



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 16561.720025/2016-83
Recurso Voluntário
Acórdão n° 1302-007.078 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de abril de 2024
Recorrente SOTREQ S.A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

NULIDADE DO ACÓRDÃO. FALTA DE ANÁLISE DAS PROVAS PELA DRJ. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Ao contrário do que afirma a Recorrente, da leitura do acórdão constata-se que a DRJ analisou os argumentos e documentos apresentados pela Recorrente na impugnação, chegando a mesma conclusão que a Autoridade Fiscal chegou no final da diligência por ela determinada, qual seja, que o sujeito passivo não apresentou a escrituração contábil lastreada com documentos de suporte para comprovar suas alegações.

DIVERGÊNCIA ENTRE AS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DE CONTROLADA ENTREGUE AO FISCO BRASILEIRO E AS ENTREGUES AO FISCO AUSTRIACO. ALEGAÇÃO DE EQUÍVOCO NO PREENCHIMENTO DA DIPJ. NÃO COMPROVAÇÃO.

Os documentos apresentados pelo sujeito passivo foram insuficientes para comprovar o alegado erro de preenchimento da DIPJ do ano-calendário 2012 e o argumento de que controlada teve prejuízo porque não foi considerado na demonstração financeira apresentada à Receita Federal a despesa de pagamento de comissão, devendo ser considerado o lucro informado na DIPJ, que foi fundamentado na demonstração financeira da controlada apresentada à Fiscalização.

DIVERGÊNCIA NA INFORMAÇÃO PRESTADA EM DIPJ. POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS. NÃO COMPROVAÇÃO

A comprovação de sua alegação de postergação de pagamento poderia ser realizada com a apresentação da escrituração contábil. A ECD foi apresentada “zerada” o que impossibilitou a verificação pela Autoridade Fiscal. Na impugnação a Recorrente alegou que providenciaria a retificação da ECD. Não apresentou a escrituração contábil, tampouco a comprovação de que encaminhou a ECD retificada, o que impossibilita comprovar suas alegações.

DILIGÊNCIA. REQUERIMENTO DE PERÍCIA PARA COMPROVAÇÃO DE ALEGAÇÃO. DESNECESSIDADE.

Se o sujeito passivo tivesse apresentado a escrituração contábil e os documentos nos quais foi baseada, os conselheiros teriam a competência e o conhecimento para apreciar os argumentos da Recorrente e chegar a uma conclusão. Incabível a diligência para juntada de relatórios periciais de assunto que é de conhecimento dos julgadores.

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR.
ARTIGO 74 DA MP N.º 2.158-35/2001. INCOMPATIBILIDADE COM
TRATADO BRASIL-ÁUSTRIA PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO.
INOCORRÊNCIA.

A tributação de lucros de controladas localizadas no exterior, com fundamento no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 não é incompatível com a Tratado Brasil-Áustria para evitar a bitributação.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA

Aplica-se à CSLL o que for decidido quanto ao IRPJ por decorrer dos mesmos fatos e elementos de prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e o pedido de conversão do julgamento em diligência, e, no mérito, por negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, (i) por maioria de votos, quanto à apuração de prejuízo pela controlada no exterior, em decorrência de despesa de comissão paga, vencido o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votou por dar provimento ao recurso quanto a tal matéria; (ii) por unanimidade de votos, quanto à caracterização de postergação do pagamento de impostos; e (iii) por maioria de votos, quanto à aplicação do acordo para evitar a dupla tributação, vencidos os conselheiros Sávio Salomão de Almeida Nobrega e Fellipe Honório Rodrigues da Costa (convocado), que votaram por dar provimento ao recurso quanto a tal matéria. O conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior votou pelas conclusões do relator, quanto à apuração de prejuízo pela controlada no exterior, em decorrência de despesa de comissão paga, e quanto à caracterização de postergação do pagamento de impostos. Os conselheiros Fellipe Honório Rodrigues da Costa (convocado) e Gustavo de Oliveira Machado (convocado) não votaram em relação à preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, ao pedido para conversão do julgamento em diligência, e às alegações relativas à apuração de prejuízo pela controlada no exterior, em decorrência de despesa de comissão paga, e à caracterização de postergação do pagamento de impostos, pois as matérias já foram votadas, respectivamente, pelo Conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior e Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, conforme art. 110, §5º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 2023. O Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echererreira Feijó, Marcelo Oliveira, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Felipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado), Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado) e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o acórdão 14-88.009 da 3ª Turma da DRJ/RPO, de 14 de setembro de 2018, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo SOTREQ S/A contra auto de infração com exigência de IRPJ e CSLL relativos ao ano-calendário 2012.

Segundo o que consta no Termo de Verificação Fiscal, SOTREQ HANDELS GMBH, empresa com sede na Áustria, teria apurado lucro contábil não oferecido à tributação no Brasil por sua controladora Sotreq S.A, conforme prescreve o artigo 25 da Lei nº 9.249/95.

A Autoridade Fiscal relata que as demonstrações financeiras de sua controlada direta SOTREQ HANDELS GMBH e de sua controlada indireta SOTREQ CV, apresentadas pelo sujeito passivo de acordo com o rito estabelecido pelo artigo 6º, § 2º, da Instrução Normativa 213/2002, indica que foram apurados lucros no ano-calendário 2012 por aquelas empresas de R\$ 110.429.000,00 e R\$ 56.555.000,00, respectivamente.

Segundo a Autoridade Fiscal, o sujeito passivo teria informado nas demonstrações financeiras apresentadas (Demonstrativo de Resultado) que a controlada direta SOTREQ HANDELS GMBH teria reconhecido o resultado positivo de sua controlada SOTREQ CV (controlada indireta de SOTREQ S.A), por meio do método de equivalência patrimonial de acordo com registros no LALUR, resultado que também teria sido informado na Ficha 35 da DIPJ do ano-calendário 2012.

O sujeito passivo não declarou o pagamento de imposto sobre lucro no exterior, conforme se constata na Ficha 12-A da DIPJ do ano calendário de 2012.

A Autoridade Fiscal considerou que o sujeito passivo teria deixado de oferecer à tributação o valor de R\$ 110.429.000,00, que consta do Balanço Patrimonial e do Demonstrativo de Resultado da controlada SOTREQ HANDELS GMBH.

O sujeito passivo impugnou o lançamento, alegando nulidade do Auto de Infração por ferir o tratado internacional contra a bitributação assinado entre Brasil e Áustria, que impediria a tributação na sistemática dos artigos 25 a 27 da Lei nº 9.249/95 e artigo 74 da MP nº 2.158-2001.

No mérito, o sujeito passivo alegou que sua controlada direta SOTREQ HANDELS GMBH apurou prejuízo no ano-calendário 2012, conforme comprovariam as demonstrações financeiras individuais juntadas aos autos, tanto em sua versão original (língua alemã) quanto em tradução juramentada, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 13.609/43. Teria havido apenas erro formal no preenchimento da Ficha 35 da DIPJ, na qual informou

equivocadamente que sua controlada SOTREQ HANDELS GMBH teria auferido lucro no exterior quando, na verdade, teria apurado prejuízo.

Afirmou que no preenchimento da DIPJ houve uma incorreta interpretação das demonstrações financeiras que estavam à disposição do setor fiscal, e que ao invés de informar o resultado apurado na demonstração financeira individual da SOTREQ HANDELS GMBH (prejuízo de € 3,5 milhões) elaborada em maio de 2013, foi informado um valor constante em uma demonstração financeira elaborada em maio de 2014 para fins gerenciais de administração da Companhia, onde apontou um lucro contábil para a SOTREQ HANDELS GMBH equivalente a R\$ 110 milhões.

Segundo o sujeito passivo, a demonstração financeira na qual se baseou para preenchimento da DIPJ apresentada à Fiscalização, tinha finalidade gerencial, e *“anulou relacionamentos intercompany entre controlada e controladora”*, incluindo uma despesa de 40 milhões de euros pagos pela SOTREQ HANDELS GMBH a título de pagamento de comissão para a SOTREQ S.A.

Dessa forma, segundo o sujeito passivo, foi desconsiderada para fins gerenciais uma *“despesa intercompany”* de 40 milhões de euros e em decorrência um prejuízo contábil de 3,7 milhões de euros transformou-se em um lucro de 110 milhões de reais.

Subsidiariamente, o sujeito passivo alegou que as despesas de comissão referentes a contrato celebrado entre SOTREQ S.A. e SOTREQ HANDELS GMBH deveriam ser contabilizadas integralmente em 2013 após o implemento de condição suspensiva em novembro de 2013, e assim, o lucro apurado no ano-calendário de 2012 teria sido *“repatriado em Dezembro de 2013 e integralmente tributado pelo IRPJ e pela CSLL”*, como o comprovariam as Fichas 06A e 35 da DIPJ do ano-calendário 2013.

A DRJ considerou que os documentos apresentados na impugnação eram robustas e eram coerentes com os argumentos do impugnante, e como não haviam sido apreciados pela Autoridade Fiscal, devolveu os autos à unidade de Origem para *“que a Fiscalização verifique a documentação apresentada, convalidando a autenticidade, bem assim manifeste-se sobre as justificativas da empresa quanto ao critério adotado na DRE da controlada, elaborada pela controladora brasileira, que apontou lucro da Sotreq Handels e ensajou a lavratura do auto de infração.”*

A DRJ também determinou que em caso de não acolhimento dos argumentos ou dos documentos apresentados, que a Autoridade Fiscal se manifestasse sobre a alegação do sujeito passivo que os valores da comissão pagas à SOTREQ S.A pela SOTREQ CV, que acarretaram o erro no preenchimento da DIPJ, teriam sido oferecidas à tributação no ano seguinte ao fato gerador (postergação).

A Autoridade Fiscal constatou que as demonstrações financeiras da SOTREQ HANDELS GMBH juntadas na impugnação e elaboradas em maio de 2013, embora estivessem coerentes com as informações inseridas na declaração de imposto de renda apresentadas ao Fisco austríaco, eram diferentes das apresentadas no curso da fiscalização que foram auditadas pela PriceWaterhouseCoopers em maio de 2014.

Quanto ao contrato firmado de agenciamento entre SOTREQ S/A e SOTREQ HANDELS GMBH, que o sujeito passivo apresentou para comprovação do pagamento de comissão para justificar a despesa de € 40 milhões, não considerada na demonstração financeira apresentada à Fiscalização, a Autoridade Fiscal entendeu que não comprovaria a despesa alegada

e nos documentos juntados em arquivo digital não foram encontrados documentos para comprovar a suposta “despesa *intercompany*”.

Quanto a alegação do sujeito passivo, que se houvesse o entendimento de que a controlada SOTREQ HANDELS GMBH auferiu lucro no ano-calendário 2012, o tributo teria sido postergado e pago no ano-calendário 2013, e isso seria informado na Linha 07 da Ficha 06A (Receita de Prestação de Serviços – mercado externo), onde teria declarado o valor de R\$ 234.297.188,18, dentre os quais estaria os € 40,5 milhões de despesas da comissão, que estariam sido registradas no razão da conta contábil 402700, a Autoridade Fiscal entendeu que apesar de estar consignado em nota explicativa que informa que os valores se referem a pagamentos a título de comissão, não vincula obrigatoriamente tais pagamentos com o contrato de agenciamento celebrado entre o sujeito passivo e sua controlada SOTREQ HANDELS GMBH.

Além disso, a Autoridade Fiscal constatou que na Ficha 09A da DIPJ do ano-calendário 2013 não foram declarados lucros disponibilizados no exterior, e os comprovantes de pagamentos juntados as autos foram de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

A Autoridade Fiscal constatou também que os valores informados como comissão s/ Importação Direta, conta contábil 402700, não pode ser confirmada no SPED contábil do ano-calendário 2013, eis que a escrituração contábil estava incompleta e os balancetes do ano-calendário 2013 estavam zerados.

Tendo tomado ciência do relatório de diligência, o sujeito passivo manifestou-se, afirmando o seguinte, em síntese:

i) que restou corroborado que as informações repassadas ao fisco austríaco tiveram origem em demonstrações financeiras válidas, não havendo dúvida que teria apurado prejuízo na Sotreq Handels GMBH no ano de 2012;

ii) que a finalidade do relatório de auditoria independente era puramente gerencial, não se prestando a analisar a regularidade da tributação suportada pela Sotreq Handels GMBH em seu país de origem, razão pela qual ali não constavam as informações de “operações *intercompany*”;

iii) que ratifica que a diferença entre as informações contidas no relatório de auditoria independente, de cunho gerencial, e aquelas que traduziam efetivamente a situação financeira da Sotreq Handels GMBH decorriam da existência de “despesas *intercompany*” que, quando excluídas, em razão de métricas de gestão, geraram lucro na sua controlada no exterior;

iv) que comprovou o pagamento de despesas de comissão de € 40.539.898,00 registradas como despesas “*intercompany*”, que teria sido confirmado pelo relatório de auditoria independente;

v) que a Fiscalização não procurou confirmar a sua alegação, requisitando a memória de cálculo de tal comissão e esclarecendo que chegou ao valor da comissão a partir da Receita Líquida ajustada de € 157.251.531,93, do qual subtraiu os Custos e Despesas ajustados de € 115.884.288,66, apurando-se um lucro do período de € 41.367.243,27. Sobre esse resultado aplicou-se a taxa de comissão acordada entre Sotreq Handels Gmbh e Sotreq S.A. de 98%, chegando-se então ao valor de € 40.539.898,40, valor informado nas demonstrações financeiras austríacas;

vi) que o lucro no exterior a ser tributado no ano-calendário 2012 foi oferecido à tributação no ano seguinte pelo sujeito passivo pelo reconhecimento como “Comissão de Venda Handels 2012”, registrada no conta contábil 402700;

vi) que incumbiria à Fiscalização verificar se o lucro auferido pela controlada Sotreq Handels Gmbh foi oferecida à tributação pelo sujeito passivo não como resultado, mas como receita auferida a título de comissão;

vii) afirma que o valor do lucro auferido pela controlada Sotreq Handels Gmbh não foi informado na Ficha 09A porque o valor foi registrado como ingresso a título de comissão de venda, registrado na Linha 06 da Ficha 06A da DIPJ do ano-calendário 2013;

viii) que o valor de R\$ 234.297.188,18 informado na Linha 06 da Ficha 06A da DIPJ corresponde a somatória de duas contas contábeis: 402703 (Comissão s/Importação Direta – MDPOWER) no valor de R\$ 11.120.246,77 e 402700 (Comissão s/Importação Direta) no valor de R\$ 223.176.941,44. E da análise do razão contábil da conta 402700 se constataria que R\$ 130.801.982,20 são relativas as comissões contratadas com a controlada Sotreq Handels Gmbh no ano de 2012;

ix) quanto a constatação de que a ECD foi entregue incompleta e zerada, o sujeito passivo alegou ser indevida a identificação de inadimplementos naqueles deveres instrumentais no curso do processo administrativo, mas o que a Fiscalização deveria fazer seria atestar a autenticidade do acervo probatório e das justificativas dadas pela empresa no tocante aos Autos de Infração. Acrescenta que estaria providenciando a retificação da ECD relativa ao ano-calendário 2013.

A impugnação foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/RPO, mantendo-se o lançamento, em acórdão cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

DIVERGÊNCIA NA INFORMAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EQUÍVOCO DA INAUGURAL DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS ENTREGUE À FISCALIZAÇÃO.

Nas hipóteses em que o sujeito passivo alega na impugnação que entregou ao fisco uma incorreta demonstração de resultados afeta à empresa controlada estrangeira, que teria acarretado o lançamento, é imperiosa a comprovação inequívoca de tal alegação, sob pena de ser mantida a tributação empreendida pela fiscalização.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

As alegações apresentadas na impugnação devem vir acompanhadas das provas documentais correspondentes, sob risco de impedir sua apreciação pelo julgador administrativo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se à tributação reflexa idêntica solução dada ao lançamento principal, em face da estreita relação de causa e efeito.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia que se refira à questão cuja elucidação dependa apenas de apresentação de documentos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignado com o r. acórdão o ora Recorrente apresentou recurso voluntário onde alega nulidade da decisão de 1ª Instância por falta de análise dos documentos carreados aos autos pela Recorrente, preterindo o seu direito de defesa.

No mérito, a Recorrente ratificou os argumentos apresentados na impugnação afirmando que sua controlada SOTREQ HANDELS GMBH apurou prejuízo no ano-calendário de 2012, de modo que não haveria renda a ser tributada pela sua controladora no Brasil.

Subsidiariamente, defendeu que não haveria lucro no exterior a ser tributado no Brasil no ano-calendário 2012, pois tal lucro teria sido tributado no Brasil no ano-calendário 2013, por conta do pagamento de comissão de vendas à SOTREQ S/A pela sua controlada SOTREQ HANDELS GMBH, decorrente do Contrato de Agenciamento firmado entre ambas, que previam que a contabilização deveria ocorrer apenas em 2013, após o implemento da condição suspensiva em Novembro de 2013.

Em tal situação, aduz a Recorrente, caracterizar-se-ia mera inexatidão quanto ao período base de reconhecimento de lucro, resultando em postergação de pagamento de imposto (os tributos supostamente devidos em Janeiro de 2013 teriam sido pagos em janeiro de 2014).

Calculando por imputação proporcional os valores de IRPJ e CSLL já recolhidos, a Recorrente concluiu que os valores já pagos seriam de R\$ 25.483.553,26 para o IRPJ e R\$ 9.174.079,17 para a CSLL.

Considerando que os valores lançados de IRPJ foram de R\$ 23.782.419,31 e para a CSLL de R\$ 4 8.876.348,41, concluiu que não haveria tributo a ser exigido.

Subsidiariamente, a Recorrente sustenta que a autuação deveria ser cancelada por afronta ao artigo 7º da Convenção para evitar a Dupla-Tributação firmada entre o Brasil e a Áustria, promulgada pelo Decreto nº 78.107/1976, em face do que dispõe o artigo 98 do CTN.

Caso se entenda que os documentos juntados aos autos sejam insuficientes para comprovação da apuração de prejuízo pela controlada SOTREQ HANDESL GMBH no ano-calendário 2012, a Recorrente pugna pela realização de diligência ou perícia, nos termos do inciso IV, do artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72. Indicou assistente pericial e formulou quesitos.

Requeru ao final o provimento do recurso, preliminarmente reconhecendo-se a nulidade do acórdão combatido, ou caso o entendimento seja pela manutenção da decisão, requer o cancelamento da autuação, ou ainda, caso se entenda que os documentos acostados aos autos sejam insuficientes, requer a realização de diligência ou perícia.

A acusação fiscal e os argumentos do Recorrente serão detalhados e analisados no voto.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e apresenta os demais requisitos de admissibilidade, assim dele conheço.

1. Da Infração

A Recorrente informou nas Fichas 34 e 35 da DIPJ do ano-calendário 2012, que a empresa SOTREQ HANDELS GMBH, domiciliada na Áustria e integralmente controlada pela Recorrente, auferiu lucro em montante superior a R\$ 110 milhões e não computou o lucro auferido na determinação do lucro real (linha 07 da Ficha 09A - Demonstração do Lucro Real) e da contribuição social sobre o lucro (Linha 07 da Ficha 17 – Cálculo da Contribuição sobre o Lucro Líquido) da DIPJ do ano-calendário 2012, conforme determina o art. 1º da Lei n.º 9.532/97 e art. 25 da Lei n.º 9.249/95.

A Autoridade Fiscal intimou a Recorrente a apresentar demonstrações financeiras do ano-calendário 2012 das empresas vinculadas SOTREQ HANDELS GMBH e SOTREQ CV (empresa domiciliada na Holanda e controlada integralmente por SOTREQ HANDELS GMBH).

As demonstrações financeiras foram requisitadas à Recorrente para apresentação na forma do artigo 6º da Instrução Normativa SRF n.º 213, de 07 de outubro de 2002:

Demonstrações financeiras

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, na data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 4º Caso a moeda do país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada não tenha cotação no Brasil, os valores serão primeiramente convertidos em Dólares dos Estados Unidos da América e depois em Reais.

§ 5º As demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, que embasem as demonstrações financeiras em Reais, no Brasil, deverão ser mantidas em boa guarda, à disposição da Secretaria da Receita Federal, até o transcurso do prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário com base nessas demonstrações.

§ 6º As demonstrações financeiras em Reais das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil.

§ 7º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, as participações em filiais, sucursais, controladas ou coligadas e as aplicações em títulos e valores

mobiliários no exterior devem ser escrituradas separada e discriminadamente na contabilidade da pessoa jurídica no Brasil, de forma a permitir a correta identificação desses valores e as operações realizadas.

As demonstrações financeiras de SOTREQ HANDELS GMBH e SOTREQ CV foram juntadas às e-fls. 179 a 197 e e-fls. 158 a 178, respectivamente.

As demonstrações financeiras foram auditadas pela PricewaterhouseCoopers. As auditorias teriam sido encerradas em 19 de maio de 2014 (SOTREQ HANDELS GMBH) e 12 de fevereiro de 2014 (SOTREQ CV).

Segundo o que consta da Demonstração do Resultado, em 2012 (e-fl. 183), SOTREQ HANDELS GMBH teria apurado lucro de R\$ 110.429.000 antes dos impostos:

Sotreq Handels GMBH

Demonstrações do resultado

Exercícios findos em 31 de dezembro

Em milhares de reais, exceto quando indicado de outra forma

	2012	2011
Receita de vendas de produtos e serviços (Nota 15)	411.222	
Custo das vendas (Nota 15)	(363.093)	
Lucro bruto	48.129	
Receitas (despesas) operacionais		
Despesas com vendas (Nota 16)	(399)	
Despesas gerais e administrativas (Nota 16)	(889)	
Lucro operacional	46.841	
Resultado financeiro		
Despesas financeiras (Nota 17)	(8.369)	(3)
Receitas financeiras (Nota 17)	15.402	
Resultado financeiro, líquido	7.033	
Participações nos lucros de controladas e coligadas	56.555	95
Lucro antes do imposto de renda e da contribuição social	110.429	92
Imposto de renda e contribuição social	(7.758)	
Lucro líquido do exercício / período	102.671	92

A Autoridade Fiscal considerou que o valor que deveria ser adicionado ao lucro líquido da Recorrente seria de R\$ 110.429.000,00, porque não foi declarado nenhum valor na Linha 15 da Ficha 12-A da DIPJ do ano-calendário 2012, relativo a “Imposto pago no exterior sobre Lucro, Rendimentos e Ganho de Capital”.

2. Dos argumentos de defesa na impugnação

Em sua defesa, a Recorrente alegou, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração porque teria se baseado em fundamento legal inaplicável, tendo em vista que o tratado internacional contra a bitributação assinado entre Brasil e Áustria impediria a tributação na sistemática dos artigos 25 a 27 da Lei nº 9.249/95 e artigo 74 da MP nº 2.158-2001.

No mérito, a Recorrente alegou que ocorreu um erro formal de preenchimento da Ficha 35 da DIPJ, tendo sido incorretamente informado que SOTREQ HANDELS GMBH teria auferido lucro no exterior quando na verdade teria apurado prejuízo.

Segundo a Recorrente, ao invés de ter informado um prejuízo de 3,5 milhões de euros apurado por SOTREQ HANDELS GMBH, segundo demonstrações financeiras individuais elaboradas em maio de 2013 e entregues ao Fisco austríaco, o preenchimento da DIPJ foi

baseado na demonstração financeira elaborada em maio de 2014 para fins gerenciais de administração da Companhia, que apontou um lucro contábil para a SOTREQ HANDELS GMBH equivalente à R\$ 110 milhões.

A Recorrente justificou a diferença entre as duas demonstrações alegando que na demonstração para fins gerenciais foram anulados despesas decorrente de “relacionamentos *intercompany*” (transação entre partes relacionadas), dentre as quais o pagamento de 40 milhões de euros pagos por SOTREQ HANDELS GMBH à Recorrente a título de comissionamento.

Segundo a Recorrente, em decorrência do erro acima referido, o prejuízo contábil de 3,7 milhões de euros de SOTREQ HANDELS GMBH transformou-se em um lucro de 110 milhões de reais.

Defendeu a Recorrente que deveria ser considerado o lucro apurado na demonstração financeira individual de SOTREQ HANDELS GMBH e não a demonstração financeira “consolidada”, que eliminou as “transações *intercompany*”.

Para comprovação do alegado, a Recorrente juntou demonstrações financeiras apresentadas ao Fisco austríaco (Doc. 3 às e-fls. 355 a 381) e a tradução juramentada (Doc. 4 às e-fls. 383 a 406, nas quais se verifica a apuração de um prejuízo de € 3.399.510,20:

	2012 €	2011 €
15. TRANSPORTE DE LUCRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR		
Transporte de Lucro	35.428,76	0,00
	2012 €	2011 €
13. DÉFICIT/SUPERÁVIT DO EXERCÍCIO	-3.399.510,20	35.428,76
	2012 €	2011 €
14. LUCRO/PREJUÍZO DO EXERCÍCIO	-3.399.510,20	35.428,76

Referido prejuízo apurado nas demonstrações financeiras foi declarado ao Fisco austríaco de acordo com os documentos juntados às e-fls. 408 a 417 (Doc. 5) e sua tradução juramentada (Doc. 6 – e-fls. 419 a 439):

Total das despesas (não precisa ser preenchido)	182.725.305,32
Lucro/prejuízo do balanço (sem consideração de um transporte de lucro/ transporte de prejuízo, inclusive de possíveis receitas estrangeiros, para os quais a Lei de Tributação, em razão do acordo de tributação dupla, compete a outro país)	-3.399.510,20

Alegou a Recorrente ter restado demonstrado que a divergência entre o resultado apurado entre as demonstração financeiras de SOTREQ HANDELS GMBH apresentadas à Fiscalização e aquelas entregues ao Fisco austríaco deve-se a não consideração da despesa de “comissionamento *intercompany*” de € 40,5 milhões de euros na demonstração financeira apresentada à Autoridade Fiscal brasileira, devendo ser considerada a demonstração financeira apurada na forma da legislação contábil/societária austríaca, de acordo com a IN/RFB nº 213/2002.

Subsidiariamente, a Recorrente defende que, caso se entenda devido o lucro de R\$ 110 milhões de reais, que se considere apenas como postergação de pagamento de IRPJ e CSLL, decorrente de inexistência de período-base, isto porque, segundo a Recorrente, as despesas de comissão, decorrente de contrato celebrado entre SOTREQ S.A. e SOTREQ HANDELS GMBH deveriam ser contabilizadas integralmente em 2013, após o implemento de condição suspensiva em Novembro de 2013.

Segundo a Recorrente, o montante de 98% do lucro apurado por SOTREQ HANDELS GMBH no ano-calendário 2012 teria sido oferecido à tributação do IRPJ e CSLL no ano-calendário 2013, como o comprovariam as informações prestadas nas Fichas 06A a 35 da DIPJ do ano-calendário 2013 (Doc.09).

A Recorrente alega que a comissão paga por SOTREQ HANDELS GMBH, no valor de R\$ 130.801.982,20, seria o resultado apurado por ela no ano-calendário 2012, e estaria incluída na receita de prestação de serviços – mercado externo (Linha 06 da Ficha 06A da DIPJ do ano-calendário 2013) no montante de R\$ 234.297.188,18 da Recorrente, e registrada no razão contábil da conta 402700 (Doc. 10).

A Recorrente considerou que o lucro apurado por SOTREQ HANDELS GMBH no ano-calendário 2012 é equivalente ao pagamento de comissão reconhecido como receita de prestação de serviço – mercado externo na DIPJ do ano-calendário 2012. Como o imposto devido em janeiro de 2013 só foi recolhido em janeiro de 2014, teria ocorrido apenas postergação do pagamento do imposto, e nesse caso nos termos do artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 e do artigo 16 do Decreto-Lei nº 1.967/82 (reproduzidos no Artigo 273 do RIR/99), o lançamento deveria ter sido feito pelo valor líquido, deduzindo o valor pago no outro período base, com a incidência dos acréscimos moratórios.

Após calcular o imposto devido, por imputação proporcional, e considerando ter ocorrido mera postergação de recolhimento, a Recorrente concluiu que os valores de ‘Principal’ já pagos seriam de R\$ 25.483.553,26 para o IRPJ e R\$ 9.174.079,17 para a CSLL, conforme quadro abaixo:

IRPJ		CSLL	
Principal	25.483.553,26	Principal	9.174.079,17
Multa	5.096.710,65	Multa	1.834.815,83
Juros SELIC (8,32%)	2.120.231,63	Juros SELIC (8,32%)	763.283,39
Total:	32.700.495,54	Total:	11.772.178,39

Pelo fato dos montantes exigidos no lançamento terem sido de R\$ 23.782.419,31 para o IRPJ e de R\$ 8.876.348,41 para a CSLL, valores menores que os valores por ela apurados por imputação proporcional de valores que já teriam sido recolhidos, concluiu que não haveria IRPJ e CSLL a serem exigidos no lançamento.

Em julgamento inicial pela 3ª Turma da DRJ/RPO em 10 de novembro de 2016, a Turma julgadora entendeu que a DIPJ/2014 (AC 2013), a Ficha do Razão Contábil da conta 402700 e os comprovantes de recolhimento do IRPJ e CSLL relativos ao AC2013, trazidos às e-fls. 467-753 seriam indícios que a Recorrente ofereceu a tributação as receitas de comissionamento pagas por SOTREQ HANDELS GMBH no ano-calendário de 2012 no valor de 40,5 milhões de euros, o que corresponderia a R\$ 130,8 milhões, que seria corroborado pelo fato

das despesas de comissionamento não estarem incluídas na Demonstração de Resultado de SOTREQ HANDLS GBMH do ano-calendário de 2012 e 2013, apresentadas à Fiscalização..

A 3ª Turma da DRJ/RPO também considerou que, a princípio, as demonstrações financeiras e a declaração de imposto de renda de 2012 da SOTREQ HANDLS GBMH, apresentadas ao Fisco austríaco, também comprovariam as alegações de que aquela empresa teria apurado prejuízo em 2012. Pelo fato dos documentos terem sido juntados na impugnação e não terem sido analisados pela Fiscalização, o processo foi devolvido à Unidade de Preparo para análise da autenticidade dos documentos e para que a Autoridade Fiscal analisasse as justificativas da Recorrente quanto ao critério adotado na DRE da controlada que apurou lucro da SOTREQ HANDLS GBMH e ensejou a lavratura do auto de infração.

A DRJ também solicitou que caso a Fiscalização entendesse que as justificativas da Recorrente não deveriam ser acolhidas, que se manifestasse sobre a alegação da Recorrente de que teria ocorrido mera postergação de recolhimento de tributos.

3. Da diligência

Para fins de comprovar a alegação da Recorrente de que as despesas de venda (dentre as quais a despesa de comissão supostamente paga à Recorrente) não haviam sido incluídas na demonstração financeira de SOTREQ HANDLS GBMH, a Autoridade Fiscal intimou a Recorrente para que comprovasse todas as despesas elencadas na demonstração financeira da controlada austríaca, com tradução juramentada para a língua portuguesa.

A Recorrente apresentou a documentação solicitada em mídia magnética, que foram juntadas ao processo em arquivo não-paginável denominado “Relação de despesas ano 2012 Acompanhada de *Invoice*” (e-fl. 860). A Autoridade Fiscal esclareceu o que se encontrava no arquivo entregue pela Recorrente:

Após solicitação de dilação de prazo, a intimada apresentou arquivo digital intitulado DOC 01.

Quanto ao relatório de auditoria externa, a Sotreq S/A alegou que a Sotreq handels GMBH não estava obrigada a realizar parecer de auditoria externa, pelo fato de estar classificada como sociedade limitada de pequeno porte.

A Sotreq S/A esclareceu em sua resposta, que foram adicionadas legendas para verificação de maneira detalhada de cada despesa que foi apresentada nas demonstrações financeiras.

Prossegui a impugnante aduzindo o seguinte: “Assim, conforme melhor se resume no quadro abaixo, por exemplo, aquelas relacionadas como “Taxas de Garantia Bancária” se encontrarão no arquivo digital ora disponibilizado com a legenda “5b.14”, assim como aquelas de rubrica “Despesas com Publicidade” estarão marcadas com a legenda “5b.16”.

Transcrição apresentada pelo contribuinte:

Nome da Conta Contábil - Despesas	Valor EUR	Legenda
Ativo fixo de baixo valor	380,778	4a
Imposto sobre aporte de Capital	1.400,00	5a
Taxa e encargos em geral	867,76	5b.01
Despesas Operacionais 20%	3.626,51	5b.03
Despesas de condução, tax, etc	33,00	5b.04
Despesas de pernoite	418,00	5b.05
Telefone	1.380,73	5b.06
Correio e Telegramas	3.248,99	5b.07
Despesas de aluguel 20%	16.012,26	5b.08
Comissões pagas a terceiros	40.542.212,16	5b.09
Salário do Diretor-Gerente	8.500,00	5b.10
Material de limpeza	2,04	5b.11
Material de escritório e locais de impressão	304,42	5b.12
Despesas com circulação de dinheiro	1.288,56	5b.13
Taxas de garantia bancária	2.429,94	5c.14
Comissão de compromisso	31.463,78	5b.15
Despesas com publicidade	260,00	5b.16
Anúncios e prospectos	138,40	5b.17
Despesas com consultoria fiscal - ver. Charge	9.722,60	5b.18
Despesas com consultoria fiscal	22.270,00	5b.19
Despesas com consultoria e consultoria fiscal	4.252,56	5b.20
Variações nas taxas de câmbio	2.181.988,78	5b21

E também acrescentou: “ainda, de modo a esclarecer eventuais dúvidas em relação aos valores lançados na planilha suporte apresentada nesta, a Peticionária elucida que na coluna de “valores totais” estão registrados os montantes líquidos transacionados, livres de Imposto sobre Valor Agregado, resultando exatamente aqueles lançados na apuração fiscal da entidade austríaca.”

A Autoridade Fiscal analisou os documentos e constatou que a despesa relativa a comissões pagas a terceiros, que corresponde a € 40.539.898,00 ou a 94,64% das despesas não foram comprovadas, eis que o documento comprobatório da despesa não foi apresentado, tendo sido consignado na tabela indicativa dos documentos apenas como “no invoice-agency agrément.”:

Apesar dos documentos digitalizados estarem expressos na língua alemã, é possível em uma cuidadosa análise, verificar alguns itens listados.

Como exemplo, o item 5A que é o imposto sobre aporte de capital, na tabela excel, aba “detail”, lemos o texto “Gesellschaftsteuer” e o montante de € 1.400,00. Adiante, o link desta linha fornece o “endereço” a ser encontrado o documento comprobatório da despesa: F@SOTREQ SA\DCO01\TAXCOACH\Misc\315.pdf. (Anexo 1)

Outra amostra de como localizar um valor de despesas: item 5b.10 – salário do diretor-gerente, tabela excel, aba “detail”, texto: 01/2012, no valor de € 500,00. Endereço onde se encontra neste documento: F:\SOTRE\respSOTREQRJ\DOC01\TAXCOACH\2012\Office\Kognos\01-2012-31.08.2012 – Kognos.pdf. (anexo 2)

O principal item em discussão, são as chamadas **comissões pagas a terceiros** – que na tabela acima fornecida corresponde ao item 5b.09 e como já mencionado, corresponde a 94,65% do total das despesas.

Este item 5b.09 está dividido em dois sub-itens: 1) “Hofergasse 1ª/11” de valor € 2.314,16 (dois mil, trezentos e quatorze euros e dezesseis centavos) de endereço F\SOTREQ\resp SOTREQ

RJ\DOC01\TAXCOACH\2012\Office\Otto Immoillien\30.08.2012 – Honoramote XXII – H249 – Otto.pdf. O outro sub-item é : 2) “Commercial fee”, no montante de € 40.539.898,00 (quarenta milhões, quinhentos e trinta e nove mil, oitocentos e noventa e oito euros) e na tabela onde deveria constar o endereço que direcionaria à cópia do documento comprobatório, temos o seguinte: “no invoice-agency agrément.”

O valor de € 2.314,16 (dois mil, trezentos e quatorze euros e dezesseis centavos) é passível de ser verificado no anexo 3. Este valor corresponde a somente 0,01% das despesas de comissão pagas a terceiros.

Já o sub-item “comercial fee” não apresenta quaisquer documentos ou cópias anexadas, não sendo possível a comprovação de que a despesa “intercompany” foi realmente efetuada.

Deste modo, fica prejudicada a verificação da totalidade das despesas elencadas na demonstração financeira da Sotreq Handels GTMBH em 2012, pois 94,64% das despesas que correspondem às despesas de comissão de terceiros não foram comprovadas.

Quanto a alegação de postergação de pagamento, a Fiscalização consignou que na Ficha 09A da DIPJ do ano-calendário 2013 não foram informados lucros disponibilizados no exterior e os comprovantes de recolhimentos são de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Para confirmar os valores do pagamentos de comissão relativa ao ano-calendário de 2012, escriturados na tabela contendo lançamentos do razão da conta 402700, a Fiscalização baixou a Escrituração Contábil Digital – ECD da Recorrente, mas constatou que não havia escrituração gravada, não sendo possível confirmar a alegação da Recorrente. As páginas da ECD relativas aos balancetes do ano de 2013 da Recorrente estavam zeradas, comprovando que os lançamentos contábeis não foram registradas na ECD.

Portanto não foi possível confirmar a alegação de postergação de pagamento de tributo arguida pela Recorrente.

3.1 Da manifestação da contribuinte

A Recorrente apresentou manifestação acerca das conclusões da diligência às e-fls. 1080 a 1090.

A Recorrente asseverou que as informações válidas para fins de apuração do lucro da empresa austríaca SOTREQ HANDLS GBMH estão gravadas nas declarações de imposto de renda informadas ao Fisco austríaco que indicam a apuração de prejuízo no ano-calendário de 2012, e que o relatório dos auditores independentes entregues à Fiscalização tem caráter puramente gerencial, “não se prestando a analisar a regularidade da tributação suportada pela Sotreq Handels GMBH em seu país de origem, razão pela qual ali não constavam as informações de operações *intercompany*”. Questionou os limites da diligência realizada em função do que fora determinado pela DRJ:

Resta lógico, portanto, que os comentários realizados pela autoridade fiscal no curso de sua diligência em nada agregam na busca pela verdade material, já que tentam superestimar informações que, no cotejo com o acervo probatório ofertado nada significam.

Aliás, é relevante destacar que não cabe à fiscalização opinar quanto a melhor prática a ser adotada em temas que não detém qualquer pertinência no âmbito tributário. Neste tocante a r. Fiscalização extrapolou os limites de sua atuação, inclusive indo além do que lhe foi solicitado pelo colegiado julgador, que se

limitou a solicitar a constatação da veracidade do alegado e sua pertinência com os argumentos trazidos na impugnação.

Nunca é demais lembrar que a verdade material é aquela que chega ao julgador revelando os fatos tal como ocorreram, sendo um corolário do processo administrativo fiscal.

Assim, em nada contribui a opinião da fiscalização sobre o que deveria se ter apresentado no relatório dos auditores independentes, ou se este está correto ou não. Tendo-se evidente que a informação trazida aos autos traduz aquilo que efetivamente ocorreu, ou seja, que a controlada austríaca apurou prejuízo no ano calendário de 2012, restaria por findo o trabalho da fiscalização!

Alegou a Recorrente que o contrato de agenciamento indicava que o percentual do lucro que deveria ser pago por SOTREQ HANDLS GBMH à Recorrente seria de 98%, tendo sido evidenciado que as despesas *intercompany* foram de € 40.539.898,00, que correspondeu à comissão paga à Recorrente.

A Recorrente então explicou como SOTREQ HANDLS GBMH chegou ao valor da comissão paga:

Diante da omissão da d. Fiscalização em buscar entender a racional utilizada para o cálculo do valor de comissões – reconhecido nas informações fiscais apresentadas à Áustria, é de relevo que o esclareçamos, pondo fim a qualquer sombra de dúvida. Este cálculo, partiu da Receita Líquida ajustada no montante de EUR 157.251.531,93 do qual se subtraiu os Custos e Despesas ajustados contabilmente² na monta de EUR 115.884.288,66, chegando-se a um lucro do período na monta de EUR 41.367.243,27. Sobre tal lucro, aplicou-se a convenionada taxa de comissão entre Sotreq Handels e Sotreq S.A. na ordem de 98%, chegando-se então ao valor de EUR 40.539.898,40, exatamente aquele presente nas demonstrações financeiras austríacas.

Notório assim que se furtou a r. Fiscalização do labor a ela incumbido, esquivando-se de atestar a existência de despesas da Sotreq Handels GMBH sob o pretexto de não ser possível comprovar seu pagamento, quando, em verdade, poderia ter questionado à Manifestante informações que lhe permitiriam atestar o que é evidente: Que a Sotreq Handels GMBH teve despesas *intercompany* na monta de EUR 40.539.898,00 e que, em razão destas, não obteve lucro no ano de 2012.

Quanto a postergação de pagamento de tributo, a Recorrente alegou que caberia à Fiscalização verificar a inclusão das comissões pagas por SOTREQ HANDLS GBMH na composição do lucro real da Recorrente no ano-calendário de 2013 e o tributo pago no período, que teria sido comprovado por meios da cópia dos DARFs juntados ao processo.

2. DA POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DE IMPOSTO EM RAZÃO DO RECONHECIMENTO DOS VALORES A TÍTULO DE COMISSÕES NO RESULTADO DA SOTREQ S.A.

Também demonstrou-se em sede de impugnação que, ainda que se se entendesse que haveria lucro no exterior a ser tributado no Brasil no ano-calendário 2012, este já foi tributado no ano seguinte pela Sotreq S.A, tendo sido reconhecido pela entidade brasileira como “Comissão de Venda Handels 2012” – devidamente registrado no razão contábil da conta 402700. Neste tocante cabia à r. Fiscalização verificar a inclusão destes registros na composição do lucro real da Manifestante no ano de 2013, cotejando assim sua composição do lucro real com o tributo pago naquele período – evidenciado

pelos comprovantes de pagamento de IRPJ e CSLL recolhidos em razão de cálculo de estimativas mensais.

Isto é, a tarefa incumbida à r. Fiscalização era deveras simples e deveria partir da verificação da oferta à tributação daquele montante no ano de 2013, não como resultado de controlada mas sim como receita auferida a título de comissão pela Sotreq S.A.

A Recorrente justificou a não declaração de lucros disponibilizados no exterior na Ficha 09A da DIPJ, porque considerou como ingresso de receita a título de comissão de venda, e que foram informados na Ficha 06A da DIPJ:

Ocorre que aqui, uma vez mais, furtou-se de sua incumbência valendo-se de justificativas vazias, como a desqualificação do relatório de auditoria – outrora superestimado – ou ainda a alegação da não indicação destes valores na ficha 9A da DIPJ, conforme excerto abaixo reproduzido extraído do Relatório de Diligência fiscal objeto da presente manifestação:

O fato de existir uma nota explicativa referindo-se a pagamentos a título de comissão, não vincula obrigatoriamente este pagamento ao contrato de agenciamento celebrado em 03/01/2012 entre Sotreq Handels GMBH e Sotreq S/A, cuja cópia foi anexada pelo contribuinte.

Também na DIPJ ano-calendário de 2013, na ficha 9A, não há quaisquer montantes declarados a título de lucros disponibilizados no exterior. E como já exposto anteriormente, os impostos que teriam sido postergados e recolhidos tratam de estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

Ressalte-se que é plenamente razoável que não constasse na ficha 9A da DIPJ qualquer menção a título de lucros disponibilizados no exterior, já que este montante representa ingresso obtido a título de comissão de venda. Logo, estes valores deveriam constar, como de fato constaram, na ficha 06A da DIPJ.

Logo, não haveria qualquer óbice à atuação fiscal que deveria apenas se ater à composição da linha 06 da referida ficha 06A da DIPJ para perceber que ali estão inscritas também as receitas de comissão percebidas no ano de 2012 da Handels.

A Recorrente defende que o fato da Fiscalização ter constatado que não havia escrituração registrada na ECD não seria óbice à busca da verdade material, eis que bastaria à Fiscalização requisitar a composição da linha da DIPJ relativa aos serviços prestados no exterior e contas dos razão contábil onde foram lançadas:

Não há, portanto como se afirmar que a comissão paga pela Sotreq Handels não foi computada na apuração do lucro real, dado que resta evidente que estes valores estavam inseridos na linha 06 da ficha 06A da DIPJ.

Contudo, conforme se depreende da leitura do Relatório de Encerramento de

Diligência Fiscal a d. Fiscalização se furtou de realizar tal análise sob o argumento de não estarem refletidas, na ECD do ano-calendário de 2013, as informações do razão contábil 402700.

Isto é, alegando uma falha no adimplemento de um dever instrumental recusou-se a cumprir com a tarefa que lhe foi incumbida que, poderia ser efetivamente realizada pela simples requisição da composição da linha relativa à Prestação de Serviços – Mercado Externo e seus correspondentes razões contábeis.

Ressalte-se que o descumprimento a um dever instrumental não pode ser óbice à persecução da verdade material, fim último da diligência fiscal solicitada no curso de um processo administrativo.

Em outras palavras, não se prestava tal momento no curso do processo administrativo à identificação de inadimplementos naqueles deveres instrumentais, mas sim, atestar a autenticidade do acervo probatório e das justificativas dadas pela empresa no tocante aos Autos de Infração em contenda. Nem se pode alegar que restava impossível a verificação destas informações por outros meios, como inclusive se evidenciou na presente manifestação.

Desta feita, não há como não se reconhecer que o exato valor que em 2012 figurou como pagamento de despesa intercompany pela Sotreq Handels foi oferecido à tributação pela Sotreq S.A. em razão do recebimento de comissionamento no exterior. Não haveria como se suscitar tamanha coincidência, assim como não há como se alegar a não oferta à tributação no Brasil daquele valor.

Não assiste assim razão à fiscalização que pretende, sobre os mais diversos argumentos se esquivar de seu dever de perquirir a verdade dos fatos, sendo necessário que se pontue, no presente processo administrativo que o montante de R\$: 130.801.980,90 foi efetivamente reconhecido como integrante da DIPJ 2003, figurando como uma Receita de Prestação de Serviços – Mercado Externo, tendo inclusive havido o pagamento por meio dos DARFS apresentados na Impugnação, razão pela qual resta impossível sua cobrança no ano de 2012.

Por fim, face à afirmação da Fiscalização de que a ECD do ano-calendário de 2013 estava sem registros da escrituração (estava “zerada”), a Recorrente afirmou que **estava providenciando a sua retificação** para que constassem as informações que corroborariam o que alegou.

4. Da decisão de 1ª instância

A DRJ afastou a arguição de nulidade do auto de infração por não se verificar nenhuma das situações prescritas no art. 59 do Decreto nº 70.235, não se constatando qualquer nulidade formal por inobservância do prescrito no artigo 10 do mesmo decreto, tendo sido observados as formalidades legais essenciais, determinadas no art. 142 do CTN.

A DRJ manteve o entendimento da Fiscalização de que a Recorrente não apresentou documentos para comprovar a alegada despesa “*intercompany*”.

Também considerou que era obrigação da Recorrente apresentar, durante a fiscalização, a escrituração contábil contendo o registro das alegadas despesas, acompanhada dos documentos hábeis (não apenas simples memória de cálculo) que as comprovassem:

Em procedimento de diligência efetuada em atendimento ao despacho expedido por esta Turma de Julgamento, a contribuinte foi intimada a comprovar todas as despesas elencadas na demonstração financeira da controlada austríaca, no ano de 2012, com a tradução para a língua portuguesa elaborada por tradutor juramentado. Também foi requerida a apresentação de auditoria externa acerca da demonstração financeira austríaca.

Em resposta, foi apresentado o arquivo digital intitulado DOC 01, sem, no entanto, apresentar os documentos comprobatórios de que a despesa “*intercompany*” foi realmente efetuada. Verifica-se que a contribuinte alega, mas não comprova o valor relativo à despesa “*intercompany*”.

A lei exige que a pessoa jurídica tributada com base no lucro real mantenha a escrituração completa e regular, na forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais.

A pessoa jurídica tem o dever de conservar os livros e a documentação original que dá base à escrituração dos livros comerciais e fiscais até que ocorra a prescrição das ações que lhe são pertinentes. Assim, não somente era perfeitamente possível, mas também era obrigação da contribuinte apresentar, durante a fiscalização, a escrituração contábil contendo o registro das alegadas despesas, acompanhada dos documentos hábeis (não simples memória de cálculo) que as comprovam. Dispõe o PAF, em seu art. 16, III, que devem ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possuir, que possam influir na solução do litígio. E o novo Código de Processo Civil (CPC), determina em seu art. 373:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A DRJ afastou o argumento de nulidade do auto de infração pela existência de tratado internacional contra a bitributação assinado entre Brasil e Áustria.

A DRJ apresentou como fundamento para decisão as conclusões contidas na SCI Cosit (Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil) nº 18/2013:

34. Em face do exposto, conclui-se que a aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.15835, 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.

Quanto a retificação da DIPJ, a DRJ consignou que a Recorrente deveria comprovar o erro de preenchimento, antes de ter recebido a notificação de lançamento, acrescentando que não foram apresentadas provas do erro pela Recorrente:

E mais, segundo o § 1º do art. 147 do CTN, a retificação da DIPJ por iniciativa da contribuinte só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Dessa forma, não tendo sido apresentadas provas, não se pode acatar a alegação feita pela autuada

Quanto a alegação de postergação de pagamento de imposto, a DRJ acompanhou o entendimento da Fiscalização, que o fato de existir uma nota explicativa referindo-se a pagamentos a título de comissão, não vincula obrigatoriamente este pagamento ao contrato de agenciamento celebrado em 03/01/2012 entre Sotreq Handels GmbH e Sotreq S/A, e que a Recorrente afirmou apenas que estaria providenciando a retificação de sua ECD para o ano-calendário de 2013, sem, no entanto, anexar ao processo as provas hábeis (escrituração correta e regular, acompanhada dos comprovantes dos lançamentos contábeis) para infirmar as conclusões da Autoridade Fiscal:

Vê-se que a impugnante se limita a contestar as conclusões da diligência e a informar que estava providenciando a retificação de sua ECD para o ano-calendário de 2013, sem, no entanto, anexar ao processo as provas hábeis (escrituração correta e regular acompanhada dos comprovantes dos lançamentos contábeis) para infirmar tais conclusões.

Deve-se repisar que o ônus da prova recai sobre a contribuinte que deve trazer aos autos elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato alegado. O PAF dispõe em seu art. 16, III, que devem ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possuir, que possam influir na solução do litígio. E o novo Código de Processo Civil (CPC), determina em seu art. 373:

(...)

Assim, não tendo sido apresentadas provas cabais da alegação feita, não se altera o lançamento.

5. Do recurso voluntário

5.1 Arguição de nulidade do acórdão

A Recorrente alegou, preliminarmente a nulidade do acórdão recorrido por falta de análise das provas apresentadas:

Repisa-se que o primeiro despacho exarado pela DRJ e que determinou a conversão do julgamento em diligência, reconheceu a existência de fatos e documentos passível à comprovação do direito da contribuinte!

Pois bem, em atenção à determinação da DRJ, após atendimento às intimações propostas pela Fiscalização, tem-se que tanto em sede de Impugnação como ao longo do procedimento de Diligência, a ora Recorrente apresentou uma gama de documentos comprobatórios do prejuízo apurado pela controlada austríaca em 2012 e da tributação em 2013 pela controladora brasileira do eventual lucro de sua controlada estrangeira, os quais são suficientes à demonstração da improcedência dos lançamentos.

Dentre os inúmeros documentos ofertados, chamamos a atenção para as Demonstrações Financeiras devidamente traduzidas (fls. 393), a declaração do imposto de renda austríaco apurado em 2012 (fls. 424), contrato de agenciamento (fls. 461), DIPJ do período (fls. 466), abertura da Linha 06, da Ficha 06A da DIPJ através do razão contábil da conta 402700 (fls. 732), através do qual se demonstra a contabilização das receitas, aí incluídas as receitas recebidas a título de comissão.

No curso da diligência, a Recorrente apresentou os comprovantes **DE TODAS** as despesas registradas na SOTREQ Handels na Áustria, ou seja, além das demonstrações financeiras foram apresentados os respectivos comprovantes fiscais e contábeis, entre eles o referente a despesa de comissão de 40 milhões de euros (fls. 856 a 1037, além de arquivo não paginável).

A Recorrente teve o cuidado de elaborar planilha referenciada (arquivo não paginável anexado às fls. 860), indicando quais documentos fiscais compunham cada linha da Demonstração Financeira Austríaca, mais especificamente as despesas registradas nos itens 04 e 05 (fls. 390 a 392 ou 954/955). Vejam o sumário do arquivo:

Expenses 2012 (EUR)	
Classificatiør	Total (EUR)
4a	380,78
5a	1.400,00
5b.01	867,76
5b.03	3.626,51
5b.04	33,00
5b.05	418,00
5b.06	1.380,73
5b.07	3.248,89
5b.08	16.012,26
5b.09	40.542.212,16
5b.10	8.500,00
5b.11	2,04
5b.12	304,42
5b.13	1.288,56
5b.14	2.429,94
5b.15	72.222,08
5b.16	260,00
5b.17	138,40
5b.18	9.722,60
5b.19	22.270,00
5b.20	4.252,56
5b.21	2.181.988,78
Grand Total	42.872.959,47

Vale reiterar, todos os documentos que comprovam os 42 milhões de euros de despesa foram apresentados e estão nos autos, entre eles o contrato de agenciamento de 40,5 milhões de euros (fls. 461), demonstrando a legitimidade e integridade da demonstração financeira austríaca.

Ocorre que tanto a D. Fiscalização ao elaborar o Relatório de Diligência, como a própria DRJ ao produzir o acórdão recorrido, se recusaram nitidamente a analisar de forma contundente os documentos apresentados, em total afronta à verdade material e ao direito de defesa, justificando a manutenção dos Autos de Infração apenas com base em questões formais, as quais, em verdade, sequer procedem.

A DRJ lamentavelmente limitou-se a afirmar que “foi apresentado o arquivo digital intitulado DOC 01, sem, no entanto, apresentar os documentos comprobatórios de que a despesa "intercompany" foi realmente efetuada. Verifica-se que a contribuinte alega, mas não comprova o valor relativo à despesa "intercompany" ou que “deveria a contribuinte comprovar, com documentação hábil, que a Sotreq Handels GMBH efetivamente pagou comissão a ela”.

Indaga-se: O que quis expressar a DRJ ao afirmar que deveria a contribuinte comprovar, com documentação hábil, que a Sotreq Handels efetivamente pagou comissão à Sotreq S.A? A documentação hábil foi sim apresentada!

Bastasse uma análise detida da documentação ofertada que se verificaria que a despesas de comissão de 40,5 milhões de euros estava referenciada na planilha na linha 67, sendo que tal linha indicava que a despesa estava comprovada pelo contrato de agenciamento (fls. 461).

A Recorrente afirma que a despesa de pagamento de comissão foi comprovada com a apresentação do contrato de agenciamento:

O relatório da diligência determinada pela DRJ entendeu perfeitamente o racional da planilha, tendo ratificado vários lançamentos conforme se verifica

das fls. 1045/1046, mas quando chegou na despesa de comissão simplesmente ignorou a descrição de que a comprovação se dava pelo contrato de agenciamento e afirmou que não havia sido apresentado qualquer documento.

A fim de espancar qualquer dúvida da DRJ e esclarecer esse equívoco da diligência a Recorrente, na manifestação da diligência (fls. 1085 e 1086) teve o cuidado de esclarecer que o documento que comprovava a despesa era o contrato firmado, bem como demonstrar como teria sido composto o cálculo do valor contabilizado, vejamos:

(...)

Ou seja, se demonstrou o documento que subsidiou a contabilização da despesa de 40.5 M euros e como o cálculo foi realizado! Tudo foi apresentado de forma organizada e no devido tempo!

Resta claro que incorreu a DRJ ao não analisar os documentos em preterição do direito de defesa, tornando nula a decisão recorrida.

Vejam que as autoridades não exploram os motivos pelos quais referida documentação não se faz suficiente, o que demonstra cabalmente que a DRJ se furtou do seu dever de proferir decisão fundamentada e analisar os documentos e alegações realizadas pela Recorrente, em total afronta aos princípios mais comezinhos do direito, em especial o princípio da ampla defesa.

Em casos semelhantes o CARF é pacífico em reconhecer a nulidade da decisão, vejamos:

(...)

Ante o exposto, diante da patente ausência de análise dos documentos carreados à Impugnação de maneira minuciosa, que – frisa-se – são a prova cabal do prejuízo apurado pela controlada austríaca em 2012 e da tributação em 2013 pela controladora brasileira do eventual lucro de sua controlada estrangeira, tem-se patente a violação aos princípios que norteiam o processo administrativo no âmbito federal, sendo a presente para requerer a nulidade da decisão da DRJ, devendo ser exarada uma nova, com a devida e correta apreciação do direito da Recorrente.

Entendo que a DRJ considerou que a Recorrente não apresentou a documentação comprobatória da alegada despesa de comissionamento (ou receita de prestação de serviço no exterior à Sotreq Handels GMBH pela Recorrente), porque a Recorrente implicitamente reconheceu que na ECD apresentada ao FISCO não havia contabilidade escriturada, tendo apenas afirmado que estaria encaminhando a ECD retificadora. Também não teria apresentado documentos comprobatórios da efetiva realização da despesa alegada:

A Sotreq S/A alega que, na DIPJ ano-calendário de 2013, na ficha 06A - Demonstração do Resultado, em sua linha 07 - Receita de Prestação de Serviços – mercado externo, declarou o valor de R\$ 234.297.188,18 (duzentos e trinta e quatro milhões, duzentos e noventa e sete mil, cento e oitenta e oito reais e dezoito centavos). E inserido neste valor, encontram-se os € 40,5 milhões de euros das despesas de comissão, que convertendo para reais à taxa de câmbio de 3,2265 (31/12/2013), obtêm-se R\$ 130.801.982,20.

Finaliza aduzindo que estas comissões estariam registradas no razão contábil da conta 402700.

A respeito dessas alegações, tenho o mesmo posicionamento do autor da diligência, pois o fato de existir uma nota explicativa referindo-se a pagamentos

a título de comissão, não vincula obrigatoriamente este pagamento ao contrato de agenciamento celebrado em 03/01/2012 entre Sotreq Handels GMBH e Sotreq S/A, cuja cópia foi anexada pela contribuinte. Deveria a contribuinte comprovar, com documentação hábil, que a Sotreq Handels GMBH efetivamente pagou comissão a ela. (grifei)

Segundo o autor da diligência:

Para confirmar os valores inseridos na tabela de razão contábil 402700 apresentado pela impugnante, foi baixado o SPED contábil entregue pela Sotreq S/A do ano-calendário 2013. Anexo a requisição da ReceitaNetBx. (Anexo 4)

A Instrução Normativa RFB n.º 1420, de 19 de dezembro de 2013 dispõe que a Escrituração Contábil Digital - ECD deverá ser transmitida, pelas pessoas jurídicas obrigadas a adotá-la, ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, instituído pelo Decreto n.º 6.022, de 22 de janeiro de 2007, e será considerada válida pós a autenticação pelos órgãos de registro.

A ECD é parte integrante do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED e tem por objetivo a substituição da escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, em versão digital, dos livros Diário e Razão e seus auxiliares. Estes livros contábeis e documentos deverão ser assinados digitalmente, a fim de garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital.

Segundo o disposto no § 4o do art. 3o da IN RFB n.º 1420/2013, incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1486, de 13 de agosto de 2014, o sujeito passivo estava obrigado a adotar a ECD em relação aos fatos contábeis ocorridos no ano de 2013, por estar sujeito à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

Ocorre que a escrituração da Sotreq S/A está incompleta, os arquivos baixados possuem o mesmo tamanho de 117 KB e neles não estão gravadas quaisquer escriturações, portanto o documento apresentado, razão 402700 - intitulado comissão s/ Importação Direta -Empre. Ligadas - não faz prova em favor do impugnante.

Anexamos as páginas referentes aos balancetes do ano de 2013 da Sotreq S/A, comprovando que não foram entregues quaisquer escriturações digitais, pois os valores estão zerados e por conseguinte, os razões das contas não apresentam quaisquer valores. (Anexos 5 a 16).

A contribuinte, por sua vez, rebate afirmando que disponibilizou detalhadas informações quanto à composição das despesas pagas pela Sotreq Handels GMBH e que nelas restou evidenciado que dentre as despesas pagas por aquela sociedade, a monta de EUR 40.539.898,00 foi registrada como despesa "intercompany". Alega que este valor corresponde ao já mencionado pagamento de comissão, representando justamente 98% da margem de lucro obtida pela Handels, em conformidade com o já demonstrado contrato de agenciamento. Isso é confirmado também pelo laudo de auditoria citado pela própria fiscalização, como apontado no item anterior.

E acrescenta:

Contudo, conforme se depreende da leitura do Relatório de Encerramento de Diligência Fiscal a d. Fiscalização se furtou de realizar tal análise sob o argumento de não estarem refletidas, na ECD do ano-calendário de 2013, as informações do razão contábil 402700.

Isto é, alegando uma falha no adimplemento de um dever instrumental recusou-se a cumprir com a tarefa que lhe foi incumbida que, poderia ser efetivamente realizada pela simples requisição da composição da linha relativa à Prestação de Serviços - Mercado Externo e seus correspondentes razões contábeis.

Vê-se que a impugnante se limita a contestar as conclusões da diligência e a informar que estava providenciando a retificação de sua ECD para o ano-calendário de 2013, sem, no entanto, anexar ao processo as provas hábeis (escrituração correta e regular acompanhada dos comprovantes dos lançamentos contábeis) para infirmar tais conclusões.

Deve-se repisar que o ônus da prova recai sobre a contribuinte que deve trazer aos autos elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato alegado. O PAF dispõe em seu art. 16, III, que devem ser apresentados na impugnação os documentos e provas que a impugnante possuir, que possam influir na solução do litígio. E o novo Código de Processo Civil (CPC), determina em seu art. 373:

(...)

Assim, não tendo sido apresentadas provas cabais da alegação feita, não se altera o lançamento.

Constata-se que, ao contrário do que afirma a Recorrente, a DRJ analisou os argumentos e documentos apresentados pela Recorrente na impugnação, chegando a mesma conclusão que a Autoridade Fiscal diligenciante, ou seja, que a Recorrente não apresentou a escrituração contábil lastreada com documentos de suporte, de modo que considerou não comprovado o pagamento de comissão à Recorrente pela Sotreq Handels GMBH.

Deve, portanto, ser rejeitada a arguição de nulidade do acórdão recorrido.

5.2 Mérito

A Recorrente ratifica que sua controlada Sotreq Handels GMBH apurou prejuízo contábil de € 3.399.510,20 no ano-calendário 2012, conforme comprovariam as demonstrações financeiras e a declaração do imposto de renda entregues ao Fisco austríaco, e que o lucro contábil de R\$ 110,4 milhões informado nas demonstrações financeiras de Sotreq Handels GMBH entregue à Autoridade Fiscal brasileira foram elaboradas de acordo com regras contábeis brasileiras e tinha apenas finalidades gerenciais, de modo que não considerou os “relacionamentos *intercompany* com a Controladora como despesa de comissão do ano-calendário.

5.2.1 Da despesa de comissão pagas à Recorrente pela sua controlada Sotreq Handels

A Recorrente justifica que a diferença entre a demonstração financeira da controlada Sotreq Handels GMBH entregue ao Fisco austríaco (na qual reportou prejuízo de € 3.399.510,20) e as demonstrações financeiras entregue ao Fisco brasileiro (nas quais reportou lucro de R\$ 110,4 milhões) é porque não foi considerado a despesa de comissionamento paga à Recorrente:

No caso concreto, conforme demonstração financeira da empresa SOTREQ HANDELS GMBH devidamente auditada (‘jahresabschluss’, fls. 956), e objeto de tradução juramentada (fls. 393) o valor total de receitas para o ano-calendário 2012 foi de € 179.325.795,12, enquanto os custos totalizaram € 137.473.202,86 e as despesas €45.252.10246, resultando em um prejuízo contábil de € 3.399.510,20.

Vale ressaltar que este mesmo valor de prejuízo contábil está refletido na declaração de imposto de renda austríaco do ano-calendário 2012 ('Körperschaftsteuererklärung für 2012', fls. 409) e tradução juramentada (fls. 422).

Assim, tendo em vista a comprovação da inexistência de lucros apurados no exterior pela controlada SOTREQ HANDELS GMBH no ano-calendário 2012, descabe a tributação de qualquer montante pela controladora SOTREQ S.A. por meio do regime de tributação em bases universais da lei nº 9.249/95.

Essa é a verdade material e que espanca a legitimidade do auto de infração.

De resto, foi esclarecido em sede de Impugnação que o valor do resultado na demonstração financeira entregue durante a fase de atendimento à fiscalização (fls 179/197), no qual há registro de um "lucro contábil" equivalente à R\$ 110,4 milhões. Tais demonstrações foram elaboradas em 19 de Maio de 2014, de acordo com regras contábeis brasileiras, para fins gerenciais da companhia, de modo que os relacionamentos *intercompany* com a Controladora correspondentes à despesa de comissão não foram consideradas no ano-calendário 2012.

Como se verifica na ficha 'demonstração do resultado' da demonstração financeira elaborada para fins gerenciais (fl. 183), o valor total de receitas para o ano-calendário 2012 perfaz R\$ 483,18 milhões, enquanto os custos totalizaram R\$ 363,01 milhões e as despesas foram equivalentes a apenas R\$ 9,6 milhões, resultando em um lucro contábil de R\$ 110 milhões.

Ou seja, enquanto na demonstração financeira austríaca foram retratadas despesas de € 45 milhões de euros, nas demonstrações financeiras elaboradas no Brasil para fins gerenciais o montante total de despesa foi de apenas R\$ 9,6 milhões de Reais (que corresponderiam à cerca de € 4 milhões de euros). Isto porque, para fins gerenciais, despesas de comissionamento *intercompany* de € 40,5 milhões de euros foram desconsideradas na demonstração de resultado do ano-calendário 2012.

Essa é a razão para a divergência entre as Demonstrações Financeiras constantes dos autos (fls 179/197) e a demonstração financeira entregue às autoridades austríacas, mas que não alteram a conclusão deste tópico, pois para fins fiscais o que vale é a demonstração financeira apurada na forma da legislação contábil/societária austríaca, conforme IN/RFB nº 213/2002.

Pois bem.

A questão que se coloca é, considerando-se que foram apurados resultados contábeis divergentes, qual resultado deve ser considerado para fins de adição ao lucro líquido da controladora (a Recorrente): o resultado apurado segundo a demonstração financeira apresentada ao Fisco austríaco (no qual reportou prejuízo contábil) ou nas demonstrações financeiras entregues ao Fisco brasileiro (no qual apurou-se lucro)?

Considerando que a divergência está centrada na alegada despesa de comissão, paga à Recorrente pela controlada Sotreq Handels GMBH, convém analisar do que se trata referida despesa.

Segundo a Recorrente, trata-se de despesa relativa a contrato de agenciamento, firmado com sua controlada Sotreq Handels GMBH em janeiro de 2012, cuja cópia foi juntada aos autos às e-fls. 461 a 465, que ressalte-se, trata-se de documento particular firmado entre

partes vinculadas não levado a registro público, e que foi o documento apresentado pela Recorrente para comprovar a efetiva realização da despesa.

A Recorrente afirmou no recurso voluntário que as despesas de comissão incorridas em 2012, referentes ao referido contrato de agenciamento deveriam ser contabilizadas no Brasil apenas em 2013, após a implementação da condição suspensiva em novembro de 2013 prevista no contrato:

(...)

Entretanto, caso se entenda que a Recorrente não pode retificar as informações incorretas refletidas na sua DIPJ, de modo que se trabalhe com a ficção de que a SOTREQ HANDELS GMBH apurou um lucro de R\$ 110 milhões no ano-calendário 2012 conforme demonstração financeira apresentada durante o atendimento à fiscalização (*fls. 179/197*), ainda assim o presente lançamento não pode prosperar.

É que como explicitado esta demonstração financeira (*fls. 179/197*) considerou que as despesas de comissão incorridas em 2012, referentes ao contrato celebrado entre SOTREQ S.A. e SOTREQ HANDELS GMBH deveriam ser contabilizadas no Brasil apenas em 2013, após o implemento de condição suspensiva em Novembro de 2013 (**fls. 461**).

No contrato não há nenhuma condição suspensiva, bem como o dever de contabilização da despesa de comissão apenas em 2013 à e-fl. 461, como afirmado pela Recorrente. A referência a data de novembro de 2013 só se verifica na cláusula 7 – Disposições Gerais, segundo a qual a Sotreq Handels poderia, a seu exclusivo critério, extinguir o contrato, sem pagamento de comissão à Sotreq S/A, caso seu requerimento junto às autoridades fiscais austríacas fosse deferido até o dia 30 de novembro de 2013:

CLÁUSULA 7 – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Além do disposto neste Contrato, são também obrigações das PARTES:

I - Caso o Ruling Fiscal junto às autoridades austríacas seja obtido até 30 de Novembro de 2013, a HANDELS poderá, ao seu exclusivo critério, extinguir o presente Contrato sem que seja devida qualquer comissão à SOTREQ, relativamente a este período entre a assinatura deste Contrato e a citada data acima,

SECTION 7 – MISCELLANEOUS

Notwithstanding all provisions of this Agreement, are also obligations of PARTIES:

I - If the Tax Ruling from the Austrian authorities is obtained until November 30th, 2014, HANDELS shall, at its sole discretion, terminate this Agreement without being liable to pay any commercial fee to SOTREQ, for this period between the signing of this Agreement and cited date above;

Se for considerado a cláusula acima do contrato, havia a possibilidade que nenhum pagamento de comissão fosse feito à Recorrente por Sotreq Handels GMBH, em caso de deferimento do requerimento desta última feita ao Fisco austríaco. Caberia à Recorrente comprovar qual foi o requerimento encaminhado, comprovar que não houve o deferimento ou então as condições deferidas, principalmente em relação ao período a partir da qual pode ser reconhecida o suposto pagamento da despesa de comissão.

Há que se salientar que a Recorrente aduz que as despesas de comissão de € 40,5 milhões pagas pela sua controlada Sotreq Handels em 2012, decorrentes do contrato de agenciamento foram reconhecidas nas demonstrações financeiras entregues ao Fisco austríaco, mas não foram consideradas nas demonstrações financeiras apresentadas à Fiscalização. Ocorre que nas notas explicativas apresentadas à Fiscalização foi consignado na nota 18 – Eventos Subsequentes, que Sotreq handels GMBH iniciou o pagamento da comissão à Recorrente em 2013.

18 Eventos subsequentes

Em 19 de dezembro de 2013 foi feito contrato de cessão de direitos creditório, onde a investida Sotreq CV transferiu para a Companhia todos seus direitos de obrigações, no montante de R\$ 4.753. Esse montante não inclui partes relacionadas e estoques.

Em 2013 a Companhia iniciou pagamento a título de comissão, no valor correspondente a 98% de sua margem de lucro obtida com as vendas realizadas, para a controladora Sotreq S.A.

Ora se o pagamento das comissões só foi iniciado no ano-calendário de 2013, então não poderia ser deduzido como despesa nas demonstrações financeiras austríacas do ano-calendário 2012 (em relação às comissões pagas à Sotreq S/A).

Além do mais, importante salientar, como consignado pela Autoridade Fiscal no relatório de diligência, que a Recorrente apresentou comprovantes das despesas no arquivo não paginável anexado às e-fls. 860, **exceto quanto a despesa mais relevante relativa a comissão de € 40.539.898,00, cujo documento comprobatório da despesa foi informado como “no invoice-agency agrément”, que suponho seja o já referido contrato de agenciamento.**

O contrato de agenciamento firmado entre a Recorrente a sua controlada Sotreq Handels GMBH, que a Recorrente apresenta como comprovação do pagamento de comissões e a razão para a divergência entre as demonstrações financeiras apresentadas ao Fisco austríaco e àquelas apresentadas à Autoridade Fiscal no Brasil, previa que a Recorrente prestaria serviços à sua controlada austríaca Sotreq Handels GMBH, no mesmo território de atuação da Recorrente, ou seja, no Brasil!

Veja que o contrato especifica qual o mercado de atuação da Recorrente, a controlada Sotreq Handels GMBH foi nomeada como sub-revendedor, para realizar as operações também realizadas pela Recorrente, no mesmo mercado operado pela Recorrente:

CONSIDERANDO QUE:

- Caterpillar Américas CV tem firmado com a **SOTREQ** um Contrato de Distribuição datado de 30 de setembro de 2004;
- o Contrato de Distribuição da **SOTREQ** abrange comércio de máquinas, equipamentos e peças destinadas a Agricultura, Indústria, Mineração, Construção, Petróleo & Gás, Energia, Marítimo, serviços de mecânica, industrialização e locação de mercadorias, máquinas e equipamentos;
- **SOTREQ** concordou em nomear um Sub-revendedor para realizar operações definidas no Contrato de Distribuição;
- a **HANDELS** é uma empresa austríaca constituída em 20 de Junho de 2011 sob a égide das Leis da Áustria, visando a otimização das operações comerciais junto aos clientes mundiais dos mercados Agrícola, de Mineração, de Construção, de Petróleo & Gás, de Energia e Marítimo;
- Caterpillar Américas CV, nomeou em 03 de janeiro de 2012 por meio de uma autorização, **HANDELS** como um Sub-revendedor autorizado a atuar no Brasil, no mesmo território de atuação da **SOTREQ**;

WHEREAS:

- Caterpillar Americas CV has with **SOTREQ** a Distribution Agreement, signed at September 30th, 2004;
- **SOTREQ's** Distribution Agreement embraces commerce of machines, equipment and spare parts destined to Agriculture, Industry, Mining, Construction, Oil & Gas, Power, Marine, mechanic services, industrialization and rental of goods, machines and equipment;
- **SOTREQ** agreed to appoint a Sub-Dealer to perform transactions defined in the Distribution Agreement;
- **HANDELS** is an Austrian company incorporated on June 20th 2011 under the laws of Austria, aiming the optimization of business operations of worldwide customers of markets of Agriculture, Mining, Construction, Oil & Gas, Power and Marine;
- Caterpillar Americas CV, appointed in January 03rd 2012 through Dealer Representative Consent, **HANDELS** as a Sub-Dealer authorized to operate in Brazil, in the same service territory of **SOTREQ**;

Observa-se também que a Recorrente ficaria com 98% do lucro apurado, incluindo nesse pagamento todos os tributos e suas despesas:

CLÁUSULA 5 – DA REMUNERAÇÃO

A HANDELS pagará à SOTREQ, a título de comissão, o valor correspondente a 98% (noventa e oito por cento) de sua margem de lucro obtida com as vendas realizadas.

Parágrafo Primeiro. O pagamento acima estipulado inclui todos os impostos, obrigações sociais, custos e quaisquer outras despesas que SOTREQ tenha para realizar o objeto definido neste Contrato.

SECTION 5 – REMUNERATION

HANDELS shall pay to SOTREQ, as commercial fee, the amount corresponding to 98% (ninety-eight per cent) of its profit margin arising from its performed sales.

First Paragraph. The payment said above includes all taxes, social security obligations, costs and any other expenses that SOTREQ would have arising from the execution of the object of this Contract.

Ou seja, o que parece previsto no contrato de agenciamento é que toda a operação de venda dos produtos da Caterpillar América CV seria realizada pela Recorrente, que ficaria com 98% do lucro, repassando 2% para a sua controlada Sotreq Handels GMBH.

Por fim, o contrato apresentado além de ter sido assinado por empresas vinculadas e sem registro público, prevê uma cláusula leonina, ao permitir, a critério exclusivo da controlada Sotreq Handels GMBH, o cancelamento do contrato sem a obrigatoriedade de pagamento de qualquer comissão à Recorrente. Tal contrato, é preciso chamar a atenção, foi firmado sob a égide das leis brasileiras:

CLÁUSULA 7 – DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Além do disposto neste Contrato, são também obrigações das PARTES:

I - Caso o *Ruling Fiscal* junto às autoridades austríacas seja obtido até 30 de Novembro de 2013, a HANDELS poderá, ao seu exclusivo critério, extinguir o presente Contrato sem que seja devida qualquer comissão à SOTREQ, relativamente a este período entre a assinatura deste Contrato e a citada data acima;

II - Se qualquer disposição deste Contrato for considerada inválida, nula ou inexecutável por qualquer juízo, as disposições restantes, no entanto, continuam em pleno vigor;

III - O presente Contrato será regido de acordo com as leis do Brasil, e as PARTES elegem o Foro da Cidade de Sumaré (SP), com a exclusão de qualquer outro por mais privilegiado que seja;

SECTION 7 – MISCELLANEOUS

Notwithstanding all provisions of this Agreement, are also obligations of PARTIES:

I - If the Tax Ruling from the Austrian authorities is obtained until November 30th, 2014, HANDELS shall, at its sole discretion, terminate this Agreement without being liable to pay any commercial fee to SOTREQ, for this period between the signing of this Agreement and cited date above;

II - If any provision of this Agreement is deemed to be invalid, void or unenforceable by any Court, nevertheless the remaining provisions shall continue in full force;

III - This Agreement shall be governed according to the laws of Brazil, and PARTIES elect the Court of the City of Sumaré (State of São Paulo), excluding any other for more privileged that it may be;

Entendo, portanto, que o contrato de agenciamento apresentado, por si só, não é hábil e suficiente para comprovar a diferença entre a demonstração financeira da controlada Sotreq Handels GMBH entregue ao Fisco austríaco (na qual reportou prejuízo de € 3.399.510,20) e as demonstrações financeiras entregue ao Fisco brasileiro.

Além disso, a Recorrente não apresentou sua escrituração contábil do ano-calendário 2013, onde poderia ser verificado como procedeu ao registro contábil dos eventos relacionados ao pagamento da alegada comissão por agenciamento, suas respectivas despesas, e confirmar que o lucro da controlada estava relacionado com o pagamento das comissões.

A Recorrente afirmou na impugnação que estava providenciando a retificação da ECD, mas até esse momento anterior ao julgamento em 2ª instância não apresentou a sua escrituração contábil ou prova de que tenha retificado a ECD do ano-calendário 2013.

Entendo, portanto, que os documentos apresentados foram insuficientes para comprovar o alegado erro de preenchimento da DIPJ do ano-calendário 2012 e que a sua controlada teve prejuízo porque não foi considerado na demonstração financeira apresentada à Receita Federal a despesa de pagamento de comissão à Recorrente, devendo ser considerado o lucro informado na DIPJ, que foi fundamentado na demonstração financeira da controlada apresentada à Fiscalização.

5.2.2 Da alegação de postergação de pagamento do tributo

A Recorrente alegou, subsidiariamente, caso se mantenha o entendimento de que o lucro apurado por Sotreq Handels no ano-calendário de 2012 seja de R\$ 110 milhões, que se reconheça que o tributo teria sido oferecido à tributação pela Recorrente no ano-calendário de 2013, informado na Linha 06 da Ficha 06A como receita de prestação de serviço ao exterior:

Entretanto, caso se entenda que a Recorrente não pode retificar as informações incorretas refletidas na sua DIPJ, de modo que se trabalhe com a ficção de que a SOTREQ HANDELS GMBH apurou um lucro de R\$ 110 milhões no ano-calendário 2012 conforme demonstração financeira apresentada durante o atendimento à fiscalização (*fls. 179/197*), ainda assim o presente lançamento não pode prosperar.

É que como explicitado esta demonstração financeira (*fls. 179/197*) considerou que as despesas de comissão incorridas em 2012, referentes ao contrato celebrado entre SOTREQ S.A. e SOTREQ HANDELS GMBH deveriam ser contabilizadas no Brasil apenas em 2013, após o implemento de condição suspensiva em Novembro de 2013 (**fls. 461**).

Confira-se o Item 18 das “Notas explicativas da administração às demonstrações financeiras”, em que tal critério de julgamento contábil está retratado:

(...)

Com efeito, se esta linha de raciocínio for seguida, o valor de 98% do lucro apurado no ano-calendário de 2012 foi repatriado em Dezembro de 2013 e integralmente tributado pelo IRPJ e pela CSLL por força de contrato assinado entre a SOTREQ S.A. e a SOTREQ HANDELS GMBH.

Confira-se, neste sentido, as Fichas 06A e 35 da DIPJ do ano-calendário 2013 (**fls. 474**) que demonstra a repatriação e tributação pela SOTREQ S.A., em Dezembro de 2013, dos lucros auferidos na Áustria pela SOTREQ HANDELS GMBH:

Nestas hipóteses em que a inexatidão quanto ao período base de reconhecimento de lucro deflagra uma postergação de pagamento de imposto (os tributos supostamente devidos em Janeiro de 2013 foram efetivamente pagos em janeiro de 2014), o procedimento a ser adotado pela autoridade fiscal já foi previsto pelo legislador ordinário.

Para confirmar se as supostas comissões de agenciamento estariam inseridas nas receitas de prestação de serviço ao exterior na DIPJ do ano-calendário 2013, como alegado pela Recorrente, a Autoridade Fiscal no curso do procedimento de diligência determinado pela DRJ, baixou a ECD do ano-calendário 2013 para confirmar os valores inseridos na tabela de razão contábil 402700 apresentada pela impugnante, constatando que não havia nenhuma escrituração gravada (os registros estavam zerados):

Para confirmar os valores inseridos na tabela razão contábil 402700 apresentado pela impugnante, foi baixado o SPED contábil entregue pela Sotreq S/A no ano-calendário 2013. Anexo a requisição ReceitaNetBx. (Anexo 4).

(...)

Segundo o disposto no § 4º do art. 3º da IN RFB n.º 1420/2013, incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1486, de 13 de agosto de 2014, o sujeito passivo estava obrigado a adotar a ECD em relação aos fatos contábeis ocorridos no ano de 2013, por estar sujeito á tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Real.

Ocorre que a escrituração da Sotreq S/A está incompleta, os arquivos baixados possuem o mesmo tamanho de 117 KB e neles não estão gravadas quaisquer escriturações, portanto o documento apresentado, razão 402700 – intitulado comissão s/ Importação Direta – Empre.Ligadas – não faz proíva em favor do impugnante.

Anexamos as páginas referentes aos balancetes do ano de 2013 da Sotreq S/A, comprovando que não foram entregues quaisquer escriturações digitais, pois os valores estão zerados e por conseguinte, os razões das contas não apresentam quaisquer valores (Anexos 5 a 16).

A Recorrente defende que a falha na apresentação da ECD do ano-calendário 2013 não poderia ser óbice à busca da verdade material, e que os componentes da linha relativa à prestação de serviço – mercado externo poderia ser feito pelos razões contábeis juntados aos autos.

(...)

Logo, a suposta não tributação de eventuais lucros no exterior auferidos por SOTREQ HANDELS GMBH jamais existiu, visto que os tributos correspondentes já estavam recolhidos no momento da lavratura dos presentes autos de infração mesmo que se considere que o momento de sua tributação era em 31.12.2012 e que o tributo foi pago em atraso, de modo que não há razão para que este lançamento seja mantido.

Em outras palavras, cabia à r. Fiscalização verificar a inclusão destes registros na composição do lucro real da Recorrente no ano de 2013, cotejando assim sua composição do lucro real com o tributo pago naquele período – evidenciado pelos comprovantes de pagamento de IRPJ e CSLL recolhidos em razão de cálculo de estimativas mensais.

Isto é, a tarefa incumbida à r. Fiscalização era deveras simples e deveria partir da verificação da oferta à tributação daquele montante no ano de 2013, não

como resultado de controlada, mas sim como receita auferida a título de comissão pela Sotreq S.A.

Ocorre que aqui DRJ e diligência se furtaram de sua incumbência, valendo-se de justificativas vazias para não realizar tal análise, mais especificamente não fizeram sob o argumento de que a ECD do ano-calendário de 2013 estaria incompleta, não tendo sido entregues as informações do razão contábil 402700.

Isto é, alegando uma falha no adimplemento de um dever instrumental recusou-se a cumprir com a tarefa que lhe foi incumbida que, poderia ser efetivamente realizada pela simples requisição da composição da linha relativa à Prestação de Serviços – Mercado Externo e seus correspondentes razões contábeis, que aliás já constam dos autos.

Ressalte-se que o descumprimento a um dever instrumental não pode ser óbice à persecução da verdade material, fim último da diligência fiscal solicitada no curso de um processo administrativo.

Em outras palavras, não se prestava tal momento no curso do processo administrativo à identificação de inadimplementos naqueles deveres instrumentais, mas sim, atestar a autenticidade do acervo probatório e das justificativas dadas pela empresa no tocante aos Autos de Infração em contenda. Nem se pode alegar que restava impossível a verificação destas informações por outros meios, como inclusive se evidenciou na presente manifestação.

Desta feita, não há como não se reconhecer que o exato valor que em 2012 figurou como pagamento de despesa intercompany pela Sotreq Handels foi oferecido à tributação pela Sotreq S.A. em razão do recebimento de comissionamento no exterior. Não haveria como se suscitar tamanha coincidência, assim como não há como se alegar a não oferta à tributação no Brasil daquele valor.

Não assiste razão à Recorrente.

Primeiramente, é preciso consignar que a Recorrente não apresentou nenhum razão analítico que possibilitasse confirmar a sua alegação de que na receita de serviços prestados no mercado externo (Linha 06 da Ficha 06A da DIPJ) estariam incluídos a comissão paga por Sotreq Handels no ano-calendário de 2012. O que apresentou foi apenas uma tela impressa com parte de lançamentos na conta contábil 402700, o que é insuficiente para comprovar sua alegação.

Ademais, a Recorrente reconheceu, na sua manifestação sobre o relatório de diligência, que a ECD do ano-calendário 2013 estava incompleta e se comprometeu a retificar a ECD fazendo constar as informações que corroborassem o que alegou:

Por fim, a Peticionária aproveita o ensejo para informar que está providenciando a retificação de sua ECD para o período correspondente ao ano-calendário de 2013, para que ali se faça constar as informações que também corroboram o que aqui se alegou.

Nos termos do § 1º do artigo 9º do Decreto nº 1.598/77¹, a escrituração, comprovado por documentos hábeis, faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados hábeis.

¹ Art 9º - A determinação do lucro real pelo contribuinte está sujeita a verificação pela autoridade tributária, com base no exame de livros e documentos da sua escrituração, na escrituração de outros contribuintes, em informação ou esclarecimentos do contribuinte ou de terceiros, ou em qualquer outro elemento de prova.

A Recorrente até o momento não juntou aos autos a comprovação que teria encaminhado a ECD com as escrituração contábil para comprovação de suas alegações.

Dessa forma considero que não ficou comprovado que as alegadas comissões pagas por Sotreq Handels GmbH no ano-calendário 2012 estavam incluídas na receita de prestação de serviço – mercado externo da DIPJ do ano-calendário 2013 da Recorrente.

Deixo de analisar os cálculos da suposta postergação de pagamento do tributo relativo à adição ao lucro líquido da Recorrente de lucros auferidos no ano-calendário 2012, por não ter sido provado que tal lucro teria sido incluído na Linha 06 da Ficha 06A da DIPJ do ano-calendário da Recorrente.

5.2.3 – Da diligência requerida

A Recorrente pleiteia diligência para comprovar que o lucro tributado por SOTREQ S.A no ano-calendário de 2013 englobava o lucro registrado na demonstração financeira elaborada para fins gerenciais de SOTREQ HANDELS GMBH do ano-calendário 2012.

Para tanto indicou assistente de perícia e formulou os seguintes quesitos:

- 1) Em relação ao Item IV deste Recurso, qual o valor de resultado apurado por SOTREQ HANDELS GMBH no ano-calendário 2012 conforme demonstrações financeiras austríacas?
- 2) Tendo em vista a resposta do Item anterior e o manual de instruções do Programa de preenchimento da DIPJ 2013, qual deveria ser o valor preenchido na Ficha 35A da controladora SOTREQ S.A. no que se refere às operações efetuadas por SOTREQ HANDELS GMBH no ano-calendário 2012?
- 3) A Ficha 35A da DIPJ do ano-calendário 2012 da SOTREQ BRASIL está preenchida incorretamente, pois indica lucro para SOTREQ HANDELS GMBH que não está refletido nas demonstrações financeiras austríacas?
- 4) Em relação ao Item V desta Impugnação, as receitas contabilizadas na conta contábil 402700 compuseram o lucro líquido do ano-calendário 2013 de SOTREQ S.A.?
- 5) Considerando a inclusão de 04 lançamentos contábeis da conta 402700 que totalizam R\$ 130.801.982,20 (26.067.877,58 + 89.301.986,12 + 6.423.974,41 + 9.008.142) na apuração de IRPJ e CSLL retratados na DIPJ do ano-calendário 2013 de SOTREQ S.A, está correto afirmar que esta inclusão aumentou os recolhimentos de IRPJ e CSLL nos valores de R\$ 32.700.495,55 para o IRPJ e R\$ 11.772.178,40 para a CSLL?
- 6) O percentual de juros SELIC para cálculo de um tributo recolhido em Janeiro de 2014 cujo vencimento era em Janeiro de 2013 é de 8,32%?
- 7) O percentual de multa moratória para cálculo de um tributo recolhido em Janeiro de 2014 cujo vencimento era em Janeiro de 2013 é de 20%?
- 8) Considerando a resposta dos itens anteriores (item 6 e item 7) e o método de “imputação proporcional” largamente adotado pela Receita Federal para imputar pagamentos em atraso que não foram acompanhados de multa e juros, está correto afirmar que um DARF no valor total de R\$ 32.700.495,55 pago em

§ 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Janeiro de 2014 para quitar débito de IRPJ cujo vencimento era Janeiro de 2013 resulta na imputação de R\$ 25.483.553,26 de 'Principal', R\$ 5.096.710,65 de 'Multa' e R\$ 2.120.231,63 de 'juros'?

9) Considerando a resposta dos itens anteriores (item 6 e item 7) e o método de "imputação proporcional" largamente adotado pela Receita Federal para imputar pagamentos em atraso que não foram acompanhados de multa e juros, está correto afirmar que um DARF no valor total de R\$ 11.772.178,39 pago em Janeiro de 2014 para quitar débito de débito de CSLL cujo vencimento era Janeiro de 2013 resulta na imputação de R\$ 9.174.079,17 de 'Principal', R\$ 1.834.815,83 de 'Multa' e R\$ 763.283,39 de 'juros'?

Se a Recorrente tivesse apresentado a escrituração contábil e os documentos nos quais foi baseada, essa turma de julgamento teria a competência e o conhecimento para apreciar os argumentos da Recorrente, sendo desnecessária perícia de assunto que é de conhecimento dos julgadores.

Como a Recorrente não apresentou a escrituração contábil do ano-calendário 2013 e os documentos de suporte, entendo que não cabe a diligência para juntar provas que a Recorrente já deveria ter juntado no recurso.

Dessa forma, indefiro a diligência requerida, pois não há comprovação que a Recorrente encaminhou a ECD retificada com escrituração contábil do ano-calendário do ano-calendário 2013.

6. Da alegação de improcedência da autuação em razão de tratado firmado entre o Brasil e a Áustria para impedir a bitributação do lucro

A Recorrente alega que o tratado internacional contra a bitributação assinado entre Brasil e a Áustria impediria a tributação na sistemática dos artigos 25 a 27 da Lei nº 9.249/95 e artigo 74 da MP nº 2.158-2001.

O argumento tem caráter subsidiário porque, de acordo com o recurso da Recorrente, deveria ser considerado caso os argumentos principais não fossem acolhidos, ou seja: i) que a controlada austríaca Sotreq Handels GMBH apurou prejuízo no ano-calendário 2012; e ii) 2) que o eventual lucro contábil apurado pela controlada Sotreq handels GMBH do ano-calendário 2012, teria sido tributado no Brasil pelo IRPJ e pela CSLL no ano-calendário 2013, com o pagamento de comissões de agenciamento pela controlada à sua controladora (Recorrente), não caracterizando falta de pagamento de tributo, mas mera postergação.

Assim, caso os argumentos acima forem rejeitados, passa-se à apreciação do argumento da Recorrente que o lançamento é indevido porque contraria o tratado entre o Brasil e a Áustria para impedir a bitributação.

A Recorrente apresenta argumentos doutrinários e jurisprudenciais para reforçar sua tese que o artigo 7º, parágrafo 1º, da Convenção para Evitar a Dupla-Tributação firmada entre Brasil e Áustria afastaria a possibilidade do Estado brasileiro exigir o IRPJ ou CSLL sobre lucros apurados através de sociedades estrangeiras constituídas e domiciliadas na Áustria, que possuem autonomia e personalidade jurídica própria em relação a sua controladora brasileira.

Primeiramente, com toda vênia às respeitáveis decisões judiciais trazidas aos autos, mas as decisões aproveitam apenas às partes na lide, não havendo previsão legal para que irradie seus efeitos para terceiros.

A Recorrente apresentou o argumento de que o lançamento seria improcedente pelo fato do tratado firmado entre o Brasil e a Áustria impedir a tributação na sistemática dos artigos 25 da Lei n.º 9.249/95 e 74 da MP n.º 2.158-35.

A Recorrente alega que a tributação dos lucros de controladas no exterior com fundamento no artigo 74, *caput*, da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, não se compatibiliza com o artigo 7º da Convenção para Evitar a Dupla-Tributação firmada entre o Brasil e a Áustria, promulgada pelo Decreto n.º 78.107/76. em face do que dispõe o artigo 98 do CTN.

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

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

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da

coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

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

§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.

Com a edição da Medida Provisória n.º 2.158-35/01 determinou-se que o lucro da controlada/coligada do exterior seria considerada disponibilizada ao final de cada ano-calendário, independentemente da distribuição efetiva do lucro auferido pelas empresas controladas/coligadas da empresa domiciliada no Brasil.

O artigo 74, *caput*, da Medida Provisória n.º 2.158-35/01 não trata de tributar diretamente os lucros da controlada no exterior, porque a empresa domiciliada no exterior está fora da jurisdição da Autoridade Tributária brasileira, mas trata de tributar a disponibilidade da renda da controladora brasileira com base no lucro apurado pela sua controlada no exterior.

Entendo que a determinação expressa no artigo 74, *caput*, da Medida Provisória n.º 2.158-35/01 não é incompatível com o que preceitua o artigo 7 das Convenções-Modelo da OCDE e da ONU, reproduzido no acordo entre o Brasil e a Áustria, como pretende a Recorrente, senão vejamos:

Decreto 78.107/1976

Artigo 7

Lucros das empresas

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

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

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

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar mercadorias para a empresa.
5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetados pelas disposições deste Artigo.
6. O disposto nos parágrafos 1 a 5 também se aplica aos rendimentos recebidos pelo “Stille Gesellschafter” de uma “Stille Gesellschaft” da lei austríaca.

Como se verifica no item 1 do art. 7 em destaque, não se constata que a disponibilidade de renda pela Recorrente domiciliada no Brasil, em razão do lucro auferido por sua controlada localizada na Áustria não possa ser tributada no Brasil.

Ademais, a tributação da Recorrente em razão do lucro disponibilizado pela controlada estrangeira não irá diminuir o seu lucro, não afetando a tributação pelo FISCO estrangeiro.

A própria OCDE afirma taxativamente que normas CFC (*Controlled Foreign Corporation Rules - CFC Rules*) - como a prevista no art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/01 – é um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, decorrente da tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Confira-se²:

23. The use of base companies may also be addressed through controlled foreign companies provisions. A significant number of member and non-member countries have now adopted such legislation. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities. It has sometimes been argued, based on a certain interpretation of provisions of the Convention such as paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10, that this common feature of controlled foreign companies legislation conflicted with these provisions. For the reasons explained in paragraphs 14 of the Commentary on Article 7 and 37 of the Commentary on Article 10, that interpretation does not accord with the text of the provisions. It also does not hold when these provisions are read in their context. Thus, whilst some countries have felt it useful to expressly clarify, in their conventions, that controlled foreign companies legislation did not conflict with the Convention, such clarification is not necessary. It is recognised that controlled foreign companies legislation structured in this way is not contrary to the provisions of the Convention.

Em tradução livre:

23. O uso de companhias de base também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior. 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

² OECD - Commentaries on the articles of the Model Tax Convention - Disponível em <<https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>>. Acesso em: 12/09/2023

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.

Também se verifica nos comentários da OCDE que o parágrafo 1º do art. 7º da Convenção Modelo 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:

14. The purpose of paragraph 1 is to limit the right of one Contracting State to tax the business profits of enterprises of the other Contracting State. The paragraph does not limit the right of a Contracting State to tax its own residents under controlled foreign companies provisions found in its domestic law even though such tax imposed on these residents may be computed by reference to the part of the profits of an enterprise that is resident of the other Contracting State that is attributable to these residents' participation in that enterprise. Tax so levied by a State on its own residents does not reduce the profits of the enterprise of the other State and may not, therefore, be said to have been levied on such profits (see also paragraph 23 of the Commentary on Article 1 and paragraphs 37 to 39 of the Commentary on Article 10).

Em tradução livre:

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).

Por fim, há que se destacar que o Supremo Tribunal Federal julgou a ADI 2.588, tendo decidido o seguinte:

a) inaplicabilidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, em relação às coligadas localizadas fora de "paraísos fiscais".

b) aplicabilidade do artigo 74 da MP n.º 2.158-35/2001, com efeito vinculante e eficácia *erga omnes*, em relação às controladas localizadas em "paraísos fiscais".

c) inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 74 da MP n.º 2.158-35/2001, que previa a retroatividade da aplicação da norma.

Como se verifica, no caso de controlada direta localizada em país não considerado "paraíso-fiscal", caso da controlada Sotreq Handels GmbH, não houve decisão do STF com efeito vinculante e eficácia *erga omnes* a respeito da aplicabilidade do artigo 74 da MP n.º 2.158-35/2001, devendo ser mantida a tributação do lucro.

Concordo, portanto, com as conclusões oficialmente adotadas pela Receita Federal por meio da Solução de Consulta Interna COSIT n.º 18, de 08 de agosto de 2013, cuja ementa foi redigida nos seguintes termos:

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 n.º 2.158-35, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Dispositivos Legais: art. 98 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória n.º 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).

Assim, o lançamento há de ser mantido, por não se verificar ofensa ao tratado para evitar a bitributação, firmado entre o Brasil e a Áustria.

6. Auto de Infração de CSLL

O art. 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, estabelece aplicar-se a essa contribuição as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)

Assim, aplica-se à CSLL o que for decidido quanto ao IRPJ por decorrer dos mesmos fatos e elementos de prova.

Conclusão

Por todo o exposto, conheço do recurso, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido, e no mérito, considero que a aplicação da determinação expressa no artigo 74, *caput*, da Medida Provisória n.º 2.158-35/01 é compatível com o acordo entre o Brasil e a Áustria para evitar a bitributação, entendendo não caracterizada a postergação de pagamento de tributo no exterior e por isso NEGOU PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Wilson Kazumi Nakayama

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

No julgamento do Recurso Voluntário interposto no presente processo, acompanhei o Conselheiro relator em relação a praticamente todas as matérias. A exceção diz respeito ao tema da apuração de prejuízo pela controlada no exterior, em decorrência de despesa de comissão paga, em relação ao qual votei pelo provimento do recurso, pelas razões que passo a explicitar.

A controvérsia em questão se relaciona à alegação da Recorrente de que a sua controlada direta SOTREQ HANDELS GMBH, domiciliada na Áustria, teria apurado prejuízo no ano-calendário de 2012, no valor de 3.399.510,20 euros, conforme demonstração financeira elaborada em maio de 2013, contudo teria ocorrido erro formal no preenchimento da Ficha 35 da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) relativa ao citado período, na qual teria sido informada a apuração de lucro referente à controlada, no montante de R\$ 110.429.000,00, por ter-se embasado em uma demonstração financeira elaborada em maio de 2014, para fins gerenciais de administração da Companhia.

Após a conversão do julgamento em diligência, a Autoridade Fiscal atestou que as demonstrações financeiras da SOTREQ HANDELS GMBH juntadas na Impugnação, e elaboradas em maio de 2013, estariam coerentes com as informações inseridas na declaração de imposto de renda apresentadas ao Fisco austríaco. Contudo, seriam diferentes das apresentadas no curso da fiscalização. Além disso, examinando o mérito da despesa que se relacionaria à divergência entre os resultados encontrados (pagamento de comissão, no montante de, aproximadamente, quarenta milhões de euros), considerou não comprovado o dispêndio.

Na decisão de primeira instância, tal conclusão foi referendada, posto que o sujeito passivo não teria apresentado “os documentos comprobatórios de que a despesa “intercompany” foi realmente efetuada”, de modo que “a contribuinte alega, mas não comprova o valor relativo à despesa “intercompany”.

No Recurso Voluntário, a Recorrente reitera que, nas demonstrações financeiras individuais (fls. 393 e 956) e na declaração de imposto de renda austríaco referente ao ano-calendário de 2012 (fls. 419-429), estaria registrado o prejuízo de 3.399.510,20 Euros (fl. 424); bem como que a informação de lucro prestada na DIPJ decorreria de relatório de auditoria elaborado pela controladora brasileira (com a ressalva de não análise das despesas da controlada austríaca SOTREQ HANDELS GMBH, conforme fl. 443), na qual não teriam sido consideradas operações intercompany entre controlada e controladora, o que incluía uma despesa de 40,5 milhões de euros pagos pela SOTREQ HANDELS GMBH a título de comissionamento para a SOTREQ S.A., resultando na transformação do prejuízo em lucro equivalente a R\$ 110 milhões.

Pois bem, por ocasião dos julgamentos que resultaram nos Acórdãos n.º 1302-006.218, de 18 de outubro de 2022, e 1302-006.408, de 15 de março de 2023 (ambos de relatoria do Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias), acompanhei a posição vencedora que concluiu

pela impossibilidade de o “Fisco brasileiro [...] auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da sua interpretação da lei brasileira”.

Efetivamente, a legislação que trata acerca da tributação em bases universais determina que “lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real”; e, ainda, que as “filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira” (art. 25, §2º, caput e inciso I, da Lei n.º 9.249, de 1995).

Tal previsão, contudo, não significa autorização para que a autoridade fiscal brasileira proceda, diretamente, à auditoria das demonstrações financeiras estrangeiras, de modo a questionar, por exemplo, a procedência de determinados custos/despesas ali registradas. Ainda mais, com base nos critérios de dedutibilidade estabelecidos na legislação brasileira.

Como bem apontado pelo relator dos acórdãos acima apontados:

Contudo, mesmo com a abertura dessa possibilidade de tributação universal, não houve autorização para uma "fiscalização universal", ou seja, não foi estendida a competência dos auditores da Receita Federal do Brasil, ao ponto de estes poderem interpretar a legislação estrangeira e aplicá-la de acordo com o seu entendimento e com fundamento na legislação brasileira. Com toda venia, mesmo que fosse dada esta autorização (o que é ilógico), não teriam estes auditores capacidade técnica de analisar e interpretar as legislações existentes nos mais de 190 países do mundo.

Para cumprir o primado da tributação com bases universais, ao Fisco Federal é franqueada apenas a possibilidade de verificar qual o lucro auferido pela empresa estrangeira, nos termos da legislação onde tem domicílio a entidade no exterior, mas nunca, reitere-se, contestar aquele lucro com base na legislação brasileira. Este é, inclusive, o comando do artigo 6º da Instrução Normativa n.º 213/02. Veja-se a redação do dispositivo:

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio. § 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

O que se depreende da leitura do artigo transcrito, mais especificamente do parágrafo primeiro, é que só seria possível analisar e contestar as demonstrações financeiras das entidades domiciliadas no exterior, caso não existissem normas locais (do país estrangeiro) que regulassem como estas demonstrações deveriam ser elaboradas. Não é o caso, entretanto, de Luxemburgo, onde tem sede a empresa Ambev Luxemburgo.

Por outro lado, não se sustenta a argumentação tecida no TVF, no sentido de que, da leitura do art. 25, da Lei n.º 9.249/95, "depreende-se do inciso I do dispositivo antes transcrito que os lucros auferidos por sociedade controlada devem ser apurados segundo as normas da legislação brasileira. De acordo com o inciso II desse mesmo dispositivo, esses lucros – apurados segundo as normas da legislação brasileira – devem ser adicionados ao lucro líquido da controladora, na proporção de sua participação, para a apuração do seu resultado fiscal".

Esta conclusão, como se verifica ao longo daquele Termo, advém de uma interpretação literal o art. 25, §2º, I, da Lei n.º 9.249/95, que tem a seguinte redação:

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

(...)

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

Contudo, entende-se, com toda venia, que demonstração não se confunde com apuração. E este entendimento é, inclusive, corroborado com a leitura do caput do artigo 6º da IN/SRF nº 213/02 em conjunto com o § 2º do mesmo artigo (destaca-se que a IN 38/96 tinha esta mesma redação). Confira-se o que dispõe o § 2º:

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Veja-se que os dispositivos tratam de coisas e momentos diversos, não se podendo admitir e encampar a interpretação dada pela fiscalização.

Em síntese, o 'caput' do dispositivo determina a adoção das normas da legislação comercial do país de domicílio quando da realização das demonstrações financeiras das controladas. E o § 2º acima transcrito estatui que as contas e sub-contas daquelas demonstrações financeiras sejam classificadas nos termos da legislação comercial brasileira.

E não poderia ser outra a interpretação do dispositivo que apenas regulamenta o que dispõe a legislação, em especial aquela que trata da Tributação em Bases Universais, uma vez que a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro. (antiga "Lei de Introdução ao Código Civil"), positivada através do Decreto-Lei nº 4.657/42, preceitua em seus artigos 9º e 11 o seguinte.

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

(...)

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

Não há dúvidas na leitura destes dispositivos: obrigações são regidas pelas leis vigentes do país onde esta mesma obrigação for constituída, sendo obrigatório às sociedades obedecerem "*à lei do Estado em que se constituírem.*"

Assim, é ilógico pensar, como mencionado acima, que o Fisco brasileiro teria como questionar a apuração do lucro auferido por entidade com domicílio no exterior e o que é pior: aplicar a legislação brasileira para afirmar que houve erro na apuração do lucro auferido pela empresa estrangeira.

No caso dos presentes autos, a autoridade fiscal brasileira, acaso encontrasse razões para discordar da apuração do prejuízo fiscal pela controlada da Recorrente situada na Áustria, deveria se valer da Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária promulgada por meio do Decreto nº 8.842, de 2016, para buscar informações relativas à confirmação ou alteração do resultado apurado naquele país pela referida Controlada. Jamais, diretamente, desconsiderar a referida despesa e o resultado apurado conforme demonstrações elaboradas no país estrangeiro.

Nesta linha, o Relator propõe, em seu voto, o seguinte questionamento:

A questão que se coloca é, considerando-se que foram apurados resultados contábeis divergentes, qual resultado deve ser considerado para fins de adição ao lucro líquido da controladora (a Recorrente): o resultado apurado segundo a demonstração financeira

apresentada ao Fisco austríaco (no qual reportou prejuízo contábil) ou nas demonstrações financeiras entregues ao Fisco brasileiro (no qual apurou-se lucro)?

À luz do que foi explanado, a menos que se tenha informação contrária do Fisco Austríaco, deve ser considerado o resultado apurado segundo a demonstração financeira a ele apresentada.

Equivocado, no entender deste Conselheiro, a investigação acerca da natureza, comprovação e natureza da despesa que teria ocasionado a divergência de resultados entre as demonstrações apresentadas pela Recorrente.

Por tais razões, divergi do relator quanto à referida matéria, votando por dar provimento ao Recurso Voluntário quanto à apuração de prejuízo pela controlada no exterior, em decorrência de despesa de comissão paga.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo