



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

Processo nº 16561.720035/2012-95
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.198 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2018
Matéria LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR MEIO DE CONTROLADA INDIRETA - APLICAÇÃO DE TRATADO
Recorrente BRASIL FOODS S/A (CNPJ 01.838.723/0001-27), SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE SADIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

LUCROS NO EXTERIOR DE CONTROLADA. ART. 74 DA MP 2.158-35/2001. CONSTITUCIONALIDADE. ADI 2.588/DF. RE 541.090/SC.

O STF, por meio da ADI 2.588/DF e do RE 541.090/SC, decidiu que é constitucional o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, no que se refere à tributação das empresas controladas sediadas no exterior, tanto em país com tributação favorecida, quanto em país sem tributação favorecida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

CONTROLADAS DIRETAS E INDIRETAS. TRIBUTAÇÃO DO LUCRO.

O termo "controlada" constante no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 refere-se tanto às controladas diretas como às controladas indiretas, conforme intersecção com os arts. 116 c/c 243 da Lei nº 6.404/1976 e art. 1.098 do Código Civil, pois o que define o controle é o poder que uma sociedade exerce sobre a outra, não importando se este poder é exercido direta ou indiretamente.

DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO. MOMENTO.

O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 também definiu o marco temporal para determinação da base de incidência do imposto de renda na avaliação de ganho oriundo de lucro apurado por controlada estrangeira, que é na data do balanço no qual os lucros tiverem sido apurados.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM CONTROLADA (DIRETA E INDIRETA) NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO LUCRO AUFERIDO PELA EMPRESA NACIONAL. INAPLICABILIDADE DA CONVENÇÃO FIRMADA

ENTRE O BRASIL E A ÁUSTRIA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA.

O lucro auferido no exterior decorrente de investimento em controlada (direta ou indireta) é tributado na empresa brasileira em razão do acréscimo patrimonial ocorrido na empresa nacional. Como a convenção para evitar a dupla tributação da renda firmada entre o Brasil e a Áustria busca elidir a tributação por um país a uma empresa sediada em outro, não pode ser invocada para afastar a exação.

CONTROLADA INDIRETA. CONSOLIDAÇÃO NO BALANÇO DA CONTROLADA DIRETA.

A legislação determina a consolidação do(s) balanço(s) da(s) controlada(s) indireta(s) no balanço da controlada indireta (consolidação vertical), para apuração do lucro auferido no exterior pela empresa controladora.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE CONTROLADA ESTRANGEIRA. COMPROVAÇÃO.

Se não há prova concreta de prejuízo acumulado na subsidiária estrangeira, impende afastar argumento demandado pela recorrente.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

De acordo com art. 161 do CTN, sobre o crédito tributário incidem juros de mora. Como a multa de ofício integra o crédito tributário, também sobre ela devem incidir juros de mora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

CSLL. TRIBUTAÇÃO.

A CSLL incidente sobre lucros apurados no exterior tem a mesma base legal de incidência do IRPJ, conforme redação do art. 21 da MP nº 2.158-35/2001.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Daniel Ribeiro Silva. Ausente momentaneamente a Conselheira Livia De Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Leonam Rocha de Medeiros (suplente convocado em razão da ausência momentânea da Conselheira Livia De Carli Germano), Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador (DRJ/SDR), que, por meio do Acórdão 15-39.276, de 18 de dezembro de 2015, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa.

Reproduzo, por oportuno, o teor do relatório constante no acórdão da DRJ:

(início da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

Trata o presente processo de Autos de Infração (fls. 06 a 24), lavrados em procedimento de fiscalização, para a constituição de créditos tributários de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL relativos aos anos-calendário de 2007 e 2008, em face da apuração de lucros auferidos no exterior, não computados no Lucro Real, conforme relatório fiscal.

O enquadramento legal dos Autos de Infração de IRPJ e CSLL encontram-se às fls. 8 e 19, respectivamente.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 29 a 54), a ação fiscal foi assim relatada pelas autoridades fiscais:

1. INTRODUÇÃO

– o contribuinte auditado é uma sociedade anônima de capital aberto, domiciliada em Concórdia/SC. No período fiscalizado, exercia a atividade econômica de “abate de pequenos animais” (CNAE-Fiscal 10.12-1/02), em 2007 e de “frigorífico – abate de suínos” (CNAE-Fiscal 10.12-1/03), em 2008, conforme atividade econômica informada pelo contribuinte nas DIPJ dos anos-calendário de 2007 e 2008;

– nos anos auditados, o contribuinte optou pela tributação com base no lucro real, com apuração anual de IRPJ e de CSLL;

2. ORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA DO CONTRIBUINTE NO EXTERIOR

2.1 Organograma do grupo societário

– o organograma, apresentado em resposta ao TIF nº 03 de 01/04/2011, com a estrutura societária de controladas no exterior em 31/12/2007 e 31/12/2008, mostra que a Sadia S/A detinha 100% de 3 (três) controladas diretas no exterior: Sadia

International e Sadia Overseas sediadas nas Ilhas Cayman e Sadia GmbH sediada na Áustria;

– o organograma apresenta a seguinte organização societária das empresas do grupo Sadia, envolvidas na presente autuação:

– a controlada direta Sadia International (Ilhas Cayman) possuía cinco empresas sob o seu controle: detinha 100% de: Sadia Uruguay, Concórdia Foods UK (Reino Unido) e Sadia UK (Reino Unido); 95% da Sadia Alimentos (Argentina); e 60% da Sadia Chile. JCS (Juan Carlos Sena) e WFF (Walter Fontana Filho) possuem, cada uma, 2,5% da Sadia Alimentos (Argentina);

– a controlada Sadia GmbH (Áustria), por seu turno, possuía seis controladas diretas: detinha 100% de: Sadia Foods GmbH (Alemanha), Sadia Japan; Sadia Panamá; Badi Ltd (Dubai); Qualy BV (Holanda); Wellax Food Logistics (Ilha da Madeira); e 60% da Investeast (Chipre). Possuía ainda duas controladas indiretas: Qualy BV (Holanda) e Concórdia Ltd (Moscou), pois:

1 – a Qualy BV (Holanda) detém 100% da Qualy Netherland; e

2 – a Invest East (Chipre) detém 100% da Concórdia Ltd (Moscou);

– a Wellax Food Logistics (Ilha da Madeira) possui 4 (quatro) escritórios de representação: Wellax Venezuela; Wellax Moscou; Wellax China e Wellax Turquia;

– a Sadia Overseas (Ilhas Cayman) não possuía nenhuma controlada;

– sobre a estrutura societária apresentada à fiscalização, o contribuinte esclareceu que:

a) Sadia U.K Ltd. é a nova denominação social da Sadia Europe U.K. Ltd. (Resposta ao TIF nº 06 de 21/06/2011);

b) a controlada indireta Badi Ltd. (Dubai), apesar de figurar no quadro societário apresentado pela fiscalizada, somente veio a ser criada em fevereiro de 2009, conforme Resposta ao TIF nº 08 de 27/07/2011, Ato Constitutivo da Badi Ltd. e Resposta ao TIF nº 19 de 09/05/2012;

c) na resposta ao TIF nº 24 de 04/09/2012, o contribuinte informou que as empresas Investeast (Chipre) e Concórdia Limited (Rússia) iniciaram suas atividades em 2007;

d) a controlada direta Sadia Overseas (Cayman) foi constituída em 2007, conforme Ato Constitutivo da Sadia Overseas traduzido (Resposta ao TIF nº 16 a 18 de 23/04/2012);

e) conforme Resposta ao TIF nº 03 de 01/04/2011, não ocorreram reorganizações societárias envolvendo as subsidiárias da Sadia S/A nos anos auditados (2007 e 2008);

3. EXECUÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL – INTIMAÇÕES E RESPOSTAS

– no que se refere aos lucros auferidos no exterior, foram realizadas as intimações demonstradas no quadro denominado Quadro 1: Termos e intimações (neste quadro, elaborado no corpo do TVF, estão discriminados: o nº do Termo; a data da ciência e os itens solicitados);

– em atendimento às intimações, a empresa auditada apresentou as respostas relacionadas no denominado Quadro 2: Respostas às intimações, elaborado no corpo

do TVF, em que são discriminados: o nº do Termo a que se refere; data da recepção da resposta e os itens apresentados;

4. DEMAIS DOCUMENTOS ANEXADOS PELA FISCALIZAÇÃO

– ao presente processo, foram anexados pela fiscalização os seguintes documentos:

DIPJ/2008 ano-calendário 2007

DIPJ/2009 ano-calendário 2008

Demonstrações financeiras divulgadas de 31/12/2007

Demonstrações financeiras divulgadas de 31/12/2008

Formulário 20-F de 2007

Formulário 20-F de 2008

5. EXAME DOS DEMONSTRATIVOS FINANCEIROS APRESENTADOS

– a auditoria fiscal procedeu ao exame do cálculo da Equivalência Patrimonial dos anos 2007 e 2008, tomando por base os Demonstrativos Financeiros de 31/12/2007 em Reais e de 31/12/2008 em Reais das controladas no exterior e os Balanços Patrimoniais de 31/12/2007 e 31/12/2008 divulgados da Sadia S/A (Balanços Patrimoniais elaborados segundo regras comerciais brasileiras);

– os saldos dos investimentos em controladas no exterior, detidos pela Sadia S/A, em 31/12/2006 e 31/12/2007 e considerados no exame da equivalência patrimonial, foram extraídos dos Demonstrativos financeiros de 31/12/2007 divulgados pela Sadia S/A, Nota Explicativa nº 10;

– em **31/12/2006**, os saldos de investimentos nas controladas Sadia GmbH e Sadia International Ltd. somavam **R\$1.191.837.000**;

– em **31/12/2007**, os saldos de investimentos nas controladas Sadia GmbH, Sadia International Ltd. e Sadia Overseas Ltd somavam **R\$1.557.825.000**;

– para o ano de 2008, os saldos de investimentos em controladas no exterior foram extraídos dos Demonstrativos financeiros de 31/12/2008 divulgados pela Sadia S/A, Nota Explicativa nº 11. Assim, em **31/12/2008**, os saldos de investimentos nas controladas Sadia GmbH, Sadia International Ltd. e Sadia Overseas Ltd. somavam **450.835.000**;

– no que tange aos resultados de Equivalência Patrimonial das controladas no exterior, o contribuinte registrou em seus Balanços Patrimoniais de 31/12/2007 e 31/12/2008 os seguintes valores em Reais:

Quadro 5: Resultados de Equivalência Patrimonial das controladas diretas no exterior da Sadia S/A

Data	Sadia GmbH	Sadia Intl.	Sadia Overseas	Total
31/12/2007	363.774.000	2.214.000	-1.550.000	364.438.000
31/12/2008	-1.190.705.000	35.567.000	-499.000	-1.155.637.000

– com relação às controladas no exterior, o contribuinte obteve resultado positivo de equivalência patrimonial de R\$364.438.000, em 2007, e resultado negativo de (R\$1.155.637.000), em 2008;

– com vistas à verificação da consolidação de resultados das **controladas no exterior**, a fiscalização procedeu ao exame da apuração da equivalência patrimonial, considerando, também, as controladas indiretas. Do exame realizado, conclui-se que os resultados das controladas indiretas foram consolidados em suas respectivas controladoras quando da aplicação do Método de Equivalência Patrimonial (MEP);

– os resultados de equivalência patrimonial apurados pela auditoria fiscal são próximos àqueles constantes nos demonstrativos publicados pelo contribuinte: resultado positivo de R\$365.988.000 (2007) e resultado negativo de (R\$1.106.990.000) (2008);

Quadro 6: Verificação do cálculo da Equivalência Patrimonial das controladas no exterior 2007 e 2008 *				
2007				
INVESTIDA		INVESTIDORA		
Identificação	P.L TOTAL	Identificação	Participação Societária	Saldo do Investimento
Qualy B.V	-2.793.000	Sadia GmbH (Áustria)	100,00%	-2.793.000
Sadia Panamá	-73.000	Sadia GmbH (Áustria)	100,00%	-73.000
Investeast Limited (Chipre)	83.745.000	Sadia GmbH (Áustria)	60,00%	50.247.000
Wellax Food Logistics (L. da Madeira)	1.469.366.000	Sadia GmbH (Áustria)	100,00%	1.469.366.039
Sadia Foods GmbH (Alemanha)	3.296.000	Sadia GmbH (Áustria)	100,00%	3.296.000
Sadia Japan	279.000	Sadia GmbH (Áustria)	100,00%	279.000
Saldo de Investimentos detidos pela Sadia GmbH (Áustria)				1.520.322.039
Saldo de investimentos no Balanço Patrimonial em Reais da Sadia GmbH (Áustria)				1.520.321.887
Sadia Uruguay	2.377.000	Sadia International (Cayman)	100,00%	2.377.000
Sadia Chile	2.615.000	Sadia International (Cayman)	60,00%	1.569.000
Sadia Europe U.K (Reino Unido)	1.824.000	Sadia International (Cayman)	100,00%	1.824.000
Sadia Alimentos (Argentina)	1.092.000	Sadia International (Cayman)	95,00%	1.037.400
Concordia Foods U.K. (Reino Unido)	1.542.000	Sadia International (Cayman)	100,00%	1.542.000
Saldo de investimentos detidos pela Sadia International Ltd. (Cayman)				8.349.400
Saldo de investimentos no Balanço Patrimonial em Reais da Sadia International (Cayman)				8.350.000
Sadia GmbH (Áustria)	1.466.773.926	Sadia S/A	100,00%	1.466.773.926
Sadia International (Cayman)	91.049.000	Sadia S/A	100,00%	91.049.000
Sadia Overseas (Cayman)	-1.548.000	Sadia S/A	100,00%	0
Saldo de Investimentos detidos pela Sadia S/A				1.557.822.926
(a): Saldo de investimentos no Balanço Patrimonial de 31/12/2007 da Sadia S/A				1.557.825.000
(b): Saldo de investimentos no Balanço Patrimonial de 31/12/2006 da Sadia S/A				1.191.837.000
(a) (b): Equivalência Patrimonial na Sadia S/A em 31/12/2007				365.988.000

2008				
Quadro 6: Verificação do cálculo da Equivalência Patrimonial das controladas no exterior 2007 e 2008 *				
INVESTIDA		INVESTIDORA		
Identificação	P.L TOTAL	Identificação	Participação Societária	Saldo do Investimento
Qualy B.V	-8.612.000	Sadia GmbH (Áustria)	100,00%	-8.612.000
Sadia Panamá	20.000	Sadia GmbH (Áustria)	100,00%	20.000
Investeast Limited (Chipre)	127.584.000	Sadia GmbH (Áustria)	60,00%	76.550.400

Wellax Food Logistics (I. da Madeira)	385.108.822	Sadia GmbH (Áustria)	100,00%	385.108.822
Sadia Foods GmbH (Alemanha)	3.095.000	Sadia GmbH (Áustria)	100,00%	3.095.000
Sadia Japan	566.000	Sadia GmbH (Áustria)	100,00%	566.000
Saldo de Investimentos detidos pela Sadia GmbH (Áustria)				456.728.222
Saldo de investimentos no Balanço Patrimonial em Reais da Sadia GmbH (Áustria)				439.260.268
Sadia Uruguay	3.215.000	Sadia International (Cayman)	100,00%	3.215.000
Sadia Chile	1.347.000	Sadia International (Cayman)	60,00%	808.200
Sadia Europe U.K (Reino Unido)	240.000	Sadia International (Cayman)	100,00%	240.000
Sadia Alimentos (Argentina)	229.000	Sadia International (Cayman)	95,00%	217.550
Concordia Foods U.K. (Reino Unido)	2.277.000	Sadia International (Cayman)	100,00%	2.277.000
Saldo de investimentos detidos pela Sadia International Ltd. (Cayman)				67.577.500
Saldo de investimentos no Balanço Patrimonial em Reais da Sadia International (Cayman)				6.657.000
Sadia GmbH (Áustria)	324.219.002	Sadia S/A	100,00%	324.219.002
Sadia International (Cayman)	126.616.000	Sadia S/A	100,00%	126.616.000
Sadia Overseas (Cayman)	-2.047.000	Sadia S/A	100,00%	-2.047.000
Saldo de Investimentos detidos pela Sadia S/A				450.835.000
(a): Saldo de investimentos no Balanço Patrimonial de 31/12/2008 da Sadia S/A				450.835.000
(b): Saldo de investimentos no Balanço Patrimonial de 31/12/2007 da Sadia S/A				1.557.825.000
(a) (b): Equivalência Patrimonial na Sadia S/A em 31/12/2008				-1.106.990.000

* Os valores do PL das investidas e o saldo do investimento das investidoras foram extraídos dos Balanços Patrimoniais expressos em Reais e elaborados conforme regras comerciais brasileiras.

6. RESULTADOS AUFERIDOS NO EXTERIOR PELA CONTROLADORA BRASILEIRA SADIA S/A

6.1 Resultados das controladas diretas e indiretas no exterior em 2007 e 2008

– conforme as demonstrações financeiras em Reais (BRL), elaboradas com base nas normas societárias brasileiras (Demonstrações financeiras em Reais das controladas no exterior de 2007 e 2008) e Balanços Patrimoniais divulgados de 31/12/2007 e 31/12/2008 da Sadia S/A, as controladas diretas e indiretas no exterior da Sadia S/A obtiveram os seguintes resultados em 2007 e 2008:

Quadro 7: Resultados dos Exercícios 2007 e 2008 das controladas diretas e indiretas da Sadia S/A no exterior					
2007					
INVESTIDA			INVESTIDORA		
Identificação	Resultado de Equivalência Patrimonial	Resultado do Exercício antes dos Impostos	Identificação	Resultado de Equivalência Patrimonial	Resultado do Exercício antes dos Impostos
Qualy B.V		-3.838.450	Sadia GmbH (Áustria)		
Sadia Panamá		231.325		448.054.468	446.551.139
Investeast Limited (Chipre)	3.529.637	3.529.637			
Wellax Food Logistics (I. da Madeira)		452.572.297			
Sadia Foods GmbH (Alemanha)		452.796			
Sadia Japan		87.628			
Sadia Uruguay		934.579	Sadia International (Cayman)		
Sadia Chile		984.623			
Sadia Europe U.K (Reino Unido)		1.704.674			
Sadia Alimentos (Argentina)		173.014			
Concordia Foods U.K. (Reino Unido)		-1.714.353		1.759.000	17.450.000
Sadia GmbH (Áustria)	448.054.468	446.551.139	Sadia S/A		
Sadia International (Cayman)	1.759.000	17.450.000			
Sadia Overseas (Cayman)		-1.549.916		364.438.000	798.850.000

Quadro 7: Resultados dos Exercícios 2007 e 2008 das controladas diretas e indiretas da Sadia S/A no exterior					
2008					
INVESTIDA			INVESTIDORA		
Identificação	Resultado de Equivalência Patrimonial	Resultado do Exercício antes dos Impostos	Identificação	Resultado de Equivalência Patrimonial	Resultado do Exercício antes dos Impostos
Qualy B.V		-4.016.202	Sadia GmbH (Áustria)		
Sadia Panamá		94.540			
Investeast Limited (Chipre)	-25.531.490	-25.044.548			
Wellax Food Logistics (I. da Madeira)		-1.498.112.606			
Sadia Foods GmbH (Alemanha)		-998.857			
Sadia Japan		158.848		-1.538.676.241	1.555.791.095
Sadia Uruguay		1.138.134	Sadia International (Cayman)		
Sadia Chile		-1.472.620			
Sadia Europe U.K (Reino Unido)		-1.559.136			
Sadia Alimentos (Argentina)		-1.056.795			
Concordia Foods U.K. (Reino Unido)		1.597.954		-4.260.000	6.489.000
Sadia GmbH (Áustria)	-1.538.676.241	-1.555.791.095	Sadia S/A		
Sadia International (Cayman)	-4.260.000	6.489.000			
Sadia Overseas (Cayman)		-4.667		-1.156.637.000	-3.210.036.000

– com base nos dados apresentados nos quadros 6 e 7 deste termo, podemos verificar que os resultados das controladas indiretas foram consolidados nas suas

respectivas controladoras quando da aplicação do Método de Equivalência Patrimonial (MEP). É o que determina a Instrução Normativa SRF nº 213 de 7 de outubro de 2002, em seu artigo 1º, § 6º (transcrito);

– no caso da Wellax Food Logistics, controlada indireta da Sadia S/A a apresentar resultado mais significativo em 2007, observa-se que o seu lucro de R\$452.572.297,00 está refletido no resultado do MEP de sua controladora, a Sadia GmbH, visto que esta registrou um resultado positivo de equivalência patrimonial de R\$448.054.468;

– os resultados de 2007 e 2008 das controladas indiretas Qualy B.V., Sadia Panamá, Investeast Ltd, Wellax Food Logistics, Sadia Food e Sadia Japan foram consolidados no resultado da controlada direta Sadia GmbH (Áustria) através da aplicação do Método de Equivalência Patrimonial (MEP). Desta maneira, do resultado de 2007 da Holding austriaca, de R\$446.551.139, R\$448.054.468 são provenientes do reconhecimento do resultado da equivalência patrimonial oriundo daquelas controladas indiretas;

– do mesmo modo, os resultados de 2007 e 2008 das controladas indiretas Sadia Urugay, Sadia Chile, Sadia Europe, Sadia Alimentos e Concórdia Foods foram consolidados no resultado de sua controladora Sadia International (Cayman) através do MEP. Deste modo, nos resultados da Sadia International já estão refletidos os resultados de suas controladas;

6.2 Diferenças entre os resultados dos demonstrativos em moeda/legislação comercial local e em reais/legislação comercial brasileira

– no Termo de Intimação nº 18, o contribuinte foi intimado a esclarecer as divergências entre itens dos balanços patrimoniais e resultados apresentados em reais (em resposta ao Termo de Intimação nº 06) versus os dos documentos consularizados, apresentados em moeda estrangeira (em resposta ao Termo de Intimação nº 11);

– em sua Resposta ao TIF nº 18 e 19 de 14/05/2012, o contribuinte esclareceu que ... *para efeito da determinação do valor patrimonial do investimento pela equivalência patrimonial e consolidação, os balanços das empresas controladas foram elaborados com base nas práticas contábeis adotadas no Brasil, (...) As principais divergências entre as práticas contábeis brasileiras e as práticas contábeis adotadas localmente pelas subsidiárias no exterior referem-se a:*

– **Sadia GmbH:** *a legislação societária na Áustria trata os investimentos em controladas pelo custo de aquisição, enquanto pelas normas brasileiras os investimentos em controladas são atualizados pelo método de equivalência patrimonial, ocasionando diferenças pelo não reconhecimento do ganho ou perda (Equivalência Patrimonial) nos resultados das empresas investidas em contrapartida no ativo na conta de investimento.*

– **Wellax Madeira:** *a legislação portuguesa permite contabilizar somente os resultados das operações liquidadas, não registrando os resultados das operações em aberto (não liquidadas). Para atender as regras de consolidação brasileira (Lei 11.638/07 e alterações), por ocasião da conversão das demonstrações contábeis da subsidiária Wellax Madeira, foram considerados os ganhos e perdas (rendimentos, variações cambiais ativas ou passivas, valor justo, entre outros) das operações financeiras não liquidadas.*

– **Sadia Foods:** a legislação alemã não reconhece a adoção do diferido e exige que seja reconhecido no resultado do período. Para atender à legislação societária brasileira em 2007, no momento da conversão das Demonstrações Financeiras foi considerado no Ativo. Em 2008, foi apropriado no resultado de acordo com a alteração introduzida pela Lei nº 11.638/07 e alterações.

– **Sadia Uruguay:** em função da não obrigatoriedade da elaboração das Demonstrações Contábeis no Uruguay, foi enviada à Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Declaração do Imposto de Renda que em virtude de sua peculiaridade diverge em alguns conceitos do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultado.

– **Concórdia Foods:** a principal causa divergente nos resultados de 2007 entre as demonstrações contábeis no Brasil e a Britânica decorreu em função da baixa de um recebível.

– **Sadia U.K.:** a legislação britânica não reconhece a adoção do diferido e exige que seja reconhecido no resultado do período. Para atender a legislação societária brasileira em 2007, no momento da conversão das Demonstrações Financeiras foi considerado no Ativo. Em 2008, foi apropriado no resultado de acordo com a alteração introduzida pela Lei nº 11.638/07 e alterações.

– como posto pelo contribuinte, pelo fato de a legislação comercial austríaca tratar os investimentos em controladas pelo custo de aquisição, não houve o reconhecimento, pelo MEP, do aumento patrimonial advindo da Wellax Food Logistics (Madeira), nos demonstrativos financeiros austríacos;

– deste modo, segundo os Demonstrativos Financeiros traduzidos de 2007 da Sadia GmbH (Áustria), elaborados de acordo com as normas contábeis e comerciais daquele país, a empresa teve prejuízo de - € 600.342,70 (resultado antes da tributação);

– tais demonstrativos, quando traduzidos monetária e contabilmente para Reais e normas comerciais brasileiras, resultam num lucro de R\$446.551.139, dos quais R\$448.054.468 são provenientes do reconhecimento da equivalência patrimonial sobre suas investidas no exterior. Tal fato está demonstrado na DRE em Reais da Sadia GmbH de 2007;

7. DIREITO APLICÁVEL

7.1 Tributação em bases universais dos lucros auferidos no exterior

– a Lei nº 9.249/95, em seu art. 25 (transcrito), determina que os lucros auferidos no exterior sejam computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas na ocasião do levantamento do balanço patrimonial de 31 de dezembro;

– no que tange aos lucros auferidos por **controladas no exterior**, a mesma lei especifica, no § 2º do art. 25 (transcrito), o modo de apuração de tais lucros para fins de determinação do lucro real da controladora brasileira;

– a norma legal estabelece que os lucros auferidos por controladas no exterior, a serem computados na apuração do lucro real da controladora brasileira, deverão ser apurados segundo as normas da legislação brasileira para, em seguida, serem adicionados ao lucro líquido da controladora brasileira;

– os lucros líquidos auferidos por controladas no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil também se sujeitam à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), conforme determina o art. 21 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 24 de agosto de 2001 (transcrito);

– nos termos do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (transcrito), consideram-se disponibilizados os lucros auferidos por controladas no exterior na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

– no caso sob exame, para fins de verificação dos resultados individuais e consolidados das controladas diretas e indiretas no exterior do contribuinte auditado, a auditoria fiscal considerou os demonstrativos elaborados conforme a legislação comercial e práticas contábeis adotadas no Brasil, expressos em Reais;

– na verificação dos acréscimos patrimoniais das controladas no exterior, realizada pela auditoria fiscal, constatou-se que foi aplicado o Método de Equivalência Patrimonial previsto no artigo 248 da Lei nº 6.404/76 e no artigo 384 do RIR/99;

7.2 Compensação de prejuízos em 2007 e 2008

– nossa legislação fiscal de tributação em bases universais admite a possibilidade de compensação de prejuízos contábeis, **desde que no âmbito da mesma controlada ou coligada e desde que se tratem de prejuízos apurados conforme normas comerciais do país de domicílio da controlada ou coligada**. É o que estabelecem os §§ 1º e 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 213 de 7 de outubro de 2002, transcrito:

– no Termo de Intimação nº 11 (item 3), cuja ciência foi dada em 09/09/2011, intimamos o contribuinte a apresentar cópias traduzidas e **consularizadas** das Demonstrações Financeiras (Balanços e Demonstrações do Resultado do Exercício), de todas as controladas diretas e indiretas do exterior, de todos os **exercícios desde o ano de constituição de tais controladas até o ano de 2008**;

– também através do mesmo termo (item 4), o contribuinte foi intimado a, no caso de prejuízos em qualquer uma das controladas diretas e indiretas, informar e demonstrar de forma individualizada por controlada, os prejuízos, o seu período de formação e o período de sua compensação, caso houvesse compensado tais prejuízos;

– **o contribuinte não apresentou os demonstrativos financeiros consularizados desde a data da constituição de suas controladas no exterior, fato que impossibilitou a fiscalização de levantar os prejuízos compensáveis nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002**;

– na resposta de 29/11/2011, o contribuinte apresentou a Planilha dos prejuízos das controladas no exterior (sintetizada no corpo do TVF), que contempla apenas o período de 2006 a 2008.

– a norma fiscal permite a compensação dos **prejuízos apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio e não dos prejuízos apurados com base na escrituração elaborada conforme a legislação comercial brasileira**;

– tendo em vista que não foram apresentadas à fiscalização informações nem demonstrações financeiras elaboradas no país de domicílio da Sadia GmbH (Áustria) e Sadia International (Cayman), que demonstrassem os prejuízos compensáveis, não foi possível proceder à verificação de tais prejuízos de exercícios anteriores a fim de dar cumprimento ao disposto nos §§ 1º e 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002;

– no que tange a tributos pagos no exterior, no caso da Sadia GmbH (Áustria), não houve recolhimento de tributo naquele país em face da Resposta de 29/11/2011 ao Termo de Intimação Fiscal nº 11, em que o contribuinte informou que as subsidiárias e controladas no exterior **não apresentaram saldo de imposto de renda a pagar nos anos-calendário de 2007 e 2008**. Cumpre recordar que aquela *holding* austríaca apurou um prejuízo de – € 600.342,70 naquele país, conforme Demonstrativos Financeiros consularizados de 2007 da Sadia GmbH (Áustria);

– não houve tributo pago na Áustria e também não houve tributo pago na Ilha da Madeira pela controlada indireta Wellax Food Logistics, uma vez que essa sociedade encontra-se estabelecida na Zona Franca da Ilha da Madeira e se beneficia de **isenção do Imposto sobre a Renda português**, referente às chamadas vendas incentivadas, que compreendem as vendas para empresas domiciliadas no território da Ilha da Madeira e as realizadas para compradores domiciliados fora do território português. Esses benefícios fiscais estão previstos no Decreto-lei nº 165/86 e no art. 33 do Estatuto de Benefícios Fiscais Português (Resposta ao Termo de Intimação nº 07 de 21/07/2011);

7.3 Tratados internacionais para evitar a dupla tributação

– as convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento não podem ser interpretadas ou empregadas como um tratado internacional destinado a garantir isenção de impostos;

– tais acordos e convenções visam a evitar a **dupla tributação jurídica**. Vale, assim, dizer que o tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda, firmado entre dois Estados, não tem a finalidade de atribuir competência exclusiva a um dos Estados contratantes de tributar o lucro da pessoa jurídica domiciliada em seu território. O tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda visa, sim, a evitar a **dupla tributação jurídica internacional**;

– a **dupla tributação jurídica internacional** está definida no capítulo introdutório dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

*“1. **A dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos.** Seus efeitos prejudiciais sobre a troca de bens e serviços e a movimentação de capital, tecnologia e pessoas são tão bem conhecidos que raramente se faz necessário dar ênfase à importância da remoção dos obstáculos apresentados pela dupla tributação ao desenvolvimento de relações econômicas entre países.*

2. Há muito, os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico reconhecem a conveniência de esclarecer, padronizar e confirmar a situação fiscal de contribuintes que exerçam atividades comerciais, industriais, financeiras, ou de qualquer outro tipo, em outros países por meio da aplicação por todos os países de soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação.

3. Este é o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre Rendimento e o Capital da OCDE, que proporciona meios para solucionar de maneira uniforme os problemas mais comuns que surgem na área de dupla tributação jurídica internacional. Conforme recomendação do Conselho da OCDE, os países membros ao concluir ou revisar convenções bilaterais, deverão observar esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e levar em consideração as ressalvas ali contidas, devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários, conforme de tempos em tempos modificados, e segundo suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das

disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo” (Grifos nossos)

– ainda nos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)”, no capítulo que trata do “Comentário ao Artigo 1 relativo às pessoas visadas”, Parágrafo 23, encontramos o disposto a seguir:

“23. A utilização de sociedades-base também pode ser tratada por meio de disposições que tratem de sociedades controladas no exterior. Um número significativo de países membros e não-membros atualmente adota essa legislação. Embora o objetivo desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas normas, agora internacionalmente reconhecidas como instrumento legítimo de proteção da base tributária interna, é que resultam na tributação, pelo Estado Contratante, do rendimento atribuído à participação de seus residentes em certas entidades estrangeiras. Argumenta-se, por vezes, com base em certa interpretação de disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de controladas estrangeiras entraria em conflito com essas disposições. Pelas razões expostas no parágrafo 14 do Comentário ao Artigo 7 e 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está de acordo com a redação das disposições. Também não se sustenta quando as disposições são interpretadas em seu contexto. Assim, embora alguns países entendam ser útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das controladas estrangeiras não entra em conflito com a Convenção, esse esclarecimento não se faz necessário. Admite-se que a legislação de controladas estrangeiras estruturada dessa maneira não é contrária às disposições da Convenção.”

– assim, a pretensão do fisco brasileiro não recai sobre o contribuinte domiciliado na Áustria, a Sadia GmbH, cujo resultado de 2007 foi um prejuízo de - € 600.342,70, mas, sim, sobre o lucro auferido no exterior pela controladora brasileira Sadia S/A por intermédio de suas controladas domiciliadas no exterior e que se considera disponibilizados na data do balanço, conforme art. 74 da MP nº 2.158-35;

– conforme previamente exposto no item 6.2 deste termo, os resultados da *holding* austríaca Sadia GmbH, quando apurados em conformidade com as normas comerciais brasileiras, resultam num lucro de R\$446.551.139, dos quais R\$448.054.468 são provenientes do reconhecimento da equivalência patrimonial sobre suas investidas no exterior. Tal fato está demonstrado na DRE em Reais da Sadia GmbH de 2007. A diferença nos resultados apurados em cada país surge, sobretudo, em razão da inexistência do MEP nas regras comerciais austríacas, país onde os investimentos em controladas são registrados pelo custo de aquisição;

– o parágrafo 1 do artigo 7 da Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Áustria (Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976), dispõe que:

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.”

– no capítulo que trata do “Comentário ao Artigo 7” dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)”, título II “Comentários às disposições do Artigo”, Parágrafo 14, encontramos a seguinte orientação quanto à interpretação do Parágrafo 1 do Artigo 7:

“14. O propósito do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um estado Contratante de tributar seus próprios residentes segundo as disposições referentes a empresas estrangeiras controladas contidas em sua legislação interna, embora o imposto incidente sobre esses residentes possa ser calculado por referência à parcela dos lucros de empresa residente no outro estado Contratante atribuída à participação desses residentes na empresa. O imposto exigido dessa forma por um Estado de seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se poderá dizer que está sendo exigido sobre tais lucros)vide também o parágrafo 23 do Comentário ao Artigo 1 e os parágrafos 37 a 39 do Comentário ao Artigo 10).” (Grifos nossos).

– a legislação fiscal pátria, quando determina que os lucros auferidos no exterior por controladas domiciliadas em outros Estados sejam adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora brasileira, permite que o Estado contratante (Brasil) exerça o direito de tributar seu próprio residente, que é a controladora brasileira (Sadia S/A), segundo as disposições inerentes à matéria em sua legislação doméstica;

8. INFRAÇÕES APURADAS PELA FISCALIZAÇÃO

Lucros auferidos no exterior não disponibilizados no Brasil em 2007 e 2008

– a Fiscalização verificou, através das fichas 09A das DIPJ dos anos-calendário 2007 e 2008, linha 05 (AC 2007) e linha 08 (AC 2008), em “Lucros disponibilizados no exterior”, que o contribuinte deixou de adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos no exterior pelas suas controladas diretas conforme determina o art. 25, § 2º, inciso II da Lei nº 9.429/95 (transcreve);

– nos termos do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (transcrito), consideram-se disponibilizados os lucros auferidos por controladas no exterior na data do balanço no qual tiverem sido apurados:

– no caso sob exame, para fins de verificação dos resultados individuais e consolidados das controladas diretas e indiretas no exterior do contribuinte auditado, a auditoria fiscal considerou os demonstrativos elaborados conforme a legislação comercial e práticas contábeis adotadas no Brasil, expressos em Reais;

– ante todo o exposto, e considerando os resultados constantes nos (Demonstrações financeiras em Reais das controladas no exterior de 2007 e 2008) assim como as informações declaradas pelo contribuinte na DIPJ dos anos-calendário 2007 e 2008, fichas 35, a auditoria fiscal apurou lucros auferidos por controladas domiciliadas no exterior, não incluídos no lucro líquido da controladora brasileira para fins de apuração do lucro real, conforme quadro a seguir:

Lucros das controladas no exterior não adicionados ao lucro líquido da controladora Sadia S/A (apurados conforme a legislação brasileira)	
2007	2008

Identificação	Resultado do Exercício antes dos Impostos	Identificação	Resultado do Exercício antes dos Impostos
Sadia GmbH (Áustria)	446.551.139	Sadia GmbH (Áustria)	
Sadia International (Cayman)	17.450.000	Sadia International (Cayman)	6.489.000
Sadia S/A		Sadia S/A	

– esses lucros são passíveis de disponibilização para fim de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do fiscalizado, nos termos do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35;

– ante o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN e Artigo 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), faz-se necessário o lançamento de ofício do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidentes sobre os lucros não disponibilizados do exterior, cuja base de cálculo totaliza R\$464.001.139,00 (AC 2007) e R\$6.489.000,00 (AC 2008), em cumprimento ao disposto no art. 25 e §§ da Lei 9.249/95; art. 249, inciso II e art. 394 do RIR/99 e arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001;

9. FORMALIZAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

9.1 Processo administrativo fiscal

(...)

9.2 Retificação do LALUR

– em razão das infrações tributárias aqui apontadas, fica o contribuinte intimado a proceder às devidas retificações em seu Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR) e no Registro de Apuração da Contribuição Social.

A contribuinte, por seus procuradores devidamente constituídos (Instrumento de Mandato às fls. 4.923 a 4.927), apresentou impugnação aos lançamentos (fls. 4.866 a 4.922), sob os seguintes argumentos:

DOS FATOS

– a Impugnante é pessoa jurídica de direito privado que se dedica à criação, produção e abate de aves, suínos, bovinos, industrialização e/ou comercialização de carnes in-natura, produtos processados, massas, vegetais congelados e derivados de soja. Além de atender ao mercado interno, a Impugnante, à época dos fatos geradores, já era líder de exportação no segmento em que atuava e, para tanto, contava com subsidiárias ou escritórios de vendas em vários países da Europa, Ásia e América do Sul;

– nos anos-calendário de 2007 e 2008, a Impugnante detinha participação no exterior de 100% (cem por cento) no capital social da **SADIA INTERNACIONAL LTD** (“SADIA INTERNATIONAL”), **SADIA OVERSEAS** (“SADIA OVERSEAS”) e da **SADIA GMBH** (“SADIA GMBH”), sediadas nas Ilhas Cayman e na Áustria, respectivamente, conforme informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ – Anos-Calendário 2007 e 2008;

– por sua vez, essas três empresas controladas diretas da Impugnante, nos anos-calendário de 2007 e 2008, detinham participações societárias em diversas empresas sediadas em outros países, em percentuais que variavam de 60% a 100%;

– para ilustrar a situação em análise, a Impugnante apresenta quadro sumarizado descrevendo a organização societária das empresas do Grupo Sadia, envolvidas diretamente na presente controvérsia, no período em discussão, demonstrando que:

1) A SADIA GMBH (Áustria) detinha:

a) 100% das empresas: Wellax (Ilha da Madeira); Sadia Foods (Alemanha), Sadia Panamá; Sadia Japão; Qualy BV (Holanda);

b) 60% da Investeast (Chipre);

2) A SADIA INTERNATIONAL (Cayman) detinha:

a) 100% das empresas: Sadia Uruguay, Sadia UK (Reino Unido) e Concórdia Foods UK (Reino Unido);

b) 60% da Sadia Chile e;

c) 95% da Sadia Alimentos (Argentina);

– no desenvolvimento de suas atividades sociais, seja como fabricante de produtos alimentícios ou como controladora das sociedades acima indicadas, a Impugnante sempre adotou procedimentos fiscais e contábeis em estrita observância à legislação aplicável, bem como suas subsidiárias adotaram a legislação de seu domicílio – quando aplicável – nos termos da legislação brasileira;

– como se verifica do Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), as autoridades fiscais autuantes, de forma equivocada, entenderam que os lucros auferidos pela **SADIA INTERNATIONAL LTD** e **SADIA GMBH** deveriam ser adicionados à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em atenção ao disposto no art. 25, § 2º, inciso II, da Lei nº 9.429/95;

– a exigência de IRPJ e CSLL com relação aos lucros auferidos pela **SADIA INTERNATIONAL** e **SADIA GMBH** foi fundamentada essencialmente no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que determina a tributação de lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas no final de cada ano-calendário, **independentemente da efetiva disponibilização desses lucros à empresa brasileira;**

– a impugnante não pode concordar com qualquer das imputações realizadas pelas autoridades fiscais, em primeiro lugar, porque incorreu a disponibilidade econômica ou jurídica da renda gerada pelas controladas diretas, já que não houve disponibilidade à empresa brasileira controladora, no caso a Impugnante;

– essa matéria, tendo em vista sua relevância e constitucionalidade, é objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588/DF, que se encontra em fase final de julgamento e já conta com o voto de nove dos onze Ministros;

– vale ressaltar o posicionamento dos Ministros Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski e Sepúlveda Pertence, Celso de Mello, Cezar Peluso que julgam a Ação Direta de Inconstitucionalidade totalmente procedente, reconhecendo a inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001;

– ademais, o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário 611.584 (“Caso Caomo”), reconheceu a repercussão geral da discussão sobre a

constitucionalidade do art. 74 e parágrafo único da MP 2.158-35/2001, que estabelece que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Atualmente, aguarda-se julgamento do processo perante o Supremo Tribunal Federal;

– além disso, tanto com relação à SADIA INTERNATIONAL (em parte) como em relação à SADIA GMBH (em relação a todo o lucro supostamente tributável), verifica-se que as autoridades fiscais ignoram o fato de que lucros das controladas indiretas devem primeiramente ser disponibilizados às controladas diretas no exterior para somente aí, então, serem passíveis de tributação no Brasil. No caso da SADIA GMBH, especialmente, pretendeu a Autoridade Fiscal submeter lucros à tributação no Brasil em relação ao ano de 2007, quando, na verdade, a empresa austríaca operou com prejuízo nesse ano;

– ainda que fosse admissível, no caso específico da SADIA GMBH, sediada na Áustria, a tributação no Brasil dos lucros líquidos apurados em balanço gerencial consolidado, que considerasse as controladas indiretas mesmo antes de uma efetiva disponibilização de tais lucros para a empresa austríaca, haveria ainda a impossibilidade dessa tributação, tendo em vista a existência do Tratado para Evitar a Dupla Tributação celebrado entre o Brasil e a Áustria, de forma que não há que se falar na tributação dos lucros refletidos no Brasil por meio dessa controlada direta da Impugnante;

– por fim, alegaram as autoridades fiscais que a Impugnante teria deixado de apresentar à fiscalização informações e demonstrações financeiras elaboradas no país de domicílio da SADIA GmbH (Áustria) e SADIA INTERNATIONAL (Cayman) que demonstrassem os prejuízos compensáveis. De fato, em razão da quantidade e antiguidade dos documentos solicitados pela fiscalização, somado ao prazo estipulado para tal apresentação, a Impugnante se viu impossibilitada de apresentar referidos documentos no curso da fiscalização. Contudo, nessa oportunidade, a Impugnante apresenta e comprova todos os documentos que demonstram a apuração dos prejuízos pelas suas controladas diretas e indiretas;

– dessa forma, a Impugnante demonstrará abaixo a total improcedência do presente lançamento e a consequente necessidade da declaração da integral improcedência das exigências consubstanciadas nos autos de infração ora combatidos;

DO DIREITO

1. Da Tributação dos lucros Auferidos por Controladas Indiretas no Exterior

– antes de adentrar nessa discussão de mérito, é de extrema importância a análise do histórico da legislação tributária, estabelecendo a norma aplicável ao caso em discussão, a fim de determinar seu impacto na tributação dos lucros auferidos por controladas no exterior, na forma estabelecida pelo art. 74 da MP 2.258-35;

1.1. Evolução Legislativa do Regime de Tributação dos Lucros de Controladas e Coligadas no Exterior

– até o final do ano-calendário de 1995, a legislação brasileira adotava o princípio da territorialidade que, em apertada síntese, afastava do âmbito da tributação toda renda cuja fonte de produção fosse localizada no exterior;

– a promulgação da Lei nº 9.249 em 26 de dezembro de 1995 (“Lei 9.249/95”) veio alterar o cenário tributário brasileiro, vez que instituiu a tributação com base no critério da universalidade, pelo qual é considerada renda tributável pelo país de residência a totalidade auferida pelo contribuinte, independentemente do local de sua produção;

– o art. 25 da Lei nº 9.249/95 (transcrito parcialmente) previu que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior deveriam ser computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas, correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano, estabelecendo que os rendimentos e ganhos de capital seriam computados na apuração do lucro líquido da pessoa jurídica à medida de sua percepção, ao passo que os lucros auferidos por controladas e coligadas seriam apurados nos respectivos balanços e adicionados ao lucro líquido da pessoa jurídica brasileira, para fins do lucro real, na proporção de sua participação;

– a despeito de ter como objetivo regulamentar a Lei nº 9.249/95, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 38/96 que alterou a regra de tributação de lucros auferidos no exterior, ao dispor que os lucros somente deveriam ser adicionados ao lucro real da controladora ou coligada brasileira no momento da sua efetiva disponibilização. Determinou o § 1º do artigo 2º que “*consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior*”;

– considerando que a Lei nº 9.249/95 somente produziu efeitos a partir do ano-calendário de 1996, quando a Instrução Normativa nº 38/96 já havia sido editada, a tributação dos lucros auferidos no exterior foi, desde o início, alocada à data da efetiva disponibilização dos lucros à empresa brasileira;

– além disso, a Lei nº 9.430/96, em seu artigo 16, trouxe regras complementares acerca da tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, em especial com relação a arbitramento de lucro no exterior, tratamento de resultados de aplicações financeiras e compensação de tributos pagos no exterior;

– já a Lei nº 9.532/97 seguiu a mesma orientação prevista na Instrução Normativa nº 38/96 e, em consonância com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, previu a tributação dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, no momento da efetiva disponibilização para a controladora ou coligada brasileira (transcreve o art. 1º da referida lei);

– posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que, em seu artigo 74 (transcrito), alterou a sistemática de tributação dos lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior. De acordo com essa norma, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento;

– essa regra passou a ter vigência a partir do ano-calendário de 2002, mas a própria Medida Provisória determinou que os lucros relativos aos anos-calendário anteriores não disponibilizados à empresa brasileira deveriam ser considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, independentemente do efetivo recebimento pela investidora;

– os critérios normativos da Medida Provisória nº 2.158/2001 podem ser assim sintetizados:

Hipótese

1: materialidade: coligada ou controlada auferir renda/lucro

2: sujeito passivo: empresa brasileira

3: momento: data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento" (caput)

Consequência

Disponibilização automática de lucros, sujeito à regulamentação infralegal para definição de critérios de disponibilidade para inclusão dos lucros auferidos do exterior na apuração do lucro real.

– a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não revogou a legislação anterior sobre a matéria, mas somente criou uma nova hipótese de disponibilização dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior;

– continuam aplicáveis as disposições do artigo 25, § 2º da Lei nº 9.249/95, segundo os quais os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior devem ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real, da empresa brasileira na proporção de sua participação no capital social da controlada ou coligada;

– para aplicação do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, seria necessária a edição de regulamentação infralegal para a definição das regras para inclusão dos rendimentos provenientes do exterior na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

– assim, verifica-se, da simples leitura do *caput* do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que ao estabelecer “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento”, existe uma norma jurídica de eficácia diferida;

– visando regulamentar a tributação dos lucros auferidos pelas coligadas e controladas no exterior, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa nº 213/02 que prevê os procedimentos a serem adotados pelos contribuintes para fins de inclusão dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, trazendo operacionalidade e sentido, desde 2002, à tributação automática dos lucros no exterior;

1.2. Da Sistemática da Tributação no Brasil do lucro das controladas diretas e indiretas no exterior, nos termos da Instrução Normativa nº 213/02

– a Instrução Normativa nº 213/02 estabeleceu a regulamentação prevista no artigo 74 *in fine* da MP nº 2.158/01, a ser adotada pelos contribuintes para fins de inclusão dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (transcreve o art. 1º);

- essa nova norma administrativa regulamentar revogou expressamente a Instrução Normativa nº 38/96, porém reafirmou literalmente seus ditames quanto às hipóteses de equiparação a atos de disponibilização de lucros;

– por outro lado, a Instrução Normativa 213/02 reiterou a orientação da Instrução Normativa nº 38/97 ao determinar que os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica na qual a controlada direta estrangeira detenha participação sejam consolidados no balanço da controlada direta estrangeira para efeitos de determinação do lucro real da empresa brasileira;

– é importante demonstrar os novos critérios normativos da Medida Provisória nº 2.158/2001 com a interpretação da Instrução Normativa nº 213/02:

Hipótese

1: **materialidade:** coligada ou controlada auferir renda/lucro

2: **sujeito passivo:** empresa brasileira

3: **momento:** consolidação dos resultados das participações indiretas na pessoa jurídica com participação direta

Solução Normativa (Consequência)

Em 31 de dezembro de cada ano, inclusão dos lucros auferidos pela controlada no exterior na apuração do lucro real.

– diante da demonstração de toda a evolução da legislação que envolve a matéria em debate, é de se concluir que devem ser observados todos os procedimentos contidos na Instrução Normativa nº 213/02 para fins de inclusão dos lucros auferidos por controladas diretas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, sob pena de violação ao princípio da segurança jurídica;

– a Receita Federal do Brasil determinou, no § 5º do artigo 1º da Instrução Normativa nº 213/02 (transcrito), que seus lucros devem ser computados diretamente na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de forma individualizada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país. Trata-se de uma apuração individualizada sob uma visão horizontal;

– ao tratar das controladas indiretas, a Receita Federal do Brasil determinou que seus lucros seriam consolidados no balanço da controlada direta (filial, sucursal, controlada ou coligada) para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora, nos termos do art. 1º, § 6º da referida Instrução Normativa (transcritos). Trata-se da consolidação vertical;

– a consolidação vertical acontece quando a controlada direta tem qualquer tipo de participação em outras empresas coligadas ou controladas. Assim, de acordo com a regulamentação introduzida pela Secretaria da Receita Federal, os lucros das controladas diretas (SADIA GMBH e SADIA INTERNATIONAL) são adicionados ao lucro líquido da controladora brasileira; enquanto os lucros das controladas indiretas são consolidados na apuração dos lucros da controlada direta para, então, serem adicionados ao lucro líquido, para fins de apuração do lucro real, da controladora brasileira;

– assim, a sistemática de tributação dos lucros auferidos por controladas indiretas é clara: tanto os lucros como os impostos pagos devem ser consolidados na controlada direta (SADIA GMBH E SADIA INTERNATIONAL) para, então, serem sujeitos à tributação no Brasil (Impugnante);

– daí decorrem duas importantes consequências:

(i) lucros e prejuízos apurados por empresas organizadas em cadeia vertical necessariamente são consolidados no primeiro nível, de forma que os prejuízos apurados por uma controlada indireta ou mesmo pela controlada direta possam ser compensados com os lucros de outras controladas indiretas ou da própria controlada direta, resultando um lucro líquido tributável no Brasil nos termos da legislação vigente; e

(ii) as regras de tributação aplicáveis à jurisdição em que se situa a controlada direta devem ser respeitadas, já que os lucros ali consolidados são ou serão

necessariamente lucros da própria controlada direta antes que possa se cogitar em disponibilização de tais lucros para a controladora final no Brasil;

– significa dizer que os lucros consolidados no primeiro nível serão tributados pela empresa brasileira como lucro dessa controlada no exterior, no caso dos autos, as empresas **SADIA GMBH e SADIA INTERNATIONAL LTD**, conforme o caso;

– a Instrução Normativa nº 213/02, ao exigir a consolidação, no primeiro nível de controle, dos lucros auferidos pelas controladas indiretas, esclareceu dois aspectos, como dito anteriormente: (i) a necessidade de compensação de lucros e prejuízos entre as controladas diretas e indiretas, e (ii) a evidência de que os lucros ou prejuízos de controladas serão necessariamente lucros ou prejuízos da própria controlada direta antes que possam ser considerados disponibilizados para a controladora brasileira;

– não há de se confundir os esclarecimentos acima trazidos pela Instrução Normativa nº 213/02 com o momento em que os lucros das controladas indiretas devem ser considerados lucros passíveis de tributação no Brasil. Se tais lucros das controladas indiretas não foram ainda distribuídos ou de outra forma disponibilizados para a controlada direta, e não foram ainda refletidos em seu patrimônio líquido societário, nos termos dos princípios contábeis do país de residência da controlada ou coligada no exterior, não há que se falar em consideração de tais lucros na consolidação determinada pela referida Instrução Normativa para fins de tributação no Brasil;

– o fato de a Áustria não aplicar o método da equivalência patrimonial para registrar em seus livros, segundo os princípios contábeis do país de residência, os lucros auferidos pelas subsidiárias (controladas e coligadas), como bem reconheceram as autoridades fiscais à fl. 23 do TVF, de fato resulta na impossibilidade de reconhecimento desses lucros no Brasil para fins fiscais;

– dessa forma, não há como tributar tais lucros no Brasil, ainda não disponibilizados à empresa austríaca, controlada direta da Impugnante. Esse efeito decorre da própria sistemática da referida Instrução Normativa;

– em suma, não poderia o artigo 74 da MP 2.158, cuidar, como não o fez, de controladas indiretas, quando seus lucros não tiverem ainda disponibilizados para a controlada direta no exterior. Ou seja, haverá tributação de lucros estrangeiros no Brasil somente se houver impacto contábil e fiscal nos livros da controlada ou coligada direta no exterior, caso em que se aplicará o artigo 74 da Medida Provisória 2.158 ou os tratados de bitributação celebrados pelo Brasil;

– reforçando o argumento sobre a necessidade de uma disponibilização dos lucros para a controlada direta no exterior, para que o MEP possa ser aplicado com consistência na sistemática da Instrução Normativa nº 213/02, para impor tributação no Brasil, ressalta-se que a própria Instrução Normativa nº 213/02, em seu artigo 14, § 6º, determina a consolidação, na controlada direta, de todos os tributos pagos pelas controladas indiretas no exterior, o que inclui **os impostos retidos na fonte em distribuições de lucros para sócios na cadeia vertical**. Essa consolidação no primeiro nível ocorre **no mesmo momento** em que são consolidados os lucros ou prejuízos para fins de tributação no Brasil. Faz sentido que a consolidação de lucros no primeiro nível, para fins de tributação no Brasil, ocorra no mesmo período em que houve uma disponibilização para o sócio (controlada direta), momento em que se incidiu, também, qualquer imposto de renda na fonte sobre tais disponibilizações (distribuição ou capitalização/reinvestimento dos lucros). Essa é a única

interpretação da Instrução Normativa nº 213/2002 coerente com os artigos 1º, § 6º, e 14, § 6º;

– infere-se da própria sistemática da Instrução Normativa nº 213/2002 que seria inconsistente incluir, na consolidação determinada pelo artigo 1º, § 6º, lucros de controladas indiretas ainda não disponibilizados aos sócios no exterior (seja por capitalização de tais lucros, seja por efetiva distribuição), quando não houve ainda sequer a hipótese de incidência do eventual imposto de renda retido na fonte sobre a distribuição ou disponibilização de tais lucros para a controlada direta;

– é forçoso concluir que não há que se falar em tributação, no ano de 2007, de lucros auferidos no exterior por meio da SADIA GMBH, sediada na Áustria, já que esta apurou prejuízo contábil, em observância à legislação de seu domicílio e conforme bem evidenciaram as autoridades fiscais. O mesmo se aplica parcialmente em relação aos lucros da SADIA INTERNATIONAL e de suas controladas indiretas, cuja tributação está sendo exigida pelas autoridades fiscais;

2. As Convenções para Evitar Dupla Tributação e o Modelo de Tributação de Lucros Auferidos por Controladas Diretas e Indiretas no Exterior Estabelecido pelo Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35

– não obstante os argumentos já expostos acima, as autoridades fiscais entenderam que os lucros auferidos pela SADIA GMBH, sediada na Áustria, deveriam ser disponibilizados à Impugnante ao final do ano-calendário de 2007 e estariam sujeitos ao IRPJ e à CSLL, nos moldes do artigo 74 da MP 2.158-35;

– a acusação das autoridades fiscais parece ser de que a aplicação do artigo 7º do Tratado Áustria-Brasil resta prejudicada, em virtude da legislação interna, que determina que os lucros auferidos por controladas no exterior sejam adicionados ao lucro líquido da controladora brasileira. A fiscalização no TVF, no entanto, não estende seu raciocínio para justificar tal potencial “prevalência” do artigo 74 da MP 2.158-35 sobre as disposições do Tratado Áustria-Brasil;

– a Impugnante entende que tais argumentos jamais podem prosperar, sob pena de ofensa aos dispositivos do Tratado Áustria-Brasil;

2.1. Comentários gerais sobre a aplicação de Tratados ao caso sob análise

– o objetivo dos Tratados é evitar a dupla tributação da renda em operações econômicas internacionais, conforme entendimento uniforme da doutrina sobre tributação internacional. Nesse sentido, faz-se importante traçar a distinção entre dupla tributação jurídica e dupla tributação econômica;

– para essa finalidade, deve-se considerar a tributação da renda desde o seu auferimento pela subsidiária até a sua distribuição para a investidora;

– como regra geral, o primeiro nível de tributação ocorre no momento em que a subsidiária é tributada em seu país de residência fiscal com relação aos lucros auferidos em sua atividade operacional, ou seja, tributação em razão da residência;

– a nova tributação incide, geralmente, no momento em que a subsidiária distribui lucros para a investidora. Nesta etapa, é novamente a jurisdição de residência da subsidiária que determina um segundo nível de tributação, desta vez na fonte e cujo ônus financeiro é atribuível ao beneficiário dos rendimentos, isto é, tributação em razão de fonte de recursos;

– até esse momento, observa-se que a mesma renda pode vir a ser tributada duas vezes, ou seja, em duas pessoas jurídicas distintas, pelo país de residência da subsidiária. A dupla tributação, neste cenário, corresponde à dupla tributação econômica, uma vez que o ônus financeiro é atribuível a duas pessoas distintas

(subsidiária e investidora). Esta dupla tributação surge em um contexto puramente doméstico, resultante da aplicação da legislação doméstica de uma só jurisdição;

– a distribuição de lucros pode, ainda, ser tributada em um terceiro nível pelo país de residência da investidora, a tributação em razão da residência. Nesse caso, tem-se que a mesma renda é tributada nas mãos da mesma pessoa: a investidora. Ou seja, os lucros (recebidos na forma de dividendos) que já foram tributados na subsidiária e na investidora pelo país de residência da subsidiária, são novamente reduzidos por um terceiro nível de tributação determinado pelo país de residência fiscal da investidora. A dupla tributação, nesse cenário, é considerada dupla tributação jurídica, uma vez que o ônus financeiro incide duplamente nas mãos da mesma pessoa, isto é, a investidora, e surge em um cenário internacional resultante da aplicação das legislações domésticas de duas jurisdições;

– a dupla tributação econômica também pode ocorrer quando um determinado rendimento é atribuído a pessoas diferentes por força da legislação doméstica do Estados envolvidos. Nesta hipótese, a dupla tributação econômica surge em contexto internacional, mas como resultante da aplicação das legislações domésticas de duas jurisdições;

– tratados que seguem a Convenção Modelo da OCDE são somente eficazes para mitigar a dupla tributação jurídica a não versam sobre a dupla tributação econômica, seja ela em contextos domésticos ou internacionais. Ou seja, tratados somente lidam com dupla tributação derivada da tributação imposta à mesma pessoa pelo país onde está localizada a fonte dos recursos e da tributação imposta pelo país de residência do beneficiário dos mesmos, tal como fora, inclusive, reconhecido pelo próprio TVF, como se verifica da seguinte transcrição retirada da fl. 21:

“As convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento não podem ser interpretadas ou empregadas como um tratado internacional destinado a garantir isenção de impostos.

Tais acordos e convenções visam a evitar a dupla tributação jurídica. Vale, assim, dizer que o tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda, firmado entre dois Estados, não tem a finalidade de atribuir competência exclusiva a um dos Estados contratantes de tributar o lucro da pessoa jurídica domiciliada em seu território. O tratado para evitar a dupla tributação em matéria de imposto sobre a renda visa, sim, a evitar a dupla tributação jurídica internacional”. (grifos da Impugnante)

– no entanto, a própria OCDE reconhece, nos Comentários aos Artigos da Convenção Modelo, que a dupla tributação econômica é um obstáculo relevante ao desenvolvimento do investimento internacional que deve tentar ser solucionado pelos próprios Estados através de acordos bilaterais ou regras domésticas. Confira-se:

“49. O efeito combinado dos parágrafos 1 e 2 do Artigo 10 e Artigo 23 (Artigo 23A e 23B, conforme conveniente) é que o Estado de residência do acionista tem permissão de tributar dividendos surgidos no outro Estado, mas devendo creditar, contra seu próprio imposto sobre tais dividendos, o imposto exigido pelo Estado da fonte dos dividendos à alíquota fixada nos termos do parágrafo 2 do Artigo 10. Esse regime se aplica igualmente no caso de o beneficiário dos dividendos ser a controladora que receba dividendos de subsidiária; nesse caso, o imposto retido no Estado da subsidiária e creditado no Estado da controladora – é limitado a 5 por cento do montante total dos dividendos pela aplicação da alínea a) do parágrafo 2 do Artigo 10.

50. Essas disposições evitam, de maneira eficaz, a dupla tributação jurídica dos dividendos, mas não previnem a tributação recorrente de pessoas jurídicas em relação aos lucros distribuídos à controladora: primeiro à subsidiária e novamente à controladora. Essa tributação recorrente cria um obstáculo muito importante ao desenvolvimento dos investimentos internacionais. Vários Estados reconheceram esse fato e inseriram em sua legislação interna disposições destinadas a contornar esse obstáculo. Além disso, com frequência são inseridas disposições visando esse fim em convenções de dupla tributação.

51. O Comitê de Assuntos Fiscais considerou se seria apropriado modificar o Artigo 23 da Convenção para solucionar essa questão. Embora muitos Estados apoiassem a inserção dessa disposição na Convenção Modelo, ela deparou várias dificuldades, em consequência das diversas opiniões dos Estados e da variedade de soluções possíveis. Alguns Estados, temendo sonegação tributária, optaram por manter sua liberdade de ação e por resolver a questão apenas em sua legislação interna” (grifos nossos)

– assim, é possível observar que as implicações negativas decorrentes da dupla tributação econômica tanto saltam aos olhos que até mesmo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE já considerou alterar o artigo 23 da Convenção Modelo para inserir uma provisão que mitigue seus impactos;

– não obstante, não houve consenso entre os países membros quanto ao formato a ser adotado. Desta forma, a OCDE somente enfatiza a recomendação, em seus Comentários aos Artigos da Convenção Modelo, para que os Estados desenvolvam técnicas para abrandar os impactos negativos da dupla tributação econômica;

– utilizando o raciocínio da dupla tributação econômica e da dupla tributação jurídica ao modelo de tributação adotado pelo Brasil, verifica-se primeiramente que o artigo 25 da Lei nº 9.249/95 estabeleceu que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, inclusive aqueles auferidos por filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, de pessoas jurídicas brasileiras, serão adicionados ao lucro real da empresa brasileira ao final de cada ano-calendário;

– o artigo 1º da Lei nº 9.532/97, por sua vez, estabelece uma série de eventos pelos quais os lucros devem ser considerados disponibilizados à pessoa jurídica brasileira, tais como (i) a apuração em balanço, no caso de filial ou sucursal no exterior e (ii) o pagamento ou crédito em conta representativa de obrigação da empresa brasileira, no caso de controladas ou coligadas no exterior;

– não obstante, o artigo 74 da MP 2.158-35 veio estabelecer que os lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior devem ser considerados disponibilizados para a pessoa jurídica no Brasil em 31 de dezembro de cada ano;

– ou seja, os rendimentos auferidos por pessoas jurídicas brasileiras de suas controladas ou coligadas no exterior sofrerão, como regra geral, tributação em três diferentes níveis: (i) tributação dos lucros das controladas ou coligadas nas mãos destas e pelo seu país de residência, (ii) tributação dos lucros quando distribuídos à empresa brasileira, nas mãos destas, pelo país de fonte dos rendimentos (i.e., país de residência da empresa distribuidora dos lucros); e (iii) tributação dos lucros no Brasil quando disponibilizadas à empresa brasileira;

– com o propósito de afastar a dupla tributação jurídica destes rendimentos, ou seja, a tributação do beneficiário pelo país de fonte e pelo seu país de residência, a aplicação de um tratado que segue a Convenção Modelo da OCDE deveria, a princípio, produzir os seguintes efeitos:

(i) através do artigo 7º do Tratado, garantir a tributação exclusiva dos lucros auferidos pela controlada ou coligada ao seu país de residência, até que este lucro seja disponibilizado à empresa controladora brasileira;

(ii) no momento da disponibilização do lucro à empresa controladora na forma de dividendos, permitir, através do artigo 10, que o país de fonte destes rendimentos sujeite-os a uma tributação limitada, bem como garantir que o país de residência do beneficiário conceda crédito ao imposto retido pelo país de fonte ou isenção fiscal;

– assim, em aplicação estrita do artigo 7º dos Tratados, os lucros auferidos por uma subsidiária residente em um país com quem o Brasil possua um tratado em vigor somente podem estar sujeitos à tributação pelo IRPJ e CSLL quando efetivamente distribuídos à controladora brasileira na forma de dividendos. No entanto, caso o tratado em questão estabeleça um regime de isenção sobre dividendos, o Brasil estará, também nessa oportunidade, impedido de tributar estes rendimentos;

– este é o tratamento fiscal que deve ser conferido aos lucros auferidos e dividendos distribuídos por subsidiárias de pessoas jurídicas brasileiras residentes na Áustria, como a Impugnante, por exemplo. Isto porque os artigos 7º, §1º e 23, §2º, do Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976 (“Tratado Áustria-Brasil”), estabelecem, respectivamente, que:

7.1. 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.

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

– no caso em tela, as autoridades fiscais consideraram que os lucros auferidos pela SADIA GMBH, sediada na Áustria, deveriam ser disponibilizados à Impugnante ao final dos anos-calendário 2007 e 2008 e sujeitos ao IRPJ e à CSLL segundo os moldes do artigo 74 da MP 2.158-35, em patente violação aos dispositivos do Tratado Áustria-Brasil;

– muito embora os fundamentos não tenham sido expostos de maneira clara no Termo de Verificação Fiscal, com a devida vênia, a linha de argumentação adotada pelas autoridades fiscais parece ir no sentido de que a dupla tributação oriunda da aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35 encontra-se fora da alçada de proteção dos Tratados;

– o que mais se destaca no caso em tela, e como também será demonstrado adiante (item 2.4) a tributação nos moldes do artigo 74 da MP 2.158-53 acarretaria a ilógica inocuidade do regime de isenção previsto pelo Tratado Áustria-Brasil. Isto porque, ainda que de forma indireta, Tratados que estabelecem o regime de isenção sobre dividendos são eficazes na prevenção da dupla tributação econômica em um contexto internacional. Ao evitar a dupla tributação jurídica, garantindo que os dividendos sejam somente tributados pelo país de fonte, o Tratado evita que ocorra o

segundo nível de tributação econômica, decorrente da aplicação das regras domésticas do país de residência da controladora;

- no caso em tela, ainda que as autoridades fiscais tentem arguir a permissibilidade da dupla tributação econômica em um contexto internacional, sua vedação é consequência indireta da aplicação do Tratado Áustria-Brasil;

- também não restou claro no TVF se as autoridades fiscais estenderam seu raciocínio para justificar uma potencial “prevalência” do artigo 74 da MP 2.158-35 sobre as disposições do Tratado Áustria-Brasil;

- não versam as autoridades fiscais sobre hierarquia das normas no ordenamento jurídico interno para, eventualmente, alegar que os tratados internacionais, ratificados pelo Brasil em pleno exercício de sua soberania, poderiam encontrar-se em grau inferior às normas ordinárias;

- caso o fizessem, é notório que o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) e o Superior Tribunal Federal (“STF”) vêm consolidando o entendimento de que há uma paridade normativa entre atos internacionais e infraconstitucionais no direito interno. Ou seja, ao serem incorporados no direito interno, os tratados ou convenções internacionais encontram-se no mesmo plano de validade, eficácia e autoridade em que se localizam as leis ordinárias. Por estarem no mesmo nível hierárquico de leis ordinárias, tratados ou convenções internacionais podem vir a prevalecer sobre leis ordinárias nos moldes das regras gerais de antinomia, quais sejam: em razão de critério cronológico ou critério de especialidade;

- especificamente com relação aos tratados para evitar a dupla tributação, estes podem ser entendidos como de caráter especial, uma vez que estabelecem normas próprias para regular especificamente as relações entre o Brasil e o outro Estado Contratante. Estes tratados são, inclusive, referidos pelo Superior Tribunal de Justiça como “tratados-contratos” (transcreve doutrina);

- a posição consolidada no STJ e no STF é de que tratados que versam métodos para evitar a dupla tributação entre dois Estados devem ser considerados como de caráter especial em relação às normas gerais de tributação e, portanto, se sobrepõem a estas últimas (transcreve ementa do julgado);

- essa é também a posição do E. Conselho de Contribuintes, como se verifica no Acórdão 103-21.859, da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, e no Acórdão 107-09.411, da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes;

- não sendo esse o argumento utilizado pelas autoridades fiscais, resta concluir, com base na referência expressa ao parágrafo 14 dos Comentários aos Artigos da Convenção Modelo da OCDE na página 23 do Termo de Verificação Fiscal, que improcede, à raiz, a alegação de que o artigo 74 da MP 2.158-35 é capaz de afastar a incidência do artigo 7º dos Tratados em virtude de ser considerada uma norma anti-abusiva, com o que a Impugnante e esta Delegacia de Julgamento não podem concordar;

2.2 O Artigo 74 da MP 2.158-35 e as Regras CFC

- as autoridades fiscais sustentam que deve prevalecer a aplicação do artigo 74 da MP 2.158-35 sobre qualquer outra disposição contida nos Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação, como no caso em tela, a aplicação do artigo 7º do Tratado firmado entre Brasil e Áustria, contudo tal entendimento não é correto para o deslinde do litígio em questão, como se passa a demonstrar;

– o artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE, seguido pelo Brasil em seus Tratados em vigor e reproduzido em sua literalidade pelo tratado Áustria-Brasil, determina que:

“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”

– essa norma impede um estado Contratante, isto é, o Brasil, de tributar os lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante, isto enquanto estes lucros permanecerem como lucros desta empresa, ou seja, antes de qualquer distribuição;

– este propósito é expressamente refletido nos Comentários ao Artigo 7º da Convenção Modelo OCDE, ao estabelecer, no próprio parágrafo 14 referido pelas autoridades fiscais no termo de Verificação Fiscal, a não aplicabilidade do artigo 7º dos Tratados no contexto de aplicação de normas anti-abusivas relacionadas aos lucros auferidos no exterior (ou normas CFC);

– significa dizer que a OCDE estabelece uma exceção expressa e única à aplicação do artigo 7º dos Tratados, ou seja, a incidência de uma norma CFC. Nessa hipótese, poderá o país de residência do beneficiário tributar os lucros do não residente antes de sua efetiva tributação através de métodos para evitar planejamentos abusivos, como, por exemplo, a distribuição ficta ou presumida de dividendos;

– é importante notar que as regras CFC possuem como único propósito a coibição de planejamentos abusivos. Referidas regras são adotadas em diversas jurisdições, porém são consistentemente direcionadas a determinados tipos de estruturação societária, beneficiários, rendas e investimentos;

– justamente em razão de sua finalidade, as regras CFC, em geral, admitem que o contribuinte demonstre o efetivo propósito comercial ou intuito não-abusivo da operação e, portanto, consiga pleitear perante as autoridades fiscais a não incidência destas normas ao seu caso concreto. Trata-se da conhecida discussão sobre a necessidade de presunções legais admitirem a produção de prova em contrário;

– é importante ressaltar algumas características principais das regras CFC atualmente em vigor em alguns países membros da OCDE (transcreve regras da Alemanha, Espanha, E.U.A, França, Itália e Reino Unido);

– diferentemente dos modelos supramencionados, o artigo 74 da MP 2.158-35 aplica-se sem distinção a todas as empresas brasileiras que auferem lucros no exterior através de controladas ou coligadas, independentemente da localização ou tipo de renda auferida pelas mesmas;

– neste contexto, ao contrário do que pretendeu fazer crer a fiscalização, **o artigo 74 da MP 2.158-35 não deve ser considerado uma norma anti-elisiva, na medida em que não teve como objetivo principal coibir planejamentos fiscais através de controladas ou coligadas no exterior** (ou pelo menos não foi capaz de atingi-lo);

– a regra se aplica a todo e qualquer investimento no exterior realizado por empresas brasileiras através de controladas ou coligadas. De fato, essa regra veio meramente estabelecer o momento do fato gerador do IRPJ e da CSLL, isto é, o momento da disponibilidade;

– não se pode atribuir ao artigo 74 da MP 2.158-35 o caráter de norma CFC, já que ausente o foco específico em situações ou estruturas voltadas a planejamentos abusivos;

– considerá-lo como tal seria afirmar que todas as empresas brasileiras que possuem investimentos em controladas ou coligadas no exterior praticam planejamentos fiscais abusivos, o que seria no mínimo absurdo, para não dizer, desde logo, que seria inconstitucional por violação aos princípios constitucionais (implícitos) da razoabilidade e da proporcionalidade (transcreve o entendimento do Professor Alberto Xavier e, no mesmo sentido, a lição de Luís Eduardo Schoueri);

– nem mesmo é possível inferir tal classificação da exposição de motivos da MP 2.158-34 (versão que antecedeu a MP 2.158-35), já que esta não apresenta qualquer justificativa para o artigo 74;

– conclui-se, portanto, que se admitir que o artigo 74 da MP 2.158-35 é norma anti-abusiva (ou CFC), é estabelecer presunção legal de que todas as empresas brasileiras que possuem investimentos em coligadas ou controladas no exterior praticam planejamentos com o principal objetivo de evasão ou elisão fiscal. Somente assim se justificaria o caráter anti-abusivo da norma. Em outras palavras, inexistente razão para uma norma anti-abusiva, caso inexistente a **presunção de abuso**;

– vale esclarecer que a presunção é construída através de um processo jurídico que objetiva tratar como verdadeiro um fato desconhecido. Segundo Gilberto Ulhôa Canto, o processo de construção de uma presunção de uma sequência histórica de fatos iguais, reincidentes e conhecidos. Assim, seria possível afirmar que os fatos que embasaram a criação da norma são os planejamentos utilizados com a finalidade exclusiva de redação da carga tributária global de uma operação comercial;

– seria justo a lei, constatando uma prática reiterada de fatos abusivos, restringir operações que se qualifiquem como tal. Não se justifica, no entanto, que esta presunção seja aplicada *jure et de jure*. De fato, é pacífico na doutrina o entendimento de que as presunções absolutas não podem ser utilizadas na esfera tributária, como corroboram os ensinamentos de Maria Rita Ferragut, transcritos;

– em se tratando de norma de direito tributário, não é possível admitir a sua aplicação sem a garantia dos direitos constitucionais do contraditório e da ampla defesa, dentro dos quais está a possibilidade de apresentação de prova em contrário. Isso porque o Direito Tributário possui, como um de seus pontos basilares, a realidade dos fatos. É com base na realidade dos fatos que o legislador cria as hipóteses de incidência e estabelece os respectivos fatos geradores dos tributos. A doutrina majoritária é uníssona nesse sentido (transcreve trecho doutrinário);

– admitindo-se a criação de uma presunção legal ou que não comporte prova em contrário, de forma a considerar ocorrido fato que se enquadre na hipótese de incidência de determinado tributo, vislumbrar-se-ia notória ofensa a vários princípios constitucionais;

– sob essa linha de argumentação, as pessoas jurídicas que detêm investimentos relevantes no exterior possuiriam o direito, garantido constitucionalmente, de demonstrar a existência de propósito negocial e substância de suas operações e, portanto, a não correspondência do seu caso concreto à generalidade da norma;

– o artigo 74 da MP, 2.158-35, ao abranger toda e qualquer operação, independentemente da motivação negocial do contribuinte e sem conceder a possibilidade de prova em contrário, criou uma hipótese de tributação de renda por **ficção jurídica** contrária ao nosso ordenamento. Transcreve lição de Tércio de Sampaio Ferraz Júnior, nesse sentido;

– em suma, ao contrário do que pretendeu fazer crer a fiscalização, resta claro que o artigo 74 da MP 2.158-35 não possui as características inerentes às regras CFC e, na realidade, somente estabeleceu o momento de ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL quanto aos lucros auferidos no exterior por empresa brasileira através de controladas ou coligadas residentes no exterior;

– o artigo 74 da MP 2.158-35 não poderia ser invocado como justificativa para a não aplicação do artigo 7º dos Tratados, como parece haver pretendido a fiscalização no Termo de Verificação Fiscal. Essa conclusão é, inclusive, corroborada pelo voto da Relatora Sandra Faroni no **Caso Eagle** julgado pelo E. Conselho (cita trecho do voto);

– portanto, o artigo 74 da MP 2.158-35 não deve ser considerado como uma regra CFC, pois em consonância com o entendimento da OCDE refletido nos Comentários à Convenção Modelo, esta norma não é capaz de afastar a incidência do artigo 7º dos Tratados ratificados pelo Brasil e em vigor;

– conclui-se que não sendo o artigo 74 da MP 2.158-35 considerado uma norma anti-elisiva, não podem as autoridades fiscais pretender tributar os lucros auferidos no exterior e não distribuídos pela empresa sediada na Áustria, a SADIA GmbH, país com o qual o Brasil possui Tratado em vigor em virtude das disposições dos artigos 7º destes acordos internacionais (transcreve conclusão de João Francisco Bianco, nesse sentido);

– ainda que prevalecesse, no presente caso, o entendimento adotado pelo CARF no **Caso Normus**, no sentido de que o artigo 74 da MP 2.158-35 deve ser considerado como uma regra CFC, haveria a necessidade de uma reclassificação do rendimento no Tratado, que deixa de ser considerado lucro da empresa estrangeira e, portanto, não mais sob o escopo da proteção do artigo 7º;

– diante desse cenário, caberia determinar qual a nova natureza decorrente da aplicação da regra CFC e, consequentemente, conferir-lhe o tratamento estabelecido no artigo pertinente do Tratado;

– conforme ensina o Professor holandês Kees Van Raad, os Tratados são organizados na forma de regras distributivas, cujo único objetivo é determinar qual Estado Contratante possui o direito de tributar a renda em questão;

– para garantia de validade de auto de infração da natureza do ora impugnado, a fiscalização deveria determinar o tipo de renda no caso concreto e qualificá-la dentre as regras distributivas do Tratado (i.e. na Convenção Modelo da OCDE, artigos 6º a 21). Não tendo realizado tal tarefa – e sem prejuízo de que venha a fazê-lo mediante novo lançamento efetuado antes do prazo decadencial aplicável –, maculado fica o ato administrativo de lançamento ora impugnado, sendo certo que esse defeito não poderá ser sanado pelos ilustres julgadores por força da imutabilidade do lançamento, já que o erro de direito não autoriza essa requalificação, sob pena inclusive de ofensa ao art. 149 do CTN e de cerceamento do direito de defesa da ora Impugnante;

2.3. Artigo 7º versus Artigo 10º dos Tratados

– na hipótese de que ocorresse a reclassificação da renda pela fiscalização por força de regras CFC, deveria ser determinada qual outra regra distributiva se aplicaria à nova natureza da mesma;

– este raciocínio é, inclusive, determinado pela OCDE nos parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10º, ao versar sobre os efeitos da aplicação de regras CFC pelo país de residência dos sócios/acionistas, a saber:

“38. A aplicação de tal legislação ou regras, no entanto, traz complicações à aplicação do Artigo 23. Se o rendimento passar a ser atribuído ao contribuinte, então cada item do rendimento deve ser tratado sob uma das provisões relevantes da Convenção (lucros, juros, royalties). Se a importância é tratada como dividendo ficto/presumido então ele é claramente oriundo da empresa base, portanto constituindo rendimento do país daquela empresa. Mesmo assim, não é claro se o valor tributável deve ser considerado como dividendo sob o escopo do Artigo 10 ou como ‘outros rendimentos’ sob o escopo do Artigo 21. Algumas legislações ou regras determinam que o valor tributável seja tratado como dividendos com o resultado de que uma isenção determinada por uma Convenção, i.e., isenção por afiliação, é também aplicável a ele. É duvidoso se a Convenção exige que isto seja feito. Se o país de residência considera que este não é o caso ele pode enfrentar a alegação que está obstruindo a operação usual da isenção ao tributar o dividendo (na forma de ‘dividendo ficto/presumido’) antecipadamente.

39. Quando os dividendos forem de fato distribuídos pela empresa base, os dispositivos de uma convenção bilateral relativos a dividendos deverão ser aplicados normalmente porque há rendimentos de dividendo segundo o significado da Convenção. Portanto, o país de residência da empresa base pode sujeitar o dividendo a um imposto retido na fonte. O país de residência do sócio/acionista aplicar os métodos normais para eliminar a dupla tributação (concessão, crédito tributário ou isenção tributária). Isso implica que o imposto retido na fonte sobre o dividendo deveria ser creditado no país de residência do acionista, mesmo se o lucro distribuído (o dividendo) tiver tributado anos antes de acordo com legislação CFC ou outras normas de efeito similar. Entretanto, a obrigação de conceder crédito nesse caso permanece duvidosa. Geralmente o dividendo como tal é isento de tributação (pois já fora tributado segundo a legislação ou normas pertinentes) e se poderia argumentar que não há base para um crédito tributário. Por outro lado, o objetivo do tratado seria frustrado se o crédito dos tributos pudesse ser evitado pela mera antecipação da tributação dos dividendos de acordo com a legislação em contrário. O princípio geral estabelecido acima sugeriria que o crédito deveria ser concedido, embora os detalhes possam depender de tecnicismos da legislação ou normas pertinentes, e o sistema para o crédito de tributos estrangeiros contra tributos internos, assim como das particularidades do caso (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação do ‘dividendo presumido’). Contudo, os contribuintes que recorrem a arranjos artificiais correm riscos em relação aos quais não podem ser totalmente salvaguardados pelas autoridades tributárias” (tradução livre)

– com base nos Comentários acima referidos, a aplicação das regras CFC culminaria na reclassificação dos lucros como dividendos (artigo 10) ou outros rendimentos (artigo 21);

– caso a reclassificação adequada correspondesse a dividendos, o país de residência da empresa investidora deveria tratá-los como tal segundo as normas do artigo 10º, ou seja, conferir crédito ou isenção, conforme o Tratado. Muito embora a OCDE reconheça que esta obrigatoriedade não esteja expressamente refletida na Convenção Modelo, ela ressalva que o não cumprimento pode acarretar ao Estado a acusação de violação ao Tratado e, potencialmente, eventual denúncia do mesmo pelo outro Estado Contratante;

– caso prevalecesse o entendimento pelos Nobres Julgadores de que o artigo 74 da MP 2.158-35 deve ser considerado como uma norma CFC e o novo lançamento fosse efetuado, o tratamento fiscal atribuído pelo Tratado deixaria de ser o estabelecido no artigo 7º e passaria a ser o estabelecido pelo artigo 10º, ou seja, deveriam ser reclassificados como dividendos fictos/presumidos;

– a classificação como dividendos, nesse caso, seria a mais coerente e a recomendada pela OCDE no item 38 dos Comentários ao Artigo 10º, conforme acima transcrito;

– se o rendimento é reclassificado por ser considerado lucro já disponível à empresa brasileira, o artigo do Tratado que passa a ser aplicado é o seguinte ao próprio auferimento do lucro, qual seja, o que dispõe sobre sua distribuição;

– ademais, se a norma interna é considerada CFC, seu objetivo é impedir o diferimento da tributação pela postergação da distribuição anual de dividendos. Assim, sob o âmbito do Tratado, atinge-se o objetivo da norma doméstica reclassificando-se o rendimento para o artigo que trata da distribuição de dividendos (artigo 10º);

– abstraindo-se a impossibilidade de essa reclassificação de rendimentos ser feita pelos órgãos julgadores administrativos, observa-se que foi este o racional utilizado pelos julgadores do CARF no Caso Normus consoante voto transcrito, parcialmente;

– o Caso Normus referia-se aos lucros auferidos por uma subsidiária da empresa brasileira na Hungria, situação na qual existia a Tratado Brasil-Hungria estabelecendo o regime de crédito como método para evitar a dupla tributação de dividendos entre esses dois países. Desta forma, a decisão acabou determinando a tributação dos lucros no Brasil ao final de cada ano-calendário e a concessão do crédito do imposto pago na Hungria;

– neste cenário, note-se que a aplicação do artigo 7º ou do artigo 10º não faria diferença para a conclusão do caso, já que mesmo que a tributação no Brasil fosse considerada uma distribuição presumida de dividendos, o resultado seria o mesmo em razão da aplicação do sistema de crédito. Ou seja, os lucros (dividendos presumidos) seriam tributados no Brasil, porém sujeitos a crédito pelo imposto pago no exterior;

– o Tratado Áustria-Brasil, diferentemente da maioria dos demais Tratados celebrados pelo Brasil, é eficiente no caso concreto da ora Impugnante, uma vez que adota o sistema de isenção (ao invés de adotar somente o sistema de crédito estrangeiro) como método para evitar a dupla tributação no Brasil;

– de acordo com o Tratado Áustria-Brasil, a distribuição de dividendos por uma empresa residente na Áustria para a sua controladora brasileira poderá estar sujeita a imposto de renda na fonte pela Áustria à alíquota de 15%. Entretanto, de acordo com o Tratado Áustria-Brasil tais rendimentos são isentos de tributação no Brasil (IRPJ e CSLL) como rendimentos da empresa controladora brasileira (art. 10º), desde que a empresa brasileira detenha 25% ou mais da participação societária na empresa austríaca;

– dessa forma, conclui-se que, caso fosse aplicado o entendimento adotado na decisão do Caso Normus ao presente caso, o artigo 7º do Tratado Brasil-Áustria não seria aplicável; porém, os lucros auferidos por uma empresa brasileira através de suas controladas ou coligadas residentes na Áustria deveriam ser então enquadrados

no Artigo 10º do Tratado e, portanto, seriam em qualquer caso isentos de tributação no Brasil;

2.4 Inocorrência da classificação do rendimento auferido através do MEP como “outros rendimentos” – Artigo 21 do Tratado Áustria-Brasil

– cabe apontar os motivos pelos quais os lucros em questão não devem ser reclassificados como “outros rendimentos” e, portanto, sujeitos ao tratamento previsto no artigo 21º dos Tratados;

– para que as autoridades fiscais pudessem classificar o lucro desta maneira, teriam que suportar que o reconhecimento contábil do acréscimo patrimonial relacionado ao investimento no exterior – através do MEP – corresponderia a uma natureza jurídica de rendimento autônomo, desvinculado e independente de lucros ou dividendos auferidos no exterior. Esta interpretação, no entanto, seria despida de lógica;

– o MEP é apenas um mecanismo contábil criado para refletir no balanço patrimonial da empresa investidora a atualização do custo do investimento registrado pelo valor histórico de aquisição. Para esse fim, os lucros e determinadas variações patrimoniais da investida são registrados à conta de resultados de investidora, conforme estabelece a Deliberação CVM nº 605, de 26 de novembro de 2009, transcrita;

– esse reflexo contábil, a toda evidência, não pode ser considerado uma nova hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL. O lucro registrado na investidora brasileira derivado do MEP sempre terá uma origem que, esta sim, representa ou não o lucro passível de tributação nos termos dos Tratados, consoante entendimento de Alberto Xavier, reproduzido;

– em outras palavras, não há como desvirtuar a natureza jurídica do acréscimo patrimonial da investidora brasileira – advindo do MEP – do próprio lucro auferido no exterior pela controlada ou coligada. O MEP é apenas um mecanismo contábil de reflexão, na investidora, do lucro auferido pela investida. Assim, se o lucro refletido na investidora pelo MEP possui classificação específica no Tratado (artigo 7º ou artigo 10º, como discutido anteriormente), não há como abstrair essa natureza jurídica para conferir ao resultado registrado através do MEP natureza jurídica própria, como se o MEP fosse, por si só, um rendimento passível de classificação independente no Tratado. Se fosse permitido, qualquer país criaria mecanismos contábeis para unilateralmente reclassificar no Tratado (ou retirar de seu âmbito) os itens de renda auferidos pelos residentes dos Estados Contratantes, o que levaria esses relevantes acordos internacionais a total inutilidade, pura e simplesmente;

– seria um absurdo conceber que o MEP, criado como mero mecanismo contábil de reflexo de variações patrimoniais da investida, tivesse o condão de reclassificar o lucro auferido no exterior para “outros rendimentos” (artigo 21º) ou, menos ainda, afastar a aplicação do Tratado;

– isto porque não se pode ignorar que estes lucros também permanecem como lucros da empresa estrangeira em seu país de residência, já que não foram distribuídos ao investidor. Por uma questão de soberania dos Estados, a legislação brasileira não possui alcance para retirar a condição de lucros da empresa estrangeira sob a perspectiva de seu Estado Contratante, de forma que não haveria como a lei brasileira afastar, unilateralmente, a situação desse lucro como lucro do residente do outro Estado Contratante;

– ignorar o tratamento conferido pelo país de residência da subsidiária na ausência de um contexto de normas CFC, com base exclusivamente em um mecanismo de registro contábil, seria uma flagrante afronta ao Tratado;

– a razão disso é, ao se considerar o passo a passo do modelo de tributação proposto pelo artigo 74 da MP 2.158-35 no contexto de um Tratado que determine o sistema de isenção para dividendos, verificar-se que a isenção que o Brasil se comprometeu a conceder tornar-se-ia inócua, como demonstra o seguinte exemplo numérico;

– **Passo 1:** Uma subsidiária integral de uma empresa brasileira residente em um país com o qual o Brasil possui um Tratado em vigor auferir lucros correspondentes a BRL 100,00. Estes lucros são tributados pelo país de residência da subsidiária ao final do ano-calendário de 2012 à alíquota de 30% (imposto no país de residência da subsidiária: BRL 30,00)

– **Passo 2:** Sob a metodologia do artigo 74 da MP 2.158-35 de que os lucros são automaticamente “transferidos” à investidora brasileira e na ausência de aplicação do Artigo 7º do Tratado (na prevalência da argumentação do artigo 74 da MP 2.158-35 como regra CFC), ao final do ano-calendário de 2012 a controladora brasileira adiciona a sua base de cálculo de IRPJ e CSLL os lucros auferidos pela subsidiária no exterior (i.e. $\text{BRL } 100,00 * 34\% = \text{BRL } 34,00$). Porém, com base na legislação doméstica, utiliza o imposto pago no país de residência da subsidiária como crédito para o imposto devido no Brasil, até o limite deste (saldo de imposto devido no Brasil: $\text{BRL } 34,00 - \text{BRL } 30,00 = \text{BRL } 4,00$);

– **Passo 3:** No decorrer do ano-calendário de 2013, a subsidiária determina o pagamento de dividendos à controladora brasileira. O Tratado permite que os dividendos estejam sujeitos à tributação na fonte, pelo país de residência da subsidiária, à alíquota de 15% (imposto de renda na fonte: BRL 15,00);

– **Passo 4:** O Brasil deve, por força do Tratado, isentar os dividendos recebidos no Passo 3. Porém, esta isenção, na verdade, torna-se inaplicável, pois esta mesma renda já havia sido tributada no Passo 2, i.e., quando reconhecida ao final do ano-calendário de 2012 através da metodologia do artigo 74 da MP 2.158-35;

– desta forma, o Brasil, através da criação unilateral de um mecanismo contábil para refletir no balanço da empresa brasileira os lucros auferidos por subsidiária no exterior, anularia a isenção conferida pelo Tratado aos lucros distribuídos pela empresa residente no outro Estado Contratante;

– assim, os lucros que deveriam estar isentos no Brasil acabariam sofrendo uma tributação antecipada, o que tornaria a isenção acordada completamente inócua. Ou seja, esta interpretação encontra-se despida de qualquer coerência, pois não haveria sentido um Tratado estabelecer uma isenção a um lucro que estivesse, anteriormente à sua distribuição, sujeito à tributação. Não há como isentar algo em um momento posterior à tributação em um momento anterior;

– não há o que se falar em concessão de crédito a imposto pago no exterior em um contexto de isenção. Crédito e isenção são métodos alternativos para evitar a dupla tributação. Como demonstrado no exemplo acima, considerar a aplicação concomitante destes métodos é interpretação desprovida de lógica jurídica e matemática. Um torna o outro ineficaz;

– tem-se que o afastamento da aplicabilidade dos Tratados e a conseqüente incidência de IRPJ e CSLL ao final de cada ano-calendário no contexto de um Tratado que estabelece um sistema de isenção para dividendos, como é o caso do Tratado Austria-Brasil, resultaria em uma evidente violação ao sistema de aplicação das normas do Tratado, bem como às obrigações através dele assumidas pelo

governo brasileiro, uma vez que esta prática anularia os benefícios que o Brasil se comprometeu a conceder;

– este efeito e sua inconsistência com o direito tributário internacional foi, inclusive, destacado no voto vencido do Conselheiro Carlos Pelá no Caso Normus, conforme transcrito;

– as discussões da ADIn sobre a constitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35 analisam se o acréscimo patrimonial de investimento no exterior através do MEP acarretaria a disponibilização econômica ou jurídica destes lucros ao investidor brasileiro. Esse entendimento foi adotado pelos Ministros Nelson Jobim, Eros Grau, Carlos Ayres Britto e César Peluzo, usando-o como suporte para sustentar a constitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158-35;

– nenhum dos votos proferidos sustentou que o reflexo contábil dos lucros da empresa estrangeira impacta a natureza jurídica desses lucros. Ademais, nenhum dos Ministros negou a condição dos lucros auferidos no exterior como lucros das próprias subsidiárias no exterior, ainda que refletidos no Brasil através do MEP;

– os votos proferidos na ADIn versam exclusivamente sobre a constitucionalidade da tributação pelo IRPJ e CSLL em 31 de dezembro de cada ano e em nenhum momento dispõe sobre a relação entre a sistemática estabelecida pelo artigo 74 da MP 2.158-35 e os Tratados;

– enquanto a ADIn cuida apenas da constitucionalidade atribuída à determinação de 31 de dezembro de cada ano-calendário como o momento da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL sobre os lucros auferidos no exterior, a discussão relacionada à aplicação do artigo 7º dos Tratados para repelir referida tributação antes de uma efetiva distribuição diz respeito à natureza jurídica do item de rendimento auferido pela empresa brasileira e sua classificação no Tratado;

– são análises distintas e a discussão referente à aplicação do Tratado Áustria-Brasil sobre o resultado refletido por equivalência patrimonial na empresa brasileira não deve ser prejudicada por eventual decisão final na ADIn confirmando que o resultado da equivalência patrimonial sobre o investimento no exterior é passível de gerar imediata disponibilização econômica ou jurídica da renda para o investidos brasileiro;

– diante do exposto, é possível concluir que a pretensão das autoridades fiscais jamais poderia prosperar, na medida que:

(i) não podem ser incluídos os lucros pelas controladas indiretas da Impugnante, tendo em vista que a controlada Sadia GMBH não reconhece tais lucros em seu patrimônio líquido enquanto não disponibilizados, nos termos da legislação societária austríaca. Ou seja, como a controlada SADIA GMBH apurou prejuízo contábil, não haveria que se falar em lucro a ser disponibilizado para a Impugnante;

(ii) afastamento do Artigo 7º do Tratado Brasil-Áustria somente seria admissível no caso de o artigo 74 da MP 2.158-35 ser considerado uma norma anti-elisiva;

(iii) se, de fato, o artigo 74 da MP 2.158-35 tem caráter anti-elisivo, o que não se admite, os lucros auferidos pela SADIA GMBH na Áustria deveriam ser reclassificados como dividendos e, portanto, isentos no Brasil por força do Artigo 10º; e

(iv) e, por fim, caso seja questionada a aplicação do Tratado com base no argumento de que o reconhecimento contábil dos lucros auferidos no exterior através do MEP transfere a titularidade destes lucros para a investidora brasileira, a

tributação destes lucros corresponderia a uma aplicação ilógica e incoerente do Tratado Áustria-Brasil, bem como uma flagrante violação ao mesmo;

3. Da inexistência de lucro tributável na SADIA INTERNATIONAL relativo aos anos de 2007 e 2008 em virtude da compensação de seus prejuízos auferidos no exterior.

– igualmente não deve prosperar a alegação das autoridades fiscais de que a SADIA INTERNATIONAL supostamente teria deixado de adicionar, ao lucro líquido, os lucros auferidos no exterior nos anos-calendário de 2007 e 2008, nos valores de R\$17.450.000,00 e R\$6.489.000,00, respectivamente;

– a SADIA INTERNATIONAL apurou prejuízo relevante no ano-calendário de 2004, no valor de R\$34.061.624,47, conforme se depreende da Demonstração de Resultados de 2004 (**Doc. Anexo**) e Relatório de Administração de 2004 (**Doc. Anexo**), publicado no sítio da Comissão de Valores Imobiliários (“CVM”);

– após a compensação em 2005 e 2006 do prejuízo apurado em 2004, o saldo remanescente de prejuízo da SADIA INTERNATIONAL, passível de compensação em 2007 era de R\$25.528.689,50, conforme quadro demonstrativo abaixo:

Sadia International S/A		
Valores em R\$		
Ano	Lucro/(Prejuízo) do Exercício	Lucro/(Prejuízo) acumulado
2004	-34.061.624,47	-34.061.624,47
2005	5.059.994,00	-29.001.630,47
2006	3.472.940,97	-25.528.689,50

– o saldo de prejuízos da SADIA INTERNATIONAL em 2006 era suficiente para absorver o lucro tributável apurado em 2007 e 2008, o qual soma R\$23.939.000,00 (somatório de R\$17.450.000,00 relativo a 2007, e de R\$6.489.000,00 relativo a 2008);

– o quadro abaixo demonstra a conciliação da conta de lucros/prejuízos acumulados da SADIA INTERNATIONAL, considerando os lucros por ela auferidos, especialmente nos anos de 2001 a 2003 (conforme Demonstrações de Resultados e Relatórios de Administração de 2001 a 2003 – Doc. Anexo), os quais foram integralmente tributados no Brasil nos anos em que foram auferidos:

Período	PL	Lucro/Prejuízo	Variação Cambial sobre Lucro Acumulado	Lucro/Prejuízo Acumulado
2001	115.265.000,00	49.390.000,00		113.176.326,29
2002	159.244.000,00	-22.730.000,00	65.617.944,00	156.064.270,00
2003	141.127.000,00	19.003.000,00	-36.540.223,00	138.527.047,00
2004	99.459.000,00	-34.062.000,00	-7.393.985,00	97.071.062,00
2005	93.445.000,00	5.060.000,00	-10.792.264,00	91.338.798,00
2006	88.835.000,00	3.473.000,00	-7.901.212,00	86.910.586,00
2007	91.049.000,00	18.869.000,00	-16.325.001,00	89.454.585,00
2008	126.616.000,00	2.706.000,00	32.352.255,00	124.512.840,00

– diante de uma simples análise dos balanços da SADIA INTERNATIONAL em 31.12.2007 e 31.12.2008 (**cópias já acostadas no curso da fiscalização**), verifica-se um relevante lucro acumulado, o qual decorre do fato de que até 2003 essa empresa apurou lucro, que foi integralmente oferecido à tributação no Brasil para fins de IRPJ e CSLL;

4. Da impossibilidade de aplicação de juros de mora sobre multa de ofício

– todos os débitos tributários exigidos pelas autoridades fiscais através de autos de infração são acrescidos de multa de ofício e após a lavratura dos autos de infração essas multas passam a ser mensalmente atualizadas com base na taxa de juros Selic, com amparo não na lei, mas no Parecer MF nº 28, de 2 de abril de 1998, emitido pela Coordenação Geral do Sistema de Tributação, transcrito;

– o artigo 61 da Lei nº 9.430/96, transcrito, utilizado como base legal pela Cosit para sustentar a incidência de juros sobre as multas de ofício trata tão-somente de incidência de juros sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, não havendo qualquer menção às multas de ofício aplicadas pela Receita Federal do Brasil, não havendo margem para qualquer interpretação acerca da possibilidade da incidência de juros sobre as multas de ofício aplicadas pelas autoridades fiscais (cita jurisprudência do Carf, inclusive da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que tais multas não são atualizáveis);

– o procedimento adotado pelo Fisco somente seria válido nos casos em que a multa aplicada pelas autoridades fiscais correspondesse ao valor principal do débito fiscal, como dispõe o artigo 43 da Lei nº 9.430/96, transcrito;

IV. DO PEDIDO

– diante de todo o exposto, caso não se entenda por bem afastar a exigência levada a efeito em razão de a controlada SADIA GMBH ter apurado prejuízo contábil, o que resulta na inexistência de lucro a ser disponibilizado para a Impugnante, ainda assim requer-se sejam julgados improcedentes os autos de infração que deram origem ao presente processo, cancelando-se, integralmente, os créditos de IRPJ e CSLL em exigência, reconhecendo-se, especialmente: (i) a não inclusão dos lucros auferidos pelas controladas indiretas da Impugnante tendo em vista que a controlada SADIA GMBH não reconhece tais lucros em seu patrimônio líquido enquanto não disponibilizados, nos termos da legislação societária austríaca; (ii) alternativa e sucessivamente, a aplicação do Tratado Brasil-Áustria para afastar a exigência de tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior por meio da SADIA GMBH; e (iii) a existência e compensação de prejuízos da SADIA INTERNATIONAL, apurados no ano de 2004, os quais são suficientes para absorver todo o lucro gerado por essa controlada estrangeira nos anos de 2007 e 2008;

– na remota hipótese de ser mantido o lançamento em qualquer extensão, requer a Impugnante seja reconhecida a inaplicabilidade de juros de mora incidentes sobre a multa de ofício aplicada, na esteira da remansosa jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre o tema.

Em 6 de fevereiro de 2013, a BRF – BRASIL FOODS S.A (sucessora de SADIA S.A), pessoa jurídica de direito privado com sede na Rua Jorge Tzachel, nº 475, Bairro Fazenda, na cidade de Itajaí, Estado de Santa Catarina, vem aos autos para expor e requer o quanto segue:

– em 31 de dezembro de 2012 foi aprovada a incorporação da empresa Sadia S.A pela BRF – BRASIL FOODS S.A, conforme consta da Ata da Assembleia Geral Extraordinária da Sadia S.A realizada nesta mesma data (**Doc. 01**), bem como

da Ata da Assembléia Geral Extraordinária da BRF – BRASIL FOODS S.A realizada em 18 de dezembro de 2012 (**Doc. 02**);

– tendo em vista a extinção da Sadia S.A, nos termos do art. 219, inciso II da Lei nº 6.404/76, bem como a sucessão de seus direitos e obrigações pela BRF – BRASIL FOODS S.A, nos termos do artigo 227 da mesma Lei, requer a alteração da denominação social para que conste como autuada a BRF – BRASIL FOODS S.A.

Em 2 de agosto de 2013, a contribuinte informou que em 9 de abril de 2013 foi aprovada a alteração da denominação de BRF – Brasil Foods S.A. para BRF S.A, conforme consta da Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada (doc. 01).

(término da transcrição do relatório do acórdão da DRJ)

A DRJ, por meio do Acórdão 15-39.276, de 18 de dezembro de 2015, julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

LUCROS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MP Nº 2.158-35/2001. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2.588.

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588, decidiu pela inaplicabilidade, com efeitos *erga omnes*, do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, no caso de coligadas sediadas em países não sujeitos a tributação favorecida (não paraísos fiscais).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA A CONTROLADORA NO BRASIL

Os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e dos artigos 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001, serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR MEIO DE CONTROLADAS INDIRETAS.

Serão considerados de forma individualizada os lucros auferidos no exterior por filiais, sucursais, controladas e coligadas. É indiferente, para efeito de aplicação da legislação tributária e societária, que seja direto ou indireto o controle por parte da pessoa jurídica tributada no Brasil. Considera-se ocorrido o fato gerador do tributo devido no Brasil na data do balanço em que tiverem sido apurados os lucros auferidos no exterior por controladas indiretas, independentemente de ter havido sua efetiva disponibilização ou distribuição.

TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONTROLADAS INDIRETAS SITUADAS EM TERCEIRO PAÍS

Os lucros auferidos por controlada indireta situada em país diferente daquele com o qual o Brasil firmou tratado internacional não se sujeitam às regras desse tratado que excluem a competência tributária do Brasil, ainda que a controladora direta da sociedade que gerou os lucros esteja sediada no país com o qual se firmou o tratado.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE CONTROLADA NO EXTERIOR.

A legislação fiscal brasileira de tributação em bases universais admite a possibilidade de compensação de prejuízos contábeis, desde que no âmbito da mesma controlada ou coligada e desde que se tratem de prejuízos apurados conforme normas comerciais do país de domicílio da controlada ou coligada, conforme estabelecido nos §§1º e 2º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 213 de 7 de outubro de 2002.

LANÇAMENTO DECORRENTE CSLL

Em se tratando de tributação decorrente, deve ser observado o que for decidido para o Auto de Infração principal, uma vez que as exigências tiveram o mesmo suporte fático.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.

A matéria relativa à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício faz parte do lançamento e deve ser conhecida por este órgão julgador, entendendo-se que a multa de ofício, como parcela integrante do crédito tributário, está sujeita aos juros de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada eletronicamente da decisão da DRJ na data de 04/01/2016 (e-fls. 5.274) - e não satisfeita com a decisão da delegacia de piso, apresentou recurso voluntário em 02/02/2016 (e-fls. 5.276 a 5.334), conforme recibo de e-fl. 5.276 e termo de análise de solicitação de juntada de e-fl. 5.491, repetindo os argumentos apresentados na impugnação.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário (e-fls. 5.494 a 5.554), pugnando pela manutenção da autuação fiscal.

No CARF, coube a mim a relatoria do processo.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido.

MÉRITO

Enfrentarei as questões na ordem estabelecida pela recorrente, as quais passo a resumir conforme consta nas razões de recurso voluntário, reproduzidas nas contrarrazões da PGFN (e-fl. 5.497 e 5.498):

(a) o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não poderia ser utilizado como fundamento para incluir na apuração do IRPJ e da CSLL os resultados obtidos por intermédio das controladas indiretas;

(b) os valores tributados com fundamento no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, correspondem ao lucro da controlada no exterior, e não da empresa brasileira autuada;

(c) o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, viola o § 1º do art. 7 do Tratado para evitar dupla tributação firmado entre o Brasil e a Áustria;

(d) tem direito à compensação de prejuízos apurados por sua controlada SADIA INTERNATIONAL; e

(e) impossibilidade de incidência de juros sobre a multa.

Pois bem.

Tributação de Lucros no Exterior

Preliminarmente, convém traçar breve histórico legislativo acerca da tributação dos lucros no exterior e o propósito estabelecido pelo legislador nacional:

Em 2001, foi editada a Lei Complementar nº 104, com fins de introduzir o § 2º no art. 43 do CTN, que assim dispôs:

Art. 43.

(...)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Com a redação acima, estava consignada possibilidade de norma legal prever o momento da incidência do imposto de renda sobre lucros auferidos no exterior.

Assim, foi publicada a redação contida na MP 2.158-35/2001, que, além de replicar a possibilidade de aplicação das regras do IRPJ à CSLL (art. 21), estabeleceu o momento da disponibilização dos lucros do exterior (art. 74), veja-se:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da

Lei nº 9.249, DE 1995, os arts. 15 A 17 da Lei nº 9.430. de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

(...)

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Com a redação acima, "fecharam-se as portas" para os planejamentos abusivos em relação ao momento da tributação dos lucros do exterior; por outro lado, porém, permitiu-se aos contribuintes travar batalhas incessantes na busca da adequação da aplicação da norma supracitada com o propósito das regras CFC, mormente em relação ao tratamento igualitário às empresas coligadas com aquele despendido às empresas controladas, no que tange ao momento da disponibilidade dos lucros, conforme redação do alusivo art. 74 da MP 2.158-35/2001.

Em razão disso, o STF foi acionado para se manifestar acerca da constitucionalidade do referido art. 74. Sem querer adentrar na discussão emergida com a referida ordem judicial, o STF definiu o caso conforme o que segue¹:

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam "paraísos fiscais";

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei);

(...)

Quanto às controladas sediadas em países sem tributação favorecida e as coligadas situadas em países com tributação favorecida, o STF não se manifestou na referida ADI 2.588/DF, deixando uma lacuna jurisprudencial no tratamento dispensado a estas empresas.

¹ extraído, no dia 11/09/2017, do seguinte endereço eletrônico: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>

Após isso, no julgamento dos recursos extraordinários RE 541.090/SC (que analisou a situação de uma controlada residente em país sem tributação favorecida) e RE 611.586/PR (que analisou a situação de uma controlada residente em país com tributação favorecida - "paraíso fiscal") o STF se manifestou pela possibilidade de aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/2001 a controladas sediadas em país sem tributação favorecida. Veja-se a ementa dos dois precedentes:

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001. 1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados "paraísos fiscais"); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados "paraísos fiscais"). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação. 2. **Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido.** Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002. 3. Recurso extraordinário provido, em parte.

Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS ("31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO"). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA EM PAÍS DE TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA OU CLASSIFICADO COMO "PARAÍSO FISCAL". MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à

submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. 3. No caso em exame, a **empresa controlada está sediada em país inequivocamente classificado como “paraíso fiscal”**. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

Do resultado do julgamento, confirmou-se a constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. A única ressalva encontra-se no entendimento estabelecido pelo STF, no julgamento da ADI 2.588/DF, e diz respeito às coligadas residentes em países sem tributação favorecida, o que não é o caso deste processo.

Controladas Diretas e Indiretas

Voltando ao argumento da recorrente quanto à incidência do art. 74 MP nº 2.158-35/2001 às controladas indiretas, vê-se pela redação legal que não há diferenciação entre controladas diretas e controladas indiretas.

O art. 25 da Lei 9.249/1995 determina que os lucros das controladas no exterior deverão ser adicionados ao lucro líquido da controladora:

Lei nº 9.249, de 1995

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;

*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;(...)
(destaquei).*

A Lei das SAs (nº 6.404/1976) deu tratamento igualitário a ambos os tipos de sociedades, não fazendo discriminação de tratamento entre elas. Veja-se nos art. 116 c/c 243:

Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

(...)

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

(...)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

O Código Civil também classifica as controladas em diretas e indiretas, não diferenciando o tratamento (art. 1.098):

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

Como se pode ver, o que define o controle de uma sociedade por outra é o poder que aquela exerce sobre esta. E este poder independe se ambas as sociedades estão ligadas diretamente ou indiretamente, por meio de outras sociedades.

Assim, entendo correto o entendimento da fiscalização de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 aplica-se às controladas indiretas.

Consolidação de Balanços

Quanto à consolidação do balanço da controlada indireta na controlada direta, chamada de consolidação vertical, tenho a afirmar que a consolidação é apenas uma técnica fiscal para apuração do lucro auferido do exterior que é determinada pela legislação brasileira, com base no método de equivalência patrimonial, e independe da consolidação contábil no balanço da controlada direta.

Veja na redação do § 6º do art. 1º da SRF 213/2002:

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

Ou seja, a falta de previsão legal alienígena de consolidação contábil no país sede da controlada direta, no caso, a Áustria, não impede a tributação dos lucros auferidos pela controladora brasileira em relação às controladas direta e indireta(s).

Dúvidas poderiam surgir quanto à aplicação do § 5º do art. 1º da SRF 213/2002, que proíbe a consolidação dos balanços das controladas, veja a redação:

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

Em uma primeira análise, poder-se-ia questionar se não há conflito entre os § 5º, que proíbe a consolidação dos balanços das controladas, e o § 6º, que impõe a consolidação.

Mas, em uma análise mais percutiente do que dispõem as normas legais, percebe-se que o § 5º trata da consolidação horizontal, que é aquela existente entre controladas existentes em um mesmo nível hierárquico da controladora, ou seja, as controladas diretas.

Ou seja, enquanto o § 5º proíbe que sejam consolidados os balanços das controladas diretas entre si, o § 6º determina que os balanços das controladas indiretas sejam

consolidados em sua controladora direta, ou seja, no caso, a controlada direta da empresa sediada no Brasil.

Desta forma, conclui-se que não há conflito de normas entre o § 5º e o § 6º do art. 1º da IN SRF 213/2002.

Caso não fosse, não faria sentido o propósito do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, de tornar disponibilizado o lucro da controlada no exterior (direta ou indireta) no momento da apuração do seu balanço, pois empresas controladas (diretas) no exterior deixariam de consolidar o balanço de suas controladas (indiretas) para diferir a tributação do IRPJ e da CSLL no Brasil, o que contraria frontalmente o desígnio da regra do referido artigo 74.

Tratado Brasil-Áustria

Quanto à aplicação do Tratado Brasil-Áustria para exonerar a tributação do lucro auferido pela recorrente quanto sua controlada direta Sadia GMBH e, eventualmente de suas controladas indiretas, em razão da consolidação de seus balanços na Sadia GMBH, entendo que deve ser afastado o pedido da recorrente, como se verá adiante.

Em relação ao pedido de aplicação do art. 7º da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação, firmada entre o Brasil e a Áustria, convém inicialmente trazer a referida previsão normativa:

ARTIGO 7

Lucros das empresas

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

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

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

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

6. O disposto nos parágrafos 1 a 5 também se aplica aos rendimentos recebidos pelo "Stille Gesellschafter" de uma "Stille Gesellschaft" da lei austríaca.

O acordo firmado entre o Brasil e a Áustria teve como propósito evitar a dupla tributação de uma mesma hipótese de incidência, quer dizer, intenta evitar que mais de um país tribute a mesma pessoa por um mesmo evento ocorrido em determinado aspecto temporal e referente a um mesmo tributo.

Para se aplicar um tratado, entretanto, deve-se ter em mente a existência de elementos de conexão entre o país da renda e o país que tem direito à tributação. A conexão é avaliada de acordo com o critério de residência ou fonte do país de tributação ou de auferimento do rendimento. Caso não exista tal elemento de conexão, o tratado não pode ser aplicado. Desta forma, pode-se inferir que uma legislação não pode ter eficácia para tributar um ente residente em outro país, em razão da falta de conexão. Se fosse assim, estar-se-ia ampliando seu poder-dever de tributação.

Como se pode verificar na redação do art. 74 da MP 2.158-35/2001, o que se está tributando é a receita da empresa localizada no Brasil, e não uma empresa localizada no exterior. A lei interna objetiva tributar uma renda ficta da própria empresa brasileira - tributação do residente -, a partir de uma base estimada sobre o lucro apurado pela empresa residente no exterior.

O professor Marco Aurélio Greco adota a seguinte linha, que é seguida por este relator:

Para Marco Aurélio Greco, uma vez que o referido artigo 74 estabelece a tributação de uma variação positiva de patrimônio da empresa brasileira, não haveria base para se falar em bloqueio da tributação prevista neste dispositivo em função da aplicação do art. 7º das convenções internacionais assinadas pelo Brasil, já que, em nenhum momento, se estaria tributando lucros da empresa residente no outro país. Em sua visão, mesmo nos casos em que determinada convenção prevê a isenção dos dividendos pagos para residentes e domiciliados no Brasil, não estaria afastada a tributação do art. 74, uma vez que, como dito acima, seu entendimento é no sentido de que esta regra prevê a tributação de um acréscimo patrimonial ocorrido no Brasil e não do resultado ainda não distribuído pela empresa brasileira.²

Se não fosse assim, a redação do art. 74 da MP 2.158-35/2001 não teria sentido de existir, pois se trata de Lei editada posteriormente à celebração do Acordo Brasil x Áustria (no ano de 1976). Assim, seria um despautério entender que aquela norma representasse letra morta no ordenamento jurídico nacional.

² GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio Andre. Tributação Direta: Imposto sobre a Renda. In: UCKMAR, Victor et al. Manual de Direito Tributário Internacional. São Paulo: Dialética:2012, p. 407408

Outrossim, como as normas CFC advieram bem depois da celebração Acordo Brasil x Áustria (1976), não cabe o argumento de que o art. 7º dos Tratados tinha como objetivo impedir a aplicação das regras CFC aos países signatários.

E nem se pode argumentar que a tributação de uma renda ficta ou, conforme alega a recorrente, renda presumida, deve ser afastada por contrariar o primado do imposto aqui em referência, que é de tributar a renda efetiva, pois se sabe que existem situações em que a apuração do imposto de renda prescinde da necessidade, ou não, do acréscimo patrimonial para se tributar, ou não, a renda, como é o caso da depreciação acelerada incentivada e dos preços de transferência.

Enfim, pelo que percebo na ideia da lei, é que se você exerce influência suficiente na empresa ligada, a ponto de poder solicitar a qualquer momento o lucro apurado pela controlada no exterior, é que tal lucro se torna disponível no momento da apuração do resultado desta controlada. Para ser bem mais claro, apesar do exemplo um pouco inusitado, se a controladora pode (tem poder para) efetuar um telefonema para a empresa no exterior e determinar que se distribua o lucro, é porque tal lucro está disponível.

No mesmo sentido, em voto proferido por meio do Acórdão 1402-002.321, da sessão de 04/10/2016, da 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, o Relator Fernando Brasil de Oliveira Pinto concluiu que o art. VII não se aplica a casos como o aqui discutido, pois a tributação não recai sobre o lucro da empresa sediada no exterior, mas sim sobre o lucro da empresa brasileira:

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

Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

(...)

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

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

Desta forma, deve-se afastar tal argumento da recorrente.

Dividendos Presumidos - artigo 10 do Tratado

Quanto à aplicação do artigo 10 c/c o artigo 23 do tratado, entendo também que não se aplica ao caso concreto.

Apenas em homenagem à dialética - tendo em vista que o tratado não se aplica ao caso -, mesmo que se entendesse que os lucros disponibilizados fictamente por força do art. 74 MP nº 2.158-35/2001 tivessem natureza de dividendos presumidos, sujeitos ao art. 10 dos Tratados, e não ao art. 7º, há que se avaliar o seguinte:

O par. 2º do art. 23 do Tratado permite a isenção no país de residência (Brasil), razão pela qual não haveria tributação remanescente aqui no Brasil.

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

Entretanto, não se poderia aplicar o dispositivo legal acima ao caso concreto. Isto porque a empresa Sadia GMBH não reconheceu em sua contabilidade o resultado apurado por suas controladas, principalmente a Wellax Food Logistics, residente na Ilha da Madeira, que apurou o lucro mais significativo no ano de 2007.

A consolidação pelo MEP do resultado das controladas indiretas na controlada direta Sadia GMBH foi efetuada somente para fins fiscais, e, diga-se, somente foi feita durante o procedimento fiscal, não tendo qualquer pertinência com a consolidação de balanços das sociedades que aqui se está discutindo.

Desta forma, é de se concluir: se o resultado das controladas indiretas não foi reconhecido pela Sadia GMBH, é de se afirmar que a Sadia GMBH não recebeu os dividendos das controladas indiretas a ponto de se enquadrar tal pretendida isenção do par. 2º do art. 23 do Tratado.

Diante disso, impende-se afastar o argumento da recorrente quanto à aplicação do artigo 10 c/c o artigo 23 do tratado.

Lucros da Controlada ou Lucros da Controladora?

Em seguimento aos argumentos, a recorrente alega que os lucros tributados pela fiscalização, nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 correspondem ao lucros auferidos pela controlada situada no exterior, e não aos lucros da própria recorrente.

Não entendo assistir razão à recorrente.

A técnica para a tributação dos lucros no exterior decorre da mesma regra contábil estabelecida no ordenamento jurídico pátrio. Ela decorre do método da equivalência patrimonial, técnica contábil que utiliza como parâmetro, na sociedade investidora, a variação patrimonial existente na empresa investida.

Entretanto, há uma divergência no tratamento tributário dispensado às relações entre investidora e investida situadas dentro do território nacional e investidora e investida situadas, respectivamente, dentro e fora do território nacional.

Quando ambas as empresas (investidora e investida) situam-se no território nacional, a legislação fiscal, que decorre da apuração contábil, determina que os efeitos decorrentes da avaliação pelo MEP sejam neutralizados, garantindo assim a inbitributabilidade dos tributos internos (IRPJ e CSLL) sobre um mesmo fato gerador. Pois, parte-se da premissa de que o lucro decorrente da receita da equivalência patrimonial decorre de um lucro que já fora tributado na sociedade investida.

Desta forma, a receita de equivalência patrimonial é excluída na apuração do lucro real, por meio de exclusão no Lalur (Livro de Apuração do Lucro Real).

Por outro lado, a neutralidade entre empresa investidora no Brasil e investida no exterior não se faz presente - ao menos, não se pode partir da mesma premissa atinente às empresas nacionais -. Desta forma, entendeu o legislador que, apesar da variação patrimonial surgida com o aumento do patrimônio líquido da investida no exterior, e apesar de sua consequente exclusão da base de cálculo do IRPJ (e também da CSLL), a legislação interna determina a adição do valor do lucro auferido pela investidora em seu livro fiscal de apuração do IRPJ (e da CSLL).

Desta forma, o que se está tributando não é o lucro auferido pela controlada situada no exterior, mas sim da controladora nacional.

E mais, a legislação interna permite que se compense o tributo pago no exterior, conforme o art. 26 da Lei nº 9.249/1995 abaixo destacado:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Ou seja, de certa forma, o tratamento é muito parecido àquele atribuído quando investidora e investida estão no território nacional.

Isto porque, caso a legislação alienígena estabeleça alíquota de tributação idêntica à nacional, a empresa investidora não terá tributo a pagar, situação em que a isonomia se mostra mais patente.

Assim, afasto o argumento da recorrente.

Artigo 43 do CTN

A recorrente aposta na ilegalidade da norma combatida (art. 74 da MP 2.158-35/2001), em detrimento ao art. 43 do CTN, alegando que não há variação patrimonial que possa ensejar a tributação.

O § 2º do art. 43 estabeleceu o seguinte:

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se

dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

O art. 74 da MP 2.158-35/2001 nada mais fez do que estabelecer o momento da disponibilização do lucro no exterior, base de incidência do IRPJ.

Além disso, o STF proferiu decisão reconhecendo a constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/2001 em relação aos lucros do exterior decorrentes de participação em controladas diretas e indiretas sediadas em países com ou sem tributação favorecida, conforme as já citadas decisões proferidas por meio da ADI 2588/DF e do RE 541.090/SC.

Desta forma, afasto o pedido da recorrente.

Prejuízos de períodos anteriores

Quanto à Sadia Internacional, alega a recorrente que deveria ser aceito o prejuízo contábil auferido em períodos anteriores (ac 2004 - prejuízo de R\$ 34.061,624,47) aos objeto do lançamento (2007 e 2008). Como em 2005 e 2006 apurou lucro, sobraria um saldo de prejuízo de 25.528.689,50 para o ano de 2007.

A DRJ, por sua vez, desconsiderou o prejuízo supostamente apurado pela ora recorrente, por entender que a empresa não apresentou elementos suficientes para sua comprovação (e-fl. 5.263):

Por meio do Termo de Intimação nº 11 (item 3), cuja ciência foi dada em 09/09/2011, a contribuinte foi intimada a apresentar cópias traduzidas e consularizadas das Demonstrações Financeiras (Balanços e Demonstrações do Resultado do Exercício), de todas as controladas diretas e indiretas do exterior, de todos os exercícios desde o ano de constituição de tais controladas até o ano de 2008, todavia o contribuinte não os apresentou, fato que impossibilitou a fiscalização de levantar os prejuízos compensáveis os termos dos §§ 1º e 2º do art. 4º da IN SRF 213/2002.

Juntamente com a impugnação foram trazidos aos autos planilhas Demonstração do Resultado do Exercício em reais e Relatórios da Administração que não se prestam para comprovação da compensação pretendida. Convém reiterar que a norma fiscal permite a compensação de prejuízos apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio e não dos prejuízos apurados com base na escrituração elaborada conforme a legislação comercial brasileira.

Dessa forma, persistindo a não apresentação das demonstrações financeiras elaboradas no país de domicílio da Sadia International (Cayman), que demonstrassem os prejuízos compensáveis, permanece a impossibilidade de se proceder à verificação dos alegados prejuízos de anos anteriores, a fim de dar cumprimento ao disposto nos §§ 1º e 2º do art. 4º da IN SRF nº 21/2002, razão pela qual o pleito da contribuinte não pode ser acolhido.

No recurso voluntário, a empresa não apresentou outros elementos para comprovar suas alegações. Desta forma, por concordar com a fundamentação da DRJ, adoto-a como razão de decidir.

Aplicação do Tratado à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A recorrente alega que o tratado entre Brasil e Áustria também se estende à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ou seja, a não incidência de tributação sobre lucros auferidos em países que mantêm acordo com o Brasil se aplica também à CSLL.

Por concluir que o tratado entre Brasil e Áustria não pode ser aplicado ao caso concreto e pela íntima relação de causa e efeito, mormente em razão do disposto no art. 21 da MP nº 2.158-35/2001 (reproduzido abaixo), a manutenção da autuação do IRPJ quanto aos lucros do exterior aplica-se também à CSLL, devendo ser mantida a tributação:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Juros sobre Multa de Ofício

Quanto ao pedido de afastamento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, não entendo possuir amparo a alegação da recorrente.

O art. 161 do CTN determina que ao crédito vencido e não pago acrescem-se juros de mora:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Já a parte final da redação do supra dispositivo legal define que a incidência de juros de mora não prejudica a imposição de penalidades.

O art. 142 do CTN, por sua vez, apresenta a definição de crédito tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Conforme se extrai da cláusula legal, o crédito tributário é composto pelo montante do tributo devido e pela penalidade cabível.

Da intersecção dos dois dispositivos acima, conclui-se que ao tributo e à multa de ofício (crédito tributário) incidem os juros de mora.

Desta forma, aplica-se o art. 30 da Lei 10.522/2002, que determina a incidência da Selic como taxa referencial para a atualização do crédito tributário.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.

Assim, nego o pedido quanto ao afastamento da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Conclusão

Diante do exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa