



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720046/2018-61
Recurso Voluntário
Resolução nº **1401-000.693 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Assunto PROVAS
Recorrente AMBEV S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Eduardo Morgado Rodrigues, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Nelso Kichel, Letícia Domingues Costa Braga, Cláudio de Andrade Camerano e Carlos André Soares Nogueira.

Relatório

Por bem expor o caso dos autos, reproduzo abaixo o relatório da DRJ complementando-o a seguir:

Trata-se de processo formalizado para tratamento do Auto de Infração do IRPJ e CSLL, resultante de procedimento fiscal realizado junto ao sujeito passivo AMBEV S.A (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV - CNPJ: 02.808.708/0001-07), culminando na constituição do crédito tributário assim discriminado:

Fl. 2 da Resolução n.º 1401-000.693 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720046/2018-61

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cód. Receita Cart 2917	Valor 111.400.695,48
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2018)		Valor 55.143.344,28
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 83.550.521,61
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 250.094.561,35
Valor por Estorno		
DUZENTOS E CINQUENTA MILHÕES, NOVENTA E QUATRO MIL, QUINHENTOS E SESENTA E UM REAIS E TRINTA E CINCO CENTAVOS		

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Cart 2973	Valor 40.104.250,37
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2018)		Valor 19.851.603,93
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 30.078.187,77
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 90.034.042,07
Valor por Estorno		
NOVENTA MILHÕES, TRINTA E QUATRO MIL, QUARENTA E DOIS REAIS E SETE CENTAVOS		

A acusação fiscal e os argumentos apresentados em sede de impugnação administrativa são detalhadamente especificados, por isso, pede-se a máxima vênia para transcrever os principais pontos contemplados, in verbis, assumindo inicialmente o escopo delimitado pelo trabalho fiscal, tecendo, em seguida, o detalhamento da mesma.

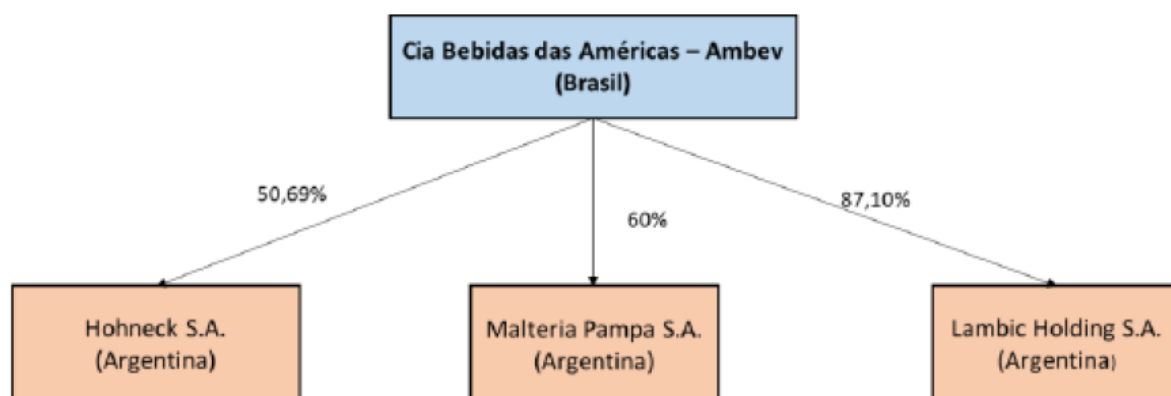
Preliminarmente cumpre esclarecer que os fatos foram inicialmente elencados pela fiscalização, através do procedimento fiscal de diligência acobertado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Diligência (TDPF-D) nº 08.1.85.00-2015-00207-0, e posteriormente, convertida em fiscalização por força do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização (TDPF-F) nº 08.1.85.00-2017-00078-4, abarcando a verificação das obrigações tributárias do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) do ano-calendário de 2012. Como resultado destes procedimentos, foram lavrados os Autos de Infração relativos ao IRPJ e à CSLL do AC de 2012, os quais foram juntados ao PAF 16561.720111/2017-77, juntamente com todos os documentos referentes aos mencionados Autos de Infração.

O escopo desse trabalho teve por objetivo demonstrar que a AMBEV não disponibilizou no Brasil, para fim de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2013, os lucros auferidos por algumas de suas controladas domiciliadas no exterior. Conforme se depreende das Fichas 34 e 35 de sua DIPJ do ano-calendário de 2013, a AMBEV detinha seis controladas diretas no exterior. Três dessas controladas foram objeto desse feito, porquanto seus lucros não foram, segundo a autoridade fiscal, (total ou parcialmente) disponibilizados pela controladora brasileira.

Fl. 3 da Resolução n.º 1401-000.693 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720046/2018-61

Empresa	País	Percentual Part. Soc. (%) 2013
CANADA INC.	CANADÁ	100,00
AMBEV LUXEMBURGO	LUXEMBURGO	89,83
DAHLEN S.A	URUGUAI	100,00
HOHNECK SOCIEDAD ANONIMA	ARGENTINA	51,00
LAMBIC HOLDING S.A	ARGENTINA	87,00
MALTARIA PAMPA S.A	ARGENTINA	60,00

Figura 1 – Controladas estrangeiras de interesse neste Termo de Verificação Fiscal (percentuais de participação informados pela fiscalizada)



Os lucros apurados pelas três supramencionadas controladas estrangeiras – na proporção dos percentuais de participação detidos pela AMBEV – não foram adicionados pela controladora brasileira na determinação de suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2013.

O primeiro arrazoado pela fiscalização se deu em razão, a partir do ano-calendário de 1996, com a publicação da Lei nº 9.249/95, pois o sistema tributário brasileiro passou por significativa transformação quanto ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ). O até então vigente princípio da territorialidade – sob cuja égide apenas os rendimentos produzidos no território brasileiro sofriam a incidência do IRPJ, o que implicava que os lucros, rendimentos e ganhos auferidos no exterior não eram tributados no Brasil – cedeu lugar ao princípio da universalidade, deste decorrendo a inclusão na base impositiva interna de rendimentos, ganhos e lucros gerados no exterior.

Estabeleceu-se, pois, que a tributação alcançaria não só os rendimentos auferidos no exterior pelo sujeito passivo na exploração de sua atividade direta, mas também os lucros decorrentes da exploração indireta (por meio de controladas e coligadas). É de se destacar que a universalidade já havia sido erigida em princípio constitucional, a teor do que preceitua o artigo 153, § 2º, I, da Carta Magna. Mas a regulamentação legal exigida pelo mencionado dispositivo constitucional só se perfez com os artigos 25 a 27 da Lei nº 9.249/95. Somente a partir de então, os lucros, rendimentos e ganhos auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil passaram a ser tributados pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, inclusive os lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior.

Fl. 4 da Resolução n.º 1401-000.693 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720046/2018-61

Outra questão postulada pela autoridade fiscal se diz respeito a uma pretensa incompatibilidade entre as normas brasileiras que regem a TBU e as disposições contidas nos acordos para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil com base na Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Quanto as considerações gerais acerca das infrações referentes ao ano-calendário de 2013, na análise das Fichas 09A (Demonstração do Lucro Real - PJ em Geral), 34 ("Participações no Exterior") e 35 ("Participações no Exterior – Resultado do Período de Apuração") da DIPJ do ano-calendário de 2013 da AMBEV revela que a adição a título de "Lucros Disponibilizados do Exterior" decorreu apenas do resultado da controlada direta AMBEV LUXEMBURGO.

Nas Fichas 34 ("Participações no Exterior") referentes às demais controladas estrangeiras da AMBEV não constam quaisquer outros lucros disponibilizados do exterior na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2013.

Foi demonstrado adiante que a AMBEV ilicitamente não disponibilizou os lucros das sociedades denominadas LAMBIC HOLDING S.A., HOHNECK S.A. E MALTERIA PAMPA S.A., todas domiciliadas na Argentina.

Resposta: Em atendimento ao item em referência, a Intimada informa que, os resultados das empresas 4217497 Canadá, Hohneck Argentina, Lambic S.A. e Maltaria Pampa não foram oferecidos à tributação brasileira nos anos de 2012 a 2014, na medida em que os países onde estão sediadas estas empresas possuem acordo de bitributação com o Brasil, específicos em relação a não tributação de seus lucros no Brasil.

Quanto à controlada luxemburguesa, a intimada esclarece que apesar de Luxemburgo ter um tratado com Brasil, este tratado não abrange os lucros auferidos pelas empresas luxemburguesas. Por essa razão, os lucros auferidos pela Ambev Luxemburgo foram integralmente oferecidos à tributação no Brasil.

Ainda, conforme se observa das próprias DIPJs, nos anos em que a Dahlen S.A. auferiu lucro, estes também foram oferecidos à tributação no Brasil.

A interessada foi intimada, na sequência, a indicar o dispositivo do acordo celebrado entre o Brasil e Luxemburgo que afasta sua aplicação em relação aos lucros auferidos pela AMBEV LUXEMBURGO, bem como a explicar, com base no dispositivo indicado, o porquê dos lucros da AMBEV LUXEMBURGO não serem abrangidos pelo acordo. Em sua resposta datada de 27/02/2017, a mesma consignou:

Fl. 5 da Resolução n.º 1401-000.693 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720046/2018-61

Resposta: Diante do questionamento endereçado acima, a Intimada respeitosamente esclarece que, à luz do artigo 24, §1, alínea “a” do Decreto nº 85.051, de 18 de Agosto de 1980, que promulga convenção entre o Brasil e Luxemburgo acordo para evitar a dupla tributação, temos:

1. No caso do Brasil, a dupla tributação será evitada da seguinte forma:

a) quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Luxemburgo, o Brasil permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente, um montante igual ao imposto sobre a renda pago no Luxemburgo;

b) todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no Luxemburgo.

Logo, é possível inferir o seguinte:

- (i) Há disposição no tratado entre Brasil e Luxemburgo que expressamente autoriza a dedução do imposto pago em Luxemburgo do montante devido no Brasil sobre os mesmos rendimentos;
- (ii) Logo, se há autorização para tal dedução, resta claro que tais resultados auferidos em subsidiárias Luxemburguesas devem estar sujeitos à tributação no Brasil;
- (iii) Ademais, tendo em vista a ausência de dispositivo que, de forma expressa e inequívoca, isenta a tributação dos resultados auferidos em Luxemburgo no Brasil (como acontece, por exemplo, no acordo para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e Espanha⁷), a Intimada entende que deve oferecer a tributação no Brasil os resultados de sua subsidiária Luxemburguesa.

Desta forma, a Intimada entende que o procedimento adotado (de oferecer os resultados de Luxemburgo à tributação) sempre esteve de acordo com as disposições do tratado com Luxemburgo e a própria legislação brasileira.

Por outro lado, apesar do acordo para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e Luxemburgo, a AMBEV assevera que o oferecimento à tributação dos lucros da AMBEV LUXEMBURGO “sempre esteve de acordo com as disposições do tratado com Luxemburgo e a própria legislação brasileira”.

A fiscalização também teceu algumas observações quanto às justificativas apresentadas pela AMBEV em relação à disponibilização dos lucros das controladas argentinas e luxemburguesa. As acertadas razões suscitadas pela AMBEV para motivar a disponibilização dos lucros da controlada luxemburguesa são aplicáveis aos lucros das controladas argentinas.

Das infrações referentes à LAMBIC HOLDING S.A, referente ao ano de 2013, a fiscalização obteve do PAF nº 16561.720111/2017- 77 alguns documentos, depreendo-se que esta se trata de sociedade domiciliada em Buenos Aires – Argentina, cujo estatuto social foi inscrito na Inspetoria Geral de Justiça (Argentina) em 06/12/2002. No que diz respeito a esta sociedade argentina, foi esclarecido que a “maior parte de seu resultado vem de seus investimentos”.

Na Ficha 34 da DIPJ do ano-calendário de 2013 foi informado que a AMBEV detinha uma participação de 87,00% no capital da LAMBIC HOLDING. A fiscalizada informou que este percentual de participação era de 87,0990%.

Por meio do Termo de Intimação nº 02 do TDPF-D nº 08.1.85.00-2015-00207-0, a AMBEV S.A. foi intimada a apresentar as demonstrações contábeis dos anos de 2011 a

Fl. 6 da Resolução n.º 1401-000.693 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720046/2018-61

2014 de todas as controladas diretas da COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV domiciliadas em países com os quais o Brasil celebrou acordos para evitar a dupla tributação.

Depreende-se do documento supracitado que a LAMBIC HOLDING apurou em 2013 um resultado antes do imposto de renda (“Ganancia antes del impuesto a las ganancias”) no valor de \$ 397.741.366 (valor em pesos argentinos).

Levando-se em conta a taxa de câmbio do peso argentino, para venda, do dia 31/12/2013, e considerando que a AMBEV detinha um percentual de 87,0990% do capital social da LAMBIC HOLDING, a fiscalização apurou um valor tributável no Brasil correspondente aos resultados desta controlada argentina, assim demonstrado:

ANO-CALENDÁRIO	RESULTADO (PESO ARGENTINO \$)	TAXA DE VENDA DO PESO ARGENTINO EM 31/12	RESULTADO (R\$)	PERCENTUAL PART. SOC. (%)	RESULTADO PROPORCIONAL (R\$)
2013	397.741.366	0,3594	142.948.246,94	87,099	124.506.493,60

Tendo em vista que a AMBEV não disponibilizou quaisquer valores a título de lucros do exterior apurados em 2013 pela LAMBIC HOLDING S.A., serão constituídos de ofício créditos tributários do IRPJ e da CSLL, correspondentes a uma base tributável de R\$ 124.506.493,60, em decorrência dos lucros auferidos por essa sociedade argentina.

Quanto as infrações relativas a HOHNECK S.A. no ano de 2013, na Ficha 34 da DIPJ do ano-calendário de 2013, a AMBEV informou que detinha precisamente a participação de 51,00% do capital social da HOHNECK. A fiscalizada informou, na resposta apresentada em atendimento ao Termo de Intimação nº 02 do TDPF-D nº 08.1.85.00-2015-00207-0 (fls. 16-29), que este percentual de participação era de 50,6918%.

Na Ficha 35 a AMBEV informou que apurou tanto um “Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda” (Linha 11) quanto um “Lucro Líquido do Período de Apuração” (Linha 13) no valor de R\$ 122.472.233,06.

Por meio do Item 1 do Termo de Intimação nº 02 do TDPF-D nº 08.1.85.00-2015-00207-0 (fls. 13-15), a AMBEV S.A. foi intimada a apresentar as demonstrações contábeis dos anos de 2011 a 2014 de todas as controladas diretas da COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV domiciliadas em países com os quais o Brasil celebrou acordos para evitar a dupla tributação. A referida demonstração de 2013 da HOHNECK S.A. foi juntada às fls. 234-265. A análise desta demonstração evidencia que esta sociedade argentina apurou seus resultados entre 1º de janeiro e 31 de dezembro e que deteve no período uma participação de 99,99% no capital da sociedade chilena denominada HOHNECK CHILE S.A., que por sua vez possuía uma filial no Uruguai denominada DUNVEGAN S.A., com a qual consolidava seus resultados.

Quanto a demonstração supracitada que a HOHNECK apurou em 2013 um resultado antes do imposto de renda (“Ganancia antes del impuesto a las ganancias”) no valor de \$ 850.092.556 (valor em pesos argentinos).

Nas demonstrações de resultados da HOHNECK S.A. compreendendo os anos de 2010-2011 (fls. 201-233) consta que o resultado por ela apurado em 2011 teria sido um prejuízo de \$ 357.836.077. Para fins de disponibilização no Brasil, este prejuízo poderia,

Fl. 7 da Resolução n.º 1401-000.693 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720046/2018-61

em tese, ser utilizado na compensação de um lucro futuro da companhia argentina. No entanto, a Nota 9 das demonstrações de 2011-2012 (fl. 234-265) informa a realização de um ajuste nos resultados de exercícios anteriores no valor de \$ 1.445.640.355.

Em razão desse ajuste, o resultado de 2011 da HOHNECK passou a ser um lucro de \$ 1.087.804.278, conforme evidenciado nas demonstrações de 2011-2012. Assim, para fim de disponibilização no Brasil, não restam dúvidas da inexistência de prejuízo anterior a ser compensado com o lucro de anos posteriores da sociedade argentina.

Levando-se em conta a taxa de câmbio do peso argentino, para venda, do dia 31/12/2013, e considerando que a AMBEV detinha um percentual de 50,6918% do capital social da HOHNECK, o valor tributável no Brasil correspondente aos resultados desta controlada argentina pode ser assim demonstrado:

ANO-CALENDÁRIO	RESULTADO (PESO ARGENTINO \$)	TAXA DE VENDA DO PESO ARGENTINO EM 31/12	RESULTADO (R\$)	PERCENTUAL PART. SOC. (%)	RESULTADO PROPORCIONAL (R\$)
2013	850.092.556	0,3594	305.523.264,63	50,692	154.875.242,26

Pelo exposto e tendo em vista que a AMBEV não disponibilizou quaisquer valores a título de lucros do exterior apurados em 2013 pela HOHNECK, serão constituídos de ofício créditos tributários do IRPJ e da CSLL, correspondentes a uma base tributável de R\$ 154.875.242,26, em decorrência dos lucros auferidos por esta sociedade argentina.

Quanto a MALTERIA PAMPA S.A., no ano de 2013, os atos societários foram obtidos do PAF nº 16561.720111/2017-77, juntados às fls. 266-284. Deles se infere tratar-se de sociedade domiciliada na Argentina, com previsão estatutária de que o encerramento de seu exercício social se dá em 30 de setembro.

As demonstrações financeiras do ano de 2013 da MALTERIA PAMPA S.A. obtidas do PAF nº 16561.720111/2017-77 foram juntadas às fls. 708-751. O primeiro aspecto a ser destacado é que essas demonstrações contemplam o período iniciado em 01/10/2012 e finalizado em 30/09/2013. Estas demonstrações da MALTERIA PAMPA S.A. também informam que a sua controladora era a AMBEV, com percentual de participação de 60% do capital social. Este mesmo percentual de participação igualmente foi informado pela AMBEV na Ficha 34 de sua DIPJ do ano de 2013.

Depreende-se das demonstrações financeiras que a MALTERIA PAMPA apurou em 2013 um resultado antes do imposto de renda ("Ganancia antes del impuesto a las ganancias") no valor de \$ 719.384.775 (valor em pesos argentinos).

Segundo a fiscalização, os lucros apurados pela MALTERIA PAMPA S.A. em suas demonstrações compreendendo o período de 01/10/2012 a 30/09/2013 deveriam ser disponibilizados pela AMBEV em 31/12/2013, conforme preceitua o caput do artigo 25 da Lei nº 9.249/95. Por conseguinte, para efeito de disponibilização no Brasil no ano-calendário de 2013, os lucros da MALTERIA PAMPA S.A. são aqueles evidenciados no denominado "ESTADO DE RESULTADOS" (fl. 173), extraído das demonstrações financeiras compreendendo o período de 01/10/2012 a 30/09/2013.

Na determinação do valor objeto do presente lançamento de ofício, há que se atentar especialmente ao que prevê o artigo 25, § 2º, inciso II, e § 4º, da Lei nº 9.249/95, bem como o artigo 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07/10/2002. Desta maneira, levando-se em conta a taxa de câmbio do peso argentino, para venda, do dia 30/09/2013, e considerando que a AMBEV detinha um percentual de 60% do capital

Fl. 8 da Resolução n.º 1401-000.693 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720046/2018-61

social da MALTERIA PAMPA S.A., o valor tributável no Brasil correspondente aos resultados desta controlada argentina pode ser assim demonstrado:

ANO-CALENDÁRIO	RESULTADO (PESO ARGENTINO \$)	TAXA DE VENDA DO PESO ARGENTINO EM 30/09	RESULTADO (R\$)	PERCENTUAL PART. SOC. (%)	RESULTADO PROPORCIONAL (R\$)
2013	719.384.775	0,3851	277.035.076,85	60,000	166.221.046,11

Tendo em vista que a AMBEV não disponibilizou quaisquer valores a título de lucros do exterior apurados em 2013 pela MALTERIA PAMPA S.A., a fiscalização constituiu de ofício créditos tributários do IRPJ e da CSLL, correspondentes a uma base tributável de R\$ 166.221.046,11, em decorrência dos lucros auferidos por esta sociedade argentina.

Quanto ao imposto pago no exterior, referente ao ano de 2013, a interessada apresentou a resposta, tratando apenas do imposto pago pela controlada AMBEV LUXEMBURGO e suas subsidiárias.

Segundo a fiscalização, a interessada não apresentou qualquer comprovação do imposto de renda pago no exterior pelas controladas argentinas LAMBIC HOLDING S.A., HOHNECK S.A. e MALTERIA PAMPA S.A., passível de compensação com os créditos tributários ora lançados contra a COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV, decorrentes da disponibilização no Brasil dos lucros auferidos pelas referidas controladas estrangeiras.

Os créditos tributários de IRPJ e de CSLL ora constituídos, decorrentes da disponibilização de lucros auferidos pela controladas argentinas LAMBIC HOLDING S.A., HOHNECK S.A. e MALTERIA PAMPA S.A. foram acrescidos da multa de ofício no percentual de 75%.

Em face da incorporação da COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV pela AMBEV S.A., a fiscalização atribuiu a responsabilidade da incorporadora pelos tributos devidos pela incorporada, nos termos do artigo 132 do Código Tributário Nacional.

Em sede de impugnação, a interessada esclareceu, preliminarmente, que a mesma se deu tempestivamente, uma vez que foi cientificada da lavratura dos autos de infração em 29/08/2018 (fls. 804), iniciando-se a fluência do prazo no dia 30/08/2018 e encerrando-se no dia 28/09/2018.

Na sequência, a interessada salientou que no presente caso, a autuação tem por base exclusivamente a disponibilização ficta dos lucros auferidos por controladas da sociedade incorporada pela a interessada no exterior, nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, e não qualquer evento concreto de disponibilização efetiva daqueles lucros.

Ademais, a mesma impugnou quanto a nulidade do lançamento: lançamento realizado em desacordo com o critério jurídico fixado em autuação anterior (art. 146 do CTN) e com a legislação em vigor.

A mesma sustentou que processo nº 16327.000530/2005-28, sustentou que a decisão que negou a aplicação do Tratado Brasil-Espanha aos lucros gerados por uma investida da controlada direta espanhola, situada no Uruguai, estaria alterando o lançamento que teria tributado de forma consolidada os resultados da controlada direta, e não individualizadamente o resultado de cada controlada direta ou indireta.

Referente a HOHNECK S/A, a interessada menciona que no presente lançamento a fiscalização não realizou o lançamento apurando individualizadamente o lucro de cada controlada indireta, mas sim procedeu exatamente de acordo com a segunda metodologia adotada no acórdão da CSRF, que apurou o lançamento apenas do lucro auferido por cada controlada direta, que consolida os resultados de suas investidas por equivalência patrimonial.

Vale ressaltar que não se trata em absoluto de formas diferentes de se chegar a um mesmo resultado, posto que como se verifica da estrutura societária anexa (doc. 04) cada uma das empresas HOHNECK S.A., MALTERIA PAMPA S.A. e LAMBIC HOLDING S.A. (as controladas diretas) possuía por sua vez controladas situadas nos mais diversos países (Chile e Uruguai), de modo que as demonstrações financeiras daquelas controladas indiretas são efetuadas nas moedas dos seus respectivos países, sujeitam-se a regras distintas (como por exemplo no que diz respeito a reservas legais que devem ser obrigatoriamente constituídas), e podem possuir diferentes previsões quanto ao seu exercício social (o da MALTERIA PAMPA, por exemplo, como consignou a fiscalização, encerra-se em 30 de setembro de cada ano, o que não necessariamente ocorre com as investidas daquela empresa).

Outro ponto alegado pela defesa se deu em razão da interessada ter optado por voluntariamente tributar os lucros auferidos pela sua controlada luxemburguesa evidentemente não significar que estaria também obrigada a adicionar ao seu lucro para efeito de tributação pelo IRPJ e pela CSLL os lucros auferidos no exterior pela MALTERIA PAMPA, pela LAMBIC e pela HOHNECK, fictamente distribuídos em 31/12/2013, porque se trata de controladas domiciliadas na Argentina, país com o qual o Brasil firmou Convenção para evitar dupla tributação, prevendo expressamente o artigo 7º do referido Tratado que os lucros auferidos por uma controlada residente no outro país signatário do Tratado somente são tributáveis naquele outro país, não podendo esses lucros serem tributados no Brasil, acrescentando a existência dos Tratados Brasil-Argentina e Brasil-Chile.

Ademais, a interessada salientou que com o advento da Lei nº 13.205/15, dúvida não remanesce na atualidade quanto à aplicação do Tratado também à CSLL.

Por fim, a interessada mencionou sobre a especificidade do Tratado Brasil-Argentina, sobretudo quanto ao lucros que jamais serão efetivamente remetidos à controladora brasileira senão sob a forma de dividendos.

No caso em tela, a interessada menciona o Tratado Brasil-Argentina, especificamente em seu Artigo 10, parágrafos 1º e 2º (na redação aplicável à época dos fatos), que regulamentou a tributação dos dividendos atribuídos ou pagos por sociedades da seguinte forma:

“1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga e de acordo com a legislação desse Estado.”

Concluindo, portanto, que, se nos termos da convenção Brasil-Argentina, se a Argentina pode tributar os dividendos pagos a residentes no Brasil (inclusive sem qualquer limite a essa tributação), o Brasil tem a obrigação de reconhecer a isenção a tais rendimentos.

Fl. 10 da Resolução n.º 1401-000.693 - 1ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720046/2018-61

E acrescenta, que o § 2º do Artigo 23 do Tratado Brasil-Argentina, na redação vigente à época dos fatos, estabelece que, “*verbis*”:

“2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Argentina a uma sociedade residente do Brasil detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que sejam tributáveis na Argentina de acordo com as disposições da presente Convenção, estarão isentos do imposto no Brasil.”

Sendo que as participações detidas pela Impugnante tanto na HOHNECK S.A. como na MALTERIA PAMPA S.A. como na LAMBIC HOLDING S.A. superam 10%.

Por fim, a interessada alega o seu direito, quando menos à compensação dos impostos pagos no exterior.

Nesse contexto, a interessada sustenta que os lucros auferidos por suas controladas argentinas não poderiam ser tributados no Brasil por força do Tratado celebrado com a Argentina, não se creditando de valor algum a esse título, e por esse motivo não havia o que ser apresentado à fiscalização.

Por fim, acrescenta ainda, que quando menos deverá ser deduzido do valor lançado o crédito a que faz jus a Impugnante, conforme comprovantes de pagamento anexados a sua peça impugnatória.

Quando da decisão de primeira instância, restou aquela assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2013

CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO DE CONTROLADAS. INTERPRETAÇÃO DA ISENÇÃO SOBRE PAGAMENTO DE DIVIDENDOS.

Por força do disposto no art. 7º da Portaria MF 341/11 c/c o art. 9º da IN RFB 1.396/13, este Colegiado está vinculado às decisões da COSIT exaradas em Soluções de Consulta.

A Solução de Consulta nº 400 - Cosit, de 2017, firmou o entendimento que a isenção prevista no artigo XXIII, parágrafo 2, do ADT Brasil/Argentina não se aplica ao IRPJ devido em razão do art. 74 da MP 2.158-35/2001, por controladora no Brasil sobre a receita de participação nos lucros de controlada na Argentina.

IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS. ARTIGO 74 DA MP 2.158/35. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. STF. REGULARIDADE DA TRIBUTAÇÃO PELO PAÍS DE RESIDÊNCIA DA CONTROLADA.

O artigo 74, da MP 2158/35, que fixou o momento da disponibilização dos lucros para a data do balanço em que foram apurados, foi submetido à apreciação do STF (ADI/2.588), tendo a Suprema Corte decidido que referida norma é constitucional, com efeito vinculante e eficácia erga omnes, para as controladas localizadas em países com tributação favorecida.

Fl. 11 da Resolução n.º 1401-000.693 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720046/2018-61

Com relação às controladas residentes em países com tributação regular, por não ter sido atingida a maioria de votos, entende-se pela constitucionalidade do artigo 74, da MP 2158/35, não obstante a inexistência dos citados efeitos.

TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

O entendimento da RFB, manifestado, na SCI nº 18/2013 - Cosit, é de que a aplicação do artigo 74, da MP 2.158-35/2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, uma vez que (a) a norma interna incide sobre o contribuinte brasileiro, inexistindo qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros, (b) o Brasil não está tributando os lucros da sociedade domiciliada no exterior, mas sim os lucros auferidos pelos próprios sócios brasileiros, (c) a legislação brasileira permite à empresa investidora no Brasil o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada a dupla tributação, independentemente da existência de tratado.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE COLIGADAS E CONTROLADAS. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço em que foram apurados (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO.

Os créditos de imposto de renda pagos/compensados no exterior relativos a lucros auferidos no exterior poderão ser compensados com o imposto devido no Brasil, se o respectivo crédito estiver legalmente comprovado. No caso de extinção do imposto por compensação com tax credit, o documento que comprove a compensação deverá ser reconhecido, tanto pelo órgão arrecadador do país da controlada, quanto pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto, no estritos termos da lei.

TRIBUTAÇÃO EM BASES MUNDIAIS. CONSOLIDAÇÃO VERTICAL DE RESULTADOS. POSSIBILIDADE.

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, poderão ser 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

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2013 CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. REGRA INAPLICÁVEL A CSLL.

Tendo a CSLL sido instituída após a celebração de determinada convenção internacional para evitar a dupla tributação da renda, a extensão das disposições de tal

Fl. 12 da Resolução n.º 1401-000.693 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720046/2018-61

convenção a CSLL condiciona-se à imprescindível notificação da instituição desta contribuição às autoridades competentes dos Governos Estrangeiros envolvidos em tais tratados, porquanto as regras dos acordos internacionais devem conter previsão expressa em seu texto para serem aplicadas à CSLL.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE COLIGADAS E CONTROLADAS. DECORRÊNCIA. As regras do imposto de renda relativas à tributação dos lucros auferidos no exterior aplicam-se, também, à contribuição social sobre o lucro líquido (arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada com a decisão primeva, interpôs a contribuinte o competente recurso a esse Conselho alegando em síntese:

- 01) Que não foi reconhecido pelo Supremo a constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35;
- 02) Nulidade do lançamento: lançamento realizado em desacordo com o critério jurídico fixado em autuação anterior (art. 146 do CTN) e com a legislação em vigor, tendo em vista que em outra autuação da mesma contribuinte, qual seja, processo 16327.000530/2005-28, apurou-se o quanto devido por outra forma.
- 03) Que os tratados firmados impedem a tributação pretendida
- 04) Da especificidade do tratado Brasil X Argentina
- 05) Do direito à compensação dos impostos pagos no exterior.

A Procuradoria apresentou contrarrazões alegando em síntese:

- 01) Que não houve alteração do critério jurídico na autuação em relação à autuação anterior;
- 02) DISPONIBILIDADE DA RENDA PARA A CONTROLADORA BRASILEIRA: aplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35, de 2001.
- 03) Que o tratado firmado entre Brasil e Argentina não protege os lucros auferidos naquele Estado alienígena.
- 04) Que o artigo 74 da MP 2.158-35 é uma norma contábil e que submete às pessoas jurídicas residentes no Brasil ao critério da universalidade da tributação da renda.
- 05) Que pode-se concluir que o mencionado dispositivo legal tinha por missão: a) concretizar a tributação em bases universais para as pessoas jurídicas, levando em conta a renda auferida por intermédio das suas controladas ou coligadas no exterior;) impedir o diferimento indeterminado da tributação de lucros produzidos no exterior – prática que vinha sendo muito adotada por

Fl. 13 da Resolução n.º 1401-000.693 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720046/2018-61

contribuintes para se beneficiar de sistemas tributários mais favoráveis e, ao mesmo tempo, escapar da tributação no Brasil; c) estabelecer a presunção absoluta quanto ao momento em que se realiza a disponibilização dos lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas e coligadas.

- 06) Que não há como se negar a presença de características típicas de normas CFC no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Com efeito, deve-se considerar que a finalidade da norma era combater a elisão fiscal, fator inegavelmente ligado ao conceito de norma CFC. Por outro lado, disciplinar a tributação de rendimentos auferidos no exterior por intermédio de empresas coligadas ou controladas e, ao mesmo tempo, impedir o diferimento da tributação são objetivos inerentes às normas CFC. Afinal, a norma permitirá ao Estado brasileiro trazer para o campo da incidência tributária os resultados obtidos por pessoas jurídicas residentes no país por meio de suas controladas e coligadas no exterior.
- 07) O entendimento da OCDE sobre a eficácia das normas CFC em face dos tratados para evitar dupla tributação: Argui que as regras CFC não estão em conflito com os tratados porque está claro, no âmbito internacional, que cada país pode dispor livremente sobre a base de cálculo do imposto de renda devido pelo residente que investe no exterior, desde que impeça a dupla tributação.
- 08) Inaplicabilidade da isenção prevista no parágrafo 2º do art. XXXIII do tratado Brasil-Argentina: Argumenta a recorrida que os tributos constituídos com base no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não estão sob a abrangência do parágrafo 2 do artigo XIII do Tratado Brasil-Argentina. Os lucros tributados com base no referido art. 74 não dependem de deliberação dos sócios para aprovar distribuição de dividendos, bastando que a controlada residente no exterior registre a obtenção de lucros em seu balanço. E a partir do registro dos lucros no balanço da controlada residente no exterior, estes são considerados disponibilizados para a controladora brasileira – independente da deliberação dos sócios da controlada determinando a disponibilização.
- 09) Que a recorrente não comprovou o pagamento de tributos pagos no exterior e portanto não tem direito a tais créditos.
- 10) Requer seja convertido o feito em diligência para que apurar eventuais valores a serem compensados.

Este é o relatório do essencial.

VOTO

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Argui a recorrente que realizou o pagamento de imposto no exterior e que não teve tempo hábil para preparar toda a documentação de forma pormenorizada e devidamente acompanhada de laudo e juntou aos autos, quando da interposição do Recurso Voluntário, laudo

Fl. 14 da Resolução n.º 1401-000.693 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720046/2018-61

da KPMG demonstrando os valores pagos no exterior, bem como toda a documentação comprobatória devidamente traduzida e consularizada.

Pois bem, a Fazenda Nacional, em suas contrarrazões requereu a conversão do feito em diligência para apurar eventuais valores pagos no exterior para que fossem compensados com os valores eventualmente devidos no Brasil.

Assim, tendo em vista o pedido da Fazenda e a vasta documentação juntada aos autos, conduzo meu voto para que seja baixado o feito em diligência para que se verifique o laudo juntado aos autos bem como a documentação (fls. 1.605 às fls. 3.715), para que avalie a autoridade se estão devidamente comprovados os valores pagos no exterior e eventualmente compensações realizadas e se há indicação de base legal na documentação juntada.

Dê-se vista à recorrente para querendo se manifestar sobre a diligência da fiscalização.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga