato final de reduzir ou não pagar o imposto apurado em 31 de dezembro. A primeira conduta (não antecipar) é, portanto, um meio para a execução da segunda (não pagar o tributo devido). O bem jurídico mais importante tutelado pela norma é a efetivação da arrecadação tributária, garantida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano. A antecipação do fluxo de caixa do governo é um bem jurídico de relevância secundária.

Sendo assim, a cobrança da multa de ofício de 75% sobre o tributo não pago já pune a conduta do contribuinte em sua totalidade, abrangendo a insuficiência de recolhimento ao longo do ano. Exigir, adicionalmente, a multa isolada de 50% sobre as estimativas não recolhidas seria penalizar a parte (a antecipação) depois de já ter penalizado o todo (o tributo final).

Sobre o tema, são precisas as colocações do Conselheiro Marcos Takata, em voto proferido no Acórdão nº 1103.001-097, que adoto como razões de decidir:

"É de cartesiana nitidez, para mim, que a aplicação da multa de ofício de 75% sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL efetivamente devidos, cobráveis juntamente como esses, exclui a aplicação da multa de ofício de 50% (multa isolada) sobre o valor não pago do IRPJ e da CSL mensal por estimativa, do mesmo ano-calendário. (...) Apenando o continente, desnecessário e incabível apenar o conteúdo. Se já se penaliza o todo, não há sentido em se penalizar também a parte do todo. Noutros termos, é aplicação do princípio da consunção em matéria penal. Como penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo? Isso seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos)."

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao interpretar o art. 44 da Lei nº 9.430/96, consolidou este mesmo entendimento. No julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, a Segunda Turma decidiu de forma inequívoca pela impossibilidade da cumulação, conforme se extrai da ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. (...) MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. (...) 5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido. 6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção. Recurso especial improvido. (STJ, REsp 1496354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Portanto, ao abrigo do princípio da consunção e da jurisprudência consolidada, a multa aplicada em razão da infração principal e mais grave (multa de ofício de 75%) absorve a penalidade relativa à infração preparatória e menos grave (multa isolada de 50%).

Assim, afasto a exigência da multa isolada pelo não recolhimento de estimativas, devendo ser mantida, sobre o eventual débito remanescente, apenas a multa de ofício.

6. Dos Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

A recorrente insurge-se contra a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, sustentando a alegada ausência de previsão legal específica para tal exação.

A irresignação, contudo, não merece prosperar.

A controvérsia encontra-se definitivamente pacificada e não comporta maiores digressões processuais, sendo de observância estrita e obrigatória por este colegiado o disposto na Súmula CARF nº 108, que cristalizou a seguinte diretriz:

"Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício".

Destarte, por expressa e vinculante determinação sumular, é de se rejeitar o pleito do contribuinte.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício, e conhecer do Recurso Voluntário para, rejeitando as preliminares, no mérito, dar-lhe parcial provimento para:

- a) Cancelar a glosa dos dispêndios de inovação tecnológica relativos ao ano-calendário de 2017;
- b) Manter a glosa residual de inovação tecnológica do ano-calendário de 2016;
- c) Excluir a tributação atrelada aos lucros auferidos no exterior (controlada WEG International Trade GmbH), por força da norma de bloqueio encartada no Artigo 7º do Tratado

para Evitar a Dupla Tributação entre Brasil e Áustria, determinando, por corolário lógico, a reversão da dedução atrelada aos ajustes de preços de transferência;

d) Manter o indeferimento da dedução suplementar do PAT, ante a absoluta ausência de comprovação documental dos saldos pretéritos estocados alegados pela Recorrente, subsistindo os fundamentos da decisão de piso;

e) Afastar a cobrança das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas;

f) Manter a incidência dos juros moratórios (taxa SELIC) sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assinado Digitalmente

JOSÉ EDUARDO DORNELAS SOUZA

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Iágaro Jung Martins, redator designado

Em que pese a respeitável posição do i. Relator, pela impossibilidade (i) da aplicação da lei interna brasileira, em específico o art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, em face do art. 7º dos Tratados Celebrados com a Áustria, a Turma, pelo voto de qualidade, decidiu que não há colisão sobre subsunção jurídica dos fatos abrangidos pela norma interna e por aqueles dispostos no art. 7º dos tratados para evitar a dupla tributação, que ensejaria a prevalência destes, nos termos do art. 98 do CTN.

Entendeu o i. Relator, que a norma brasileira que versa sobre tributação em bases universais, no caso, o art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, não seria aplicável para resultados incorporados pela empresa brasileira oriundos de investimentos efetuados em controladas ou coligadas com residência em país que o Brasil tenha firmado Tratado para Evitar a Dupla Tributação.

O art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, é uma matriz de tributação da empresa localizada no Brasil. Refere-se ao momento de disponibilização do lucro auferido no exterior, trata-se de uma ficção legal, admitida em direito.

A lei não busca “retributar” o lucro da empresa estrangeira, o que, de fato, colidira com o art. 7º da Convenção, mas de tributar o resultado que esse lucro produz no patrimônio da companhia controladora localizada no Brasil e, portanto, sujeito à lei tributária brasileira.

Uma interpretação mais apressada dos o art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, e do art. 7º Convenção para Evitar Dupla Tributação e Evasão Fiscal pode levar a acreditar que haveria colisão entre esse e aquele dispositivo da legislação interna, sendo aplicado o disposto no art. 98 do CTN.

Não há essa incompatibilidade entre a legislação interna e o texto da convenção.

Os Acordos para Evitar a Dupla Tributação e as Convenções relativos aos impostos sobre a renda tem como finalidade regular a sobreposição de incidência tributária sobre os mesmos fatos geradores, o que não se verifica no presente caso.

O art. 7º da Convenção evita que o lucro da empresa brasileira localizada em país com o qual o Brasil mantenha tratado seja novamente tributado no Brasil. O art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, trata do resultado que aquele lucro produz, como acréscimo patrimonial, na empresa brasileira. Ainda que possam ter íntima conexão econômica, são naturezas jurídicas absolutamente distintas.

Sobre o tema, reproduzo o recente voto proferido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº 9101-006.448, que versou sobre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, que inaugurou o tema no ordenamento brasileiro, de relatoria do I. Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, sessão de julgamento em 01.02.2023:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013, 2014

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Pela profundidade e estrutura didática no raciocínio desenvolvido pelo Relator, transcreve-se a parte do voto que aborda o tema:

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 internacional. 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 43.

E não há nenhuma ofensa ao artigo 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 Países Baixos:

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 ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

Ora, a parte desse dispositivo 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 internacional 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”.

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 definição. 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 213/029. 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)¹⁰. Veja-se:

COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida

sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

§ 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.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor: I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real; II - do imposto de renda

e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por

filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

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 alegar 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 technicalidades 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 pela empresa holandesa. A nossa lei não pode alcançar esta última 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.

Na mesma linha os Acórdãos nº 9101-004.581, sessão de 04.12.2019, de relatoria da Conselheira Edeli Pereira Bessa, e nº 9101-002.332, sessão de 04.05.2016, relator designado Marcos Aurélio Pereira Valadão, por exemplo.

Destaca-se, excerto do voto elaborado pelo então Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no Acórdão nº 9101-002.332, que faz importante contextualização histórica sobre o tema:

Também do ponto de vista histórico o tema deve ser analisado. O artigo 7º das CDT foi pensado 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. Assim, se tiver um estabelecimento permanente (no que se remete ao art. 5º da CDT, que define os critérios para este fim), ou tiver uma subsidiária, uma controlada, os lucros podem ser tributados também pelo país em que eles são gerados. Quando o art. 7º foi pensado, no início do século passado e depois na década de 1940 (modelos do México e Londres), não existiam

normas CFC, elas surgiram depois, na década de 1960 (primeiramente nos EUA). Assim, não é lógico dizer que o art. 7º foi criado para evitar a aplicação de norma CFC, como fazem alguns, tentando inferir a caracterização da norma do art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 como contrária aos princípios que regem a tributação internacional.

Ainda à luz do argumento histórico, não é correto dizer que apenas a partir de 2003 se passou a considerar as normas CFC compatíveis com os tratados. Na verdade, desde o seu surgimento elas são compatíveis com os tratados, basta ver o citado par. 23 dos comentários ao art. 1º que vem de longa data, e veja-se o que diz o texto do referido par. 10.1 (referente à atualização dos comentários à Convenção Modelo da OCDE de 2003, reproduzido nas atualizações até 2014, com pequenas modificações), e corroborado na Convenção Modelo da ONU, como segue:

10.1 O número 1 tem como propósito definir os limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros realizados na sua atividade por empresas residentes do outro Estado Contratante. Em contrapartida, este número não restringe o direito de um Estado Contratante tributar os seus próprios residentes nos termos das disposições relativas às sociedades estrangeiras controladas, constantes da sua legislação interna, ainda que o imposto desse aplicado a esses residentes possa ser calculado em função da parte de lucro de uma empresa residente em outro Estado Contratante, imputável à participação desses residentes na referida empresa. O imposto deste modo aplicado por um Estado aos seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado, pelo que não se pode considerar que o mesmo incide sobre tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos Comentários ao Artigo 1.º e os parágrafos 37 a 39 dos Comentários ao Artigo 10º).

O fato de que apenas a partir de 2003 o texto do parágrafo 10.1 dos Comentários ao art. 7 passou a constar dos comentários da Convenção Modelo da OCDE, e da ONU a partir de 2011, apenas reflete a consolidação deste entendimento.²³ É verdade que apenas uns poucos países não concordam expressamente com isto: Bélgica (cuja reserva foi transcrita no texto do recurso especial), Irlanda, Luxemburgo e Holanda (4 dentre os 30 membros da OCDE à época, i.e., menos que 14% dos seus membros, sendo que desses, dois têm notórios regimes privilegiados de tributação). Contudo, apenas os três primeiros fizeram reservas aos comentários constantes do parágrafo 10.1. do art. 7º - a Holanda não tem reserva no

art. 7º ou seus comentários. A bem da verdade, a Holanda faz uma restrição aos comentários do art. 1º da Convenção Modelo da OCDE.

Aqui cabe uma distinção importante. Ao que consta o Brasil nunca recebeu uma indicação formal de que a Holanda entende incompatível a aplicação da norma brasileira CFC em face da Convenção Brasil-Holanda. Assim, como o Brasil não é membro da OCDE, a restrição posta pela Holanda em um documento da OCDE, diz respeito somente aos países membros da OCDE. Na Convenção Modelo da ONU (organização da qual ambos países são membros) não consta manifestação da Holanda neste sentido, o que é relevante pois os dispositivos do art. 7º são semelhantes. Não se pode tomar deliberações unilaterais constantes em documento de organização internacional de que o Brasil não faça parte como fonte de direito, este tipo de registro nem sequer pode ser entendido como *soft law*. E ainda que fosse, em matéria tributária este tipo de *soft law* não se presta a ser fonte imediata de direito.

Há que destacar também, como é assente, que o art. 7º se presta a eliminar a chamada dupla tributação jurídica (tributação sobre a mesma pessoa em relação ao mesmo rendimento, por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo) – caso típico da tributação na fonte nas remessas (vis a vis à tributação no domicílio do mesmo contribuinte) e não a dupla tributação econômica (tributação do mesmo rendimento por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo, nas mãos de duas pessoas diferentes) – que é a suscetível de acontecer com as normas CFC, mas cujos efeitos podem ser mitigados pela aplicação dos art. 23 das convenções modelo e, a depender da situação (preços de transferência), também pelo art. 9º (que trata das empresas associadas).²⁴ Por esse raciocínio também não se aplica o art. 7º à situação de incidência de norma CFC.

O art. 7º das convenções é um dispositivo que visa disciplinar a tributação dos estabelecimentos permanentes, não permitindo a tributação no outro estado, quando lá não há estabelecimento permanente, aplicando-se os outros artigos do tratado, se for o caso. No caso em questão não existe a discussão acerca da existência ou não de um estabelecimento permanente, o que existe é uma empresa na Holanda, controlada por uma brasileira (cujas relações se inserem no âmbito do art. 9º da Convenção). Assim, aplica-se, sim, o art. 23, § 5º, da Convenção Brasil-Holanda – veja-se a IN SRF n. 213/2002 que, pela sistemática descrita em seus artigos 13 a 15 permite a dedução do imposto pago na Holanda na sistemática de imputação, coadunando-se integralmente com o referido art. 23, no

sentido de evitar que ocorra a dupla tributação, já que o tributo pago na Holanda é considerado para efeitos do pagamento do tributo no Brasil.

Pode-se dizer que há duas opções ao intérprete da norma CFC: a) simplesmente é tributada a variação patrimonial verificada no Brasil, que corresponde ao lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação estática; b) o que se tributa é a distribuição presumida de dividendos ou lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, que são apurados conforme o balanço da controlada ou coligada – interpretação dinâmica.

De toda sorte, ambas formas de interpretação, estática ou dinâmica levam ao mesmo resultado e afastam a aplicação dos acordos de maneira geral, primeiro, conforme demonstrado ao art. 7º, não se aplica de forma alguma ao presente caso, tratando-se de equívoco entender que o art. 7º das Convenções Modelo da ONU e da OCDE foi construído com a finalidade de eliminar a tributação em bases universais dos estados contratantes (que é o que infere se aplicado este dispositivo como quer o recorrente), e, segundo, porque, no caso da interpretação dinâmica, o art. 10, que se aplicaria, não se aplica diretamente porque o art. 10 das Convenções Modelo da ONU e da OCDE só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos, assim como o art. 10 da Convenção Brasil-Holanda. Ou seja, só vai ser aplicado no futuro, quando da efetiva distribuição – mas esta situação independe de qualquer interpretação que não a literal – mas, curiosamente, seria também afastada pela interpretação que o recorrente dá ao art. 7º. Nesta análise cumpre também evidenciar este ponto basta contrastar aqueles argumentos com o que diz o art. 5º, § 8º, da Convenção Brasil-Holanda:

8. O fato de uma sociedade residente de num Estado Contratante controlar ou ser controlada por sociedade residente no outro Estado Contratante, ou exercer suas atividades naquele outro Estado (quer por meio de um estabelecimento permanente, ou por outro modo), não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

Veja-se que, literalmente, o dispositivo diz que o fato de uma sociedade residente num Estado Contratante controlar no outro Estado Contratante outra sociedade, não será, por si só, bastante para fazer de uma dessas sociedades estabelecimento permanente da outra – ou seja, não se aplica o art. 7º na situação do presente processo.

Em outras palavras, como a recorrente não atua na Holanda por via de um estabelecimento permanente, de forma alguma há que se cogitar da aplicação do art. 7º (quando da efetiva distribuição de dividendos se aplicará o art. 10).

Veja-se também que o que art. 7º diz e busca preservar refere-se a quando uma empresa tem atuação empresarial no outro país por ela mesma. Se esta atuação se faz por meio de participação em outra empresa residente no outro país (seja via controle ou mera participação societária), o art. 7º não se aplica, mas sim, conforme a circunstância, o art. 9º (nas transações entre as empresas associadas) ou o art. 10 (na distribuição dos lucros ou dividendos – que são tributáveis na fonte e na residência do controlador). E veja-se que art. 9º é no sentido de se atribuir o auferimento de rendimentos resultantes das relações entre empresas nessas condições de forma que os lucros devem ser ajustados ao mesmo montante que seriam os lucros no caso de empresas independentes – princípio arm's length e que remete à legislação interna de cada país como fazê-lo (normas de preços de transferência). Ou seja, como já foi dito, a interpretação dada pelo recorrente ao art. 7º impõe ao Brasil, em relação aos países que tenha tratado, uma tributação em bases territoriais e não em bases universais – o que obviamente não é o objetivo das convenções, mas sim a eliminação ou diminuição da dupla tributação. Para esclarecer esse ponto, cumpre reproduzir os comentários à Convenção Modelo da OCDE, de 2005, na introdução aos comentários ao art. 7º, que também são considerados no Modelo da ONU (organização da qual o Brasil faz parte):

RELATIVO À TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS

Observações prévias

O presente Artigo é, em muitos aspectos, a continuação e o corolário do Artigo 5º, que define o conceito de estabelecimento estável. O critério de estabelecimento estável é normalmente utilizado nas convenções internacionais de dupla tributação a fim de determinar se um dado elemento do rendimento deve ser tributado ou não no país em que é realizado; todavia, este critério não oferece só por si uma solução cabal ao problema da dupla tributação dos lucros industriais e comerciais. Para evitar a concorrência de uma dupla tributação deste tipo, é necessário completar a definição de estabelecimento estável, acrescentando uma série de normas acordadas que permitam calcular o lucro realizado pelo estabelecimento estável ou por uma empresa que leve a efeitos operações comerciais com um membro estrangeiro do mesmo grupo

de empresas. Pondo a questão de uma forma ligeiramente diferente, quando uma empresa de um Estado Contratante exerce uma actividade comercial ou industrial no outro Estado Contratante, as autoridades deste segundo Estado devem interrogar-se sobre dois pontos antes de tributarem os lucros das empresas: em primeiro lugar, a empresa possui um estabelecimento estável no seu país? Na afirmativa, quais são, eventualmente, os lucros relativamente aos quais este estabelecimento estável deve ser tributado? São as regras a aplicar em resposta a esta segunda questão que constituem o objecto do Artigo 7º. As regras que permitem calcular os lucros realizados por uma empresa de um Estado Contratante que efectua operações comerciais com uma Empresa de outro Estado Contratante, quando ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo empresarial de facto sobre o mesmo controlo, estão contidas no Artigo 9º.

Essa mais-valia auferida pela empresa brasileira, objeto de tributação pela legislação interna, decorre do ajuste de investimento no exterior, refletido na empresa investidora. Em suma, embora se reconheça a identidade econômica de tais parcelas (lucros da investida no exterior e acréscimo patrimonial da empresa residente no país na proporção da participação detida), trata-se de naturezas jurídicas distintas. Nesse sentido são os Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE, que reconhece o poder de um estado em tributar seus residentes².

² “81. Um número significativo de países adotou disposições de empresas estrangeiras controladas para tratar de questões relacionadas ao uso de empresas de base estrangeira. Embora a concepção deste tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum destas regras, que agora são internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributável nacional, é que resultam em um Estado Contratante tributar os seus residentes sobre o rendimento atribuível à sua participação em certas entidades estrangeiras. Algumas vezes foi argumentado, com base em certa interpretação das disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de sociedades estrangeiras controladas entrava em conflito com essas disposições. Uma vez que tal legislação faz com que o Estado tribute os seus próprios residentes, o n.º 3 do artigo 1.º confirma que não entra em conflito com as convenções fiscais. A mesma conclusão deve ser alcançada no caso de convenções que não incluam uma disposição semelhante ao n.º 3 do artigo 1.º; pelas razões explicadas nos parágrafos 14 do Comentário sobre o Artigo 7 e 37 do Comentário sobre o Artigo 10, a interpretação de que estes Artigos impediriam a aplicação de disposições de empresas estrangeiras controladas não está de acordo com o texto do parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5º do artigo 10. Também não se aplica quando estas disposições forem lidas em seu contexto. Assim, embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação de sociedades estrangeiras controladas não conflitava com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. É reconhecido que a legislação de sociedades estrangeiras controladas estruturada desta forma não é contrária às disposições da Convenção.” (OCDE, ‘2017 Update to the OECD Model Tax Convention’, Paris: OCDE, 2017, p. 53-54.)

Recentemente, o STF, ao julgar o RE nº 870.214³, dá sinais de que não há incompatibilidade entre a norma interna (art. 74 MP nº 2.158-35, que se aplica igualmente aos arts. 77 e 79 da Lei nº 12.973, de 2014) e o disposto nos tratados.

Tal posição decorre do princípio da universalidade que permite a incidência de tributação sobre o acréscimo patrimonial da empresa residente no Brasil em decorrência do cômputo do resultado positivo de investimentos no exterior.

O voto condutor, de lavra do Ministro Gilmar Mendes no RE nº 870.214, destaca **que os tratados de dupla tributação se destinam a evitar a dupla tributação jurídica, que não se confunde com a dupla tributação econômica**, que tem dimensão subjetiva distinta, isto é, incide sobre sujeitos distintos.

Ainda em seu voto, o Ministro Gilmar Mendes lembra que o Brasil admite a dedução do imposto pago no exterior (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26), o que afastaria, ainda que em parte, a alegação de dupla incidência econômica. Destaca-se o seguinte trecho do referido voto:

O diferencial dessa legislação, reitere-se, é tributar o aumento do valor de um investimento no exterior em controlada ou coligada por parte de um residente tão logo ele tenha sido auferido. Trata-se, assim, de tributação de residentes, em consonância com o princípio da tributação em bases universais. Está-se diante, portanto, de tributação residência x residência, sendo equivocado concluir que a tributação brasileira ocorre pelo critério da fonte.

[...]

Em sendo assim, concluo que a discussão de fundo do presente agravo não lida com interpretação de dispositivos de tratados internacionais, eis que esses são inaplicáveis ao caso. Ao fim e ao cabo, a discussão é sobre a compatibilidade do art. 74 da MP 2.158-35 com o conceito de renda, dispositivo esse que já fora declarado constitucional pelo plenário desta Suprema Corte na situação objeto de discussão (em que há controle da empresa estrangeira por parte da empresa brasileira) e afastado pelo STJ.

Dessa forma, pelas razões expostas, em especial por não haver qualquer colisão entre o disposto e o art. 77 da Lei nº 12.973, de 2014, e do art. 7º Convenção para Evitar Dupla

³ <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4722409>

Tributação e Evasão Fiscal, deve ser mantida a exigência referente aos lucros auferidas pelas investidas localizadas nos países que o Brasil formalizou tratado.

Dispositivo

Nesse sentido, voto por manter a exigência sobre a não incidência de lucros no exterior.

Assinado Digitalmente

Iágaro Jung Martins