



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720046/2018-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1004-000.142 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Turma Extraordinária**
Sessão de 08 de abril de 2024
Recorrente AMBEV S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

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.

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.

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.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de alteração de critério jurídico. No mérito, i) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso e manter a tributação de lucros no exterior em bases universais, vencidos os Conselheiros Jeferson Teodorovicz, Henrique Nimer Chamas e Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho que davam provimento ao recurso para cancelar o auto de infração em relação à matéria; ii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para permitir a compensação de impostos pagos no exterior, nos termos do voto do relator. Manifestou intenção de apresentar Declaração de Voto o Conselheiro Henrique Nimer Chamas. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jeferson Teodorovicz, Henrique Nimer Chamas, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Fernando Beltcher da Silva e Efigênio de Freitas Júnior (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª Turma da DRJ/JFA (Acórdão 09-70.057, e-fls. 1522 e ss.) que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela ora recorrente.

Transcrevo o relatório da decisão recorrida que resume bem os fatos até aquele momento.

Do Relatório exposto em primeira instância (e-fls. 1525 e ss.)

O presente processo administrativo foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

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:

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$		
IMPOSTO	Cód. Receita Cart 2917	Valor 111.400.695,48
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2018)		Valor 55.143.344,26
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor 83.550.521,61
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor 250.094.561,35
Valor por Estimo DUZENTOS E CINQUENTA MILHÕES, NOVENTA E QUATRO MIL, QUINHENTOS E SESSENTA 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 Estimo 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.

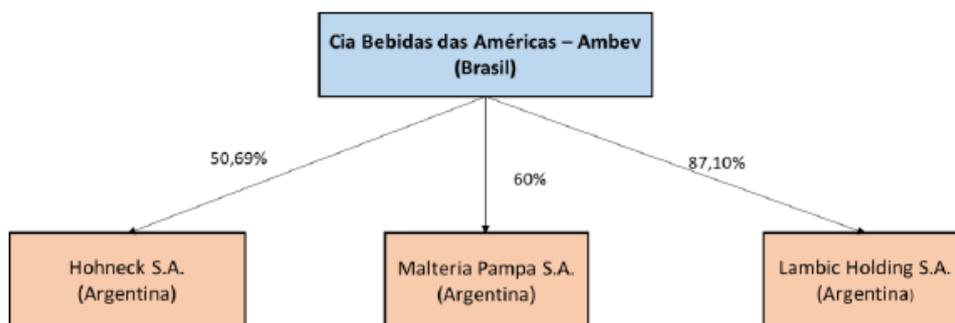
Preliminarmente cumpre esclarecer que os fatos foram inicialmente elencados pela fiscalização, através do procedimento fiscal de diligência acobertado pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Diligência (TDPF-D) n.º 08.1.85.00-2015-00207-0, e posteriormente, convertida em fiscalização por força do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização (TDPF-F) n.º 08.1.85.00-2017-00078-4, abrangendo 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.

Controladas Ambev

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 imponible 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 fez 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.

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:

Resposta: Diante do questionamento endereçado acima, a Intimada respeitosamente esclarece que, à luz do artigo 24, §1, alínea "a" do Decreto n.º 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 Espanha¹), a Intimada entende que deve oferecer à 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.

LAMBIC HOLDING S.A

Das infrações referentes à **LAMBIC HOLDING S.A**, referente ao ano de 2013, a fiscalização obteve do **PAF n.º 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 Inspeção 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 n.º 02 do TDPF-D n.º 08.1.85.00-2015-00207-0, 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.

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).

[Tabela Lambic]

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.

HOHNECK S.A.

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 n.º 02 do TDPF-D n.º 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 n.º 02 do TDPF-D n.º 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, 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:

[Tabela Hohneck]

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.

MALTERIA PAMPA S.A.

Quanto a **MALTERIA PAMPA S.A.**, no ano de 2013, os atos societários foram obtidos do **PAF n.º 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 n.º 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 n.º 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.

[Tabela Malteria]

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 n.º 9.249/95, bem como o artigo 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF n.º 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 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.

[Impugnação]

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 n.º 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 n.º 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 **MALTARIA 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 aos 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.

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.

Do Recurso Voluntário (e-fls.

Sintetiza a recorrente o que já fora apresentado e discutido em primeira instância:

Em sua impugnação, a Recorrente demonstrou a improcedência das alegações fiscais com base nos fundamentos a seguir sintetizados:

I - ILEGITIMIDADE DA DISPONIBILIZAÇÃO FICTA DO ART. 74 DA MP 2158-35/2001 – VIOLAÇÃO AO CTN E CF/88

No caso concreto, os autos de infração lavrados estão pautados exclusivamente na “distribuição ficta” dos lucros auferidos pela controladas argentinas, nos termos do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, contrariando, assim, o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN) e o art. 153, inciso III, da Constituição Federal (CF/88).

II - 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

No caso concreto, ao considerar o lucro auferido por cada uma das controladas diretas da Companhia de Bebidas das Américas – AMBEV, que consolidavam os resultados de suas investidas pelo método da equivalência patrimonial (MEP), a fiscalização adotou critério jurídico distinto do que foi utilizado em lançamento anterior (processo administrativo nº 16327.000530/2005-28), no qual foram tributados de forma individualizada os resultados de cada controlada indireta, violando assim o disposto no art. 146 do CTN.

III - OS TRATADOS FIRMADOS PELO BRASIL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO IMPEDEM A TRIBUTAÇÃO PRETENDIDA

A Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda firmada pelo Brasil e Argentina impede que os lucros auferidos por controlada situada num desses países sejam tributados enquanto não distribuídos à sua controladora situada no outro país, não se compatibilizando com as regras convencionais a “distribuição ficta” dos lucros, prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

III.1 - DA ESPECIFICIDADE DO TRATADO BRASIL-ARGENTINA

Ainda que válida fosse a ficção de distribuição dos dividendos de que trata o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, o que se admite apenas para fins de argumentação, no âmbito do Tratado Brasil-Argentina há regra expressa isentando os dividendos pagos por sociedades argentinas às sociedades brasileiras, que sejam detentoras de mais de 10% do capital daquelas, tal como ocorre no caso dos autos, tendo em vista ser a Recorrente detentora de mais de 10% do capital social de suas controladas argentinas.

IV - DO DIREITO QUANDO MENOS À COMPENSAÇÃO DOS IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR

Deveria a fiscalização ter deduzido do valor lançado o crédito a que faz jus a Recorrente, referente ao imposto pago no exterior por suas controladas, diretas e indiretas (NCAQ S.A., Dunvegan S.A., Malteria Uruguay S.A. e Malteria Pampa S.A.). A 1ª Turma da DRJ/JFA julgou os lançamentos tributários procedentes, conforme se verifica pela ementa da r. decisão recorrida, “*verbis*”:

[...]

I – ILEGITIMIDADE DA DISPONIBILIZAÇÃO FICTA DO ART. 74 DA MP 2158-35/2001 – VIOLAÇÃO AO CTN E CF/88

Por se tratar de questão prejudicial a qualquer questionamento quanto à legitimidade das exigências fiscais em si, a Recorrente demonstrou em sua defesa que no caso as autuações têm por base exclusivamente a disponibilização ficta dos lucros auferidos por controladas no exterior, nos termos do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001, e não qualquer evento concreto de disponibilização efetiva daqueles lucros.

Assim, só por este motivo já se verifica não poder prevalecer o lançamento, tendo em vista o manifesto confronto daquela norma legal com as disposições do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal, na medida em que:

- a) O § 2º do art. 43 do CTN não delegou à lei ordinária a competência para alterar o fato gerador do imposto de renda, ao contrário, reafirmou a necessidade da disponibilidade econômica e jurídica de renda, destinando à lei ordinária apenas o poder de especificar o aspecto temporal da tributação;*
- b) O art. 74 da MP n.º 2.158-35 desconsidera que a pessoa jurídica, mesmo sendo controladora ou coligada, não tem livre, imediata e incondicional disponibilidade sobre o montante relativo aos lucros auferidos por sua controlada ou coligada, cuja distribuição aos sócios ou acionistas fica sujeita à legislação do País onde estão situadas e dependerá, ainda, de deliberação dentro da própria empresa geradora dos lucros, tendo em vista suas conveniências e projetos de investimento;*
- c) A norma contida no art. 74 da MP n.º 2.158-35 instituiu uma exigência com base em mera previsão de futura ocorrência de fato jurídico tributário incerto, e impôs uma base de cálculo distorcida e distanciada da realidade, configurando a hipótese prevista no dispositivo em comento uma ficção normativa; e*
- d) Em consequência, a exigência em questão afigura-se flagrantemente ilegal na medida em que viola o art. 43 “caput” e § 2º do CTN, que só autoriza a tributação do que seja renda ou lucro efetivos do contribuinte sobre os quais tenha disponibilidade econômica ou jurídica, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal a propósito do ILL (RE n.º 172.058-1).*

Ressaltou ainda que muito embora o Supremo Tribunal Federal tenha julgado constitucional o dispositivo legal em questão quanto às controladas situadas em paraísos fiscais, ainda não foi decidida a validade da norma quanto às controladas situadas em países não sujeitos a regime de tributação privilegiada, como é o caso.

[...]

Em que pese o entendimento da r. decisão recorrida, o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2588 não representa em absoluto o posicionamento final do Supremo Tribunal Federal a respeito da validade da regra do art. 74 da MP 2.158-35/2001 quanto às controladas situadas em países não sujeitos a regime de tributação privilegiada, como é o caso, pendendo essa questão de decisão perante o Supremo Tribunal Federal.

Realmente, muito embora tenha o Plenário do Supremo Tribunal Federal julgado a referida ADI relativamente ao artigo 74 da MP n.º 2.158-35/2001, e na mesma sessão julgado o RE 541.090/SC, tal julgamento foi inconclusivo quanto a sua aplicação a empresas controladas não localizadas em países com tributação favorecida, pois como reconhecido pela própria r. decisão recorrida quanto a tal ponto não foi atingido o número de votos necessário para a declaração de inconstitucionalidade (ou constitucionalidade) da norma com efeitos “erga omnes”.

Assim, embora não desconheça que não pode o julgador administrativo afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade a não ser após sua declaração pelo Supremo Tribunal Federal (art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72), o que se aguarda, a Recorrente deixa consignada sua insurgência a esse respeito no presente recurso, tal como já assim o fez em sua impugnação, justamente para que não reste preclusa a questão caso o E. Supremo Tribunal Federal venha futuramente a declarar a

inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, hipótese em que deverá o julgador administrativo observar tal decisão (§ 6º inciso I do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72).

Nesse contexto, passa a Recorrente a demonstrar os outros motivos pelos quais deve ser declarada a insubsistência do lançamento fiscal.

II - 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 recorrente pleiteia a insubsistência do lançamento fiscal, argumentando que, como sucessora por incorporação da empresa Eagle Distribuidora de Bebidas S.A., já enfrentou fiscalização anterior sobre a tributação de lucros auferidos por suas controladas no exterior. No processo administrativo nº 16327.000530/2005-28, foi adotado um critério de lançamento distinto do presente caso, o que, segundo a recorrente, viola o art. 146 do Código Tributário Nacional e enseja a nulidade do lançamento por inobservância do critério jurídico fixado anteriormente pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida, ao abordar tal argumentação, simplesmente a afastou sem considerar a aplicabilidade do art. 146 do CTN ao caso concreto, limitando-se a mencionar que “*Tal argumentação foi afastada in totum, em razão dos elementos considerados abaixo em conexão com os aspectos meritórios.*” (fl. 1534)” sem aprofundar-se nos elementos meritórios que fundamentariam tal conclusão.

Importante destacar que a fiscalização anterior (16327.000530/2005-28) apurou os resultados de cada controlada indireta de forma individualizada, enquanto que no lançamento em questão, adotou-se um critério jurídico distinto, não respeitando a decisão anterior da Câmara Superior de Recursos Fiscais que concluiu pela necessidade de consideração individualizada dos lucros auferidos por controladas e coligadas diretas ou indiretas no exterior (Acórdão 9101-002.589).

O critério jurídico escolhido para o presente processo administrativo foi a consolidação dos resultados das controladas indiretas no balanço da controlada direta, e, depois disso, passou-se para a etapa de refletir o resultado consolidado das controladas no exterior nas contas de resultado e no balanço da controladora brasileira.

Tal procedimento viola o art. 146 do CTN, que estipula que a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa só pode ser efetivada em relação a fatos geradores ocorridos após a sua introdução.

Sustenta então que, seja pela violação ao art. 146 do CTN, seja pela realização de lançamento em desacordo com a legislação vigente à época dos fatos geradores autuados, não restam dúvidas quanto à nulidade do lançamento fiscal em discussão.

III - OS TRATADOS FIRMADOS PELO BRASIL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO IMPEDEM A TRIBUTAÇÃO PRETENDIDA

A argumentação da recorrente contra a tributação dos lucros de suas controladas situadas no exterior apresenta um especial enfoque nos efeitos dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação. A recorrente defende que, conforme os princípios e normativas estabelecidos tanto no direito interno quanto no internacional, a tributação pretendida pela fiscalização viola diretamente os tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário.

Sustenta que o art. 98 do CTN assegura primazia aos tratados e convenções internacionais sobre a legislação tributária interna, estipulando que estes revogam ou modificam a legislação interna e devem ser observados pelas normas que lhes sucedem. Tal disposição legal é reforçada pelo art. 997 do RIR/99, vigente à época dos fatos geradores em questão.

O cerne da argumentação reside na incompatibilidade entre a aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158-35/01, que prevê a tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior como se fossem disponibilizados fictamente aos sócios residentes no Brasil, e os termos dos tratados internacionais firmados pelo Brasil, particularmente o Tratado Brasil-Argentina, que impede a tributação desses lucros enquanto não distribuídos à controladora situada no outro país signatário.

A recorrente refuta o entendimento da RFB, expresso na SCI n.º 18 – Cosit, de que a aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 não violaria os tratados internacionais, argumentando que tal posição não encontra amparo no direito internacional tributário, pois:

- (a) incide sobre o contribuinte brasileiro sem conflitar com os dispositivos dos tratados que tratam da tributação de lucros;
- (b) o Brasil estaria tributando os lucros dos próprios sócios brasileiros, não os da sociedade domiciliada no exterior; e
- (c) a legislação brasileira permitiria a compensação do imposto pago no exterior, eliminando a dupla tributação.

Contudo, a recorrente argumenta que a existência de um mecanismo de compensação fiscal não suprime o fato de que a tributação dos lucros, conforme praticada, viola os princípios estabelecidos pelos tratados para evitar a dupla tributação, pois tais tratados têm por objetivo precisamente evitar que a mesma renda seja tributada em mais de uma jurisdição. Ademais, argumenta que a aplicação de uma ficção jurídica de disponibilização dos lucros constitui uma burla aos objetivos dos tratados internacionais firmados pelo Brasil.

Em síntese, a recorrente alega que a tributação pretendida pela fiscalização, fundamentada no art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001, viola não somente o direito tributário interno, mas também os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil através dos tratados para evitar a dupla tributação, em particular o Tratado Brasil-Argentina, contrariando o espírito e a letra desses acordos, que visam a prevenir a tributação sobre a mesma base imponible em mais de um país.

III.1 - DA ESPECIFICIDADE DO TRATADO BRASIL-ARGENTINA

A argumentação foca na peculiaridade e aplicabilidade do Tratado para Evitar a Dupla Tributação entre o Brasil e a Argentina, destacando-se a alegação de que as disposições do tratado impedem a tributação, pela legislação brasileira, dos lucros auferidos por controladas situadas na Argentina. O ponto central reside no Artigo XXIII, parágrafo 2, do Tratado, que estipula a isenção do imposto sobre os dividendos pagos por uma sociedade residente da Argentina a uma sociedade residente do Brasil, desde que a última detenha mais de 10% do capital da sociedade pagadora e que tais dividendos sejam tributáveis na Argentina conforme as disposições da Convenção.

A recorrente desafia o entendimento exarado pela COSIT na Solução de Consulta Interna n.º 400/2017, segundo o qual a isenção prevista no Artigo XXIII, Parágrafo 2, do Acordo Brasil-Argentina não se aplicaria ao IRPJ devido em razão do art. 74 da Medida Provisória (MP) 2.158-35/2001, por controladora no Brasil sobre a receita de participação nos lucros de controlada na Argentina.

A exposição traz à baila a questão da interpretação literal versus a essência dos tratados de bitributação, defendendo que o termo "dividendos", conforme definido no tratado, deve ser compreendido de forma ampla, englobando não apenas os dividendos tradicionais, mas também outras formas de participação nos lucros, como a parcela equivalente ao ajuste do valor do investimento em controladas domiciliadas no exterior. Assim, argumenta que a ficção legal estabelecida pelo art. 74 da MP 2.158-35/2001 não pode sobrepor-se às disposições do tratado que visam evitar a dupla tributação, estando tais lucros, portanto, isentos de tributação no Brasil, conforme estipulado pela convenção.

Ademais, sublinha-se a ilegitimidade de criar, unilateralmente, mecanismos que efetivamente burlam o espírito e a letra dos tratados internacionais, argumentando que tal prática configuraria uma violação dos princípios de boa-fé e pacta sunt servanda, fundamentais no direito internacional.

Por fim, invoca precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que reforçam a tese de que os tratados internacionais têm primazia sobre a legislação interna, não podendo esta última instituir tributação que contrarie as disposições de um tratado vigente. Dessa forma, destaca-se a necessidade de harmonização entre as normas internas e os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, em respeito aos princípios que regem os tratados internacionais e à própria Constituição Federal, que assegura a supremacia dos tratados sobre a legislação interna em matéria de tributação da renda.

IV - DO DIREITO QUANDO MENOS À COMPENSAÇÃO DOS IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR

Enfatiza o direito da recorrente à compensação dos tributos pagos no exterior pelas suas controladas, contrariando as conclusões da fiscalização e da decisão recorrida. A fiscalização reconheceu que a recorrente teria direito à compensação dos impostos pagos no domicílio das suas controladas estrangeiras, contudo, alegou que não foram apresentados os comprovantes correspondentes a esses pagamentos. Em defesa, a recorrente apresentou comprovantes de impostos pagos no exterior por NCAQ S.A., Dunvegan S.A., Malteria Uruguay S.A. (Uruguai), e

Malteria Pampa S.A. (Argentina), que deveriam ter sido considerados pela fiscalização conforme o artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/02.

Ademais, a recorrente argumentou que os comprovantes de impostos pagos no exterior, relativos às controladas diretas e indiretas, foram devidamente apresentados conforme a legislação aplicável, mas não foram considerados pela decisão recorrida. Tal omissão contraria os termos da legislação tributária, ignorando a prova documental apresentada.

Conclui assim que possui o direito, ao menos, à compensação dos impostos pagos no exterior pelas suas controladas, conforme demonstrado pelos documentos apresentados e embasado na legislação tributária aplicável, contestando a desconsideração dessa prova pela decisão recorrida.

DO PEDIDO

Diante do exposto, pede e espera a Recorrente seja provido o presente recurso para o fim de se reconhecer a total insubsistência dos autos de infração, como medida de Direito e de Justiça.

A Procuradoria apresentou Contrarrazões (e-fls_003718_003753).

Houve a diligência determinada na Resolução 1401-000.693 (e-fls_003756_003769).

O Relatório de Diligência Fiscal consta das e-fls 3858 a 3876.

Petição - MANIFESTAÇÃO DA DILIGÊNCIA (e-fls. 3883 a 3895)

Transcrevo trecho da manifestação após a diligência:

I - ESCLARECIMENTOS PRELIMINARES QUANTO À CONCLUSÃO DO RELATÓRIO FISCAL DE DILIGÊNCIA

[...]

Com a devida vênia, a conclusão a que chegou o i. Auditor-Fiscal responsável pela elaboração do Relatório Fiscal de Diligência é absurda, pois além de não ser minimamente razoável supor que empresas operacionais (cervejarias) situadas em países como o Uruguai e a Argentina, pertencentes à maior produtora de bebidas brasileira e integrantes do grupo que é o maior produtor mundial de cervejas, não teriam recolhido valor algum a título de imposto de renda, passível de compensação com o imposto de renda devido pela Recorrente, o trabalho fiscal desconsidera por completo a “vasta documentação” apresentada pela Recorrente em sua impugnação e recurso voluntário, correspondente a inúmeros comprovantes de pagamento de imposto pelas controladas estrangeiras.

Em realidade, apesar de a Recorrente, em suas respostas aos Termos de Intimação, ter feito referência expressa ao Laudo elaborado pela KPMG Assessores Ltda. (“KPMG”), tendo inclusive apresentado sua versão retificada (resposta de fls. 3830/3833 e Laudo de fls. 3789/3821) quanto ao montante do crédito, sendo que por meio dos Laudos apresentados a KPMG, conceituada empresa de auditoria independente, constatou não apenas os valores recolhidos a título de imposto de renda pelas controladas estrangeiras

da Recorrente, diretas e indiretas, mas também verificou a adequação dos respectivos documentos de arrecadação aos requisitos da legislação brasileira, notadamente os artigos 26 da Lei n.º 9.249/95 e 16 da Lei n.º 9.430/96, no Relatório de Diligência Fiscal de fls. 3858/3876 não há qualquer crítica ou comentário a respeito daqueles trabalhos.

Nesse contexto, “data venia”, independentemente das razões que serão adiante expostas, não se sustenta na realidade dos fatos, tampouco na documentação apresentada pela Recorrente, a conclusão a que chegou a fiscalização de que “nenhum documento apresentado é hábil para comprovação de pagamentos de imposto no exterior.” Senão, vejamos.

II - DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DO IRF INCIDENTE SOBRE OS RENDIMENTOS DAS CONTROLADAS INDIRETAS, NCAQ COLECTIVA EDUNVEGAN, CUJOS LUCROS FORAM ADICIONADOS AO RESULTADO DARECORRENTE PELA FISCALIZAÇÃO

É o relatório

Voto

Conselheiro Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

A tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior insere-se em um complexo contexto jurídico e econômico, marcado pela interação entre normativas internas e acordos internacionais. No cerne dessa discussão está o artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, que estabelece a tributação dos lucros de controladas brasileiras no exterior, contrastando com o artigo 7º dos tratados para evitar a dupla tributação, seguindo o modelo da OCDE.

O princípio da universalidade da tributação, adotado pelo Brasil, determina a inclusão dos lucros auferidos mundialmente no cálculo do imposto devido pelas empresas residentes no país. Tal princípio está alinhado à tendência global de prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros para jurisdições de baixa ou nenhuma tributação. Entretanto, essa abordagem entra em aparente conflito com tratados internacionais que, seguindo o modelo da OCDE, tendem a favorecer a tributação no Estado de residência do investidor, em detrimento do país onde o lucro é gerado.

A questão central reside na interpretação do artigo 7º desses tratados, frequentemente invocado para argumentar contra a tributação no Brasil dos lucros de suas controladas no exterior. Contudo, uma análise minuciosa e contextualizada revela que tais tratados não pretendem obstar a aplicação de normas como a do artigo 74 da MP 2.158-35/2001. Essa norma, como uma regra CFC, destina-se a assegurar que os lucros gerados no exterior por entidades controladas por residentes brasileiros sejam devidamente tributados no Brasil.

O julgador de origem expôs com muita acuidade o caso concreto, apresentando o histórico legislativo, de modo que transcrevo excerto do voto abaixo antes de adentrar em cada capítulo apresentada pela recorrente em seu recurso.

Do Voto Condutor da Decisão Recorrida (e-fls. 1534 e ss.)

[...]

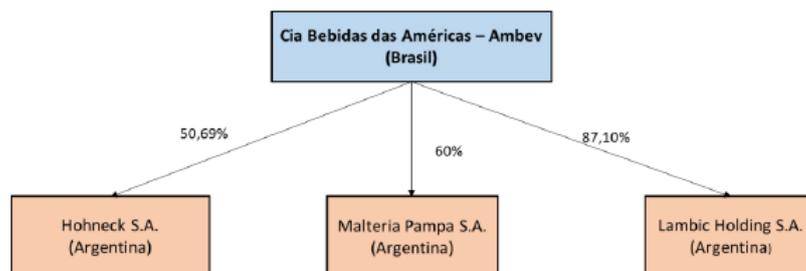
Do Lucro Apurado no Exterior

Tributação de lucros do exterior

Na sequência, analisamos as questões atinentes aos lucros apurados no exterior.

Primeiramente, há de se notabilizar que o escopo desse feito por parte da autoridade fiscal, 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 três de suas controladas domiciliadas no exterior, assim disposto:

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



Nesse escopo, a fiscalização entendeu que não foram adicionados pela controladora brasileira, na determinação de suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, referente ao ano-calendário de 2013, considerando o percentual de participação em cada uma delas.

A interessada, inicialmente postulou quanto ao fato da autuação ter 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 n.º 2.158-35/2001, e não qualquer evento concreto de disponibilização efetiva daqueles lucros.

Nesse aspecto, vale repisar que, como bem disposto na legislação brasileira, há uma prescrição normativa que dispõe que a tributação das empresas sediadas no Brasil que possuam coligadas ou controladas no exterior ser regida pelo princípio da Tributação das Bases Universais (TBU).

L. 9.249/95 – Art. 25

O vigente regime de tributação, na época do fato gerador, foi instituído pela Lei n.º 9.249, de 1995, a qual dispõe em seus artigos 25 e 26:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

III – se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

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

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

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

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

§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio. (Incluído pela Medida Provisória n.º 627, de 2013)

§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio. (Redação dada pela Lei n.º 12.973, de 2014)

L. 9.249/95 – Art. 26

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.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º *O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.*

MP 2.158-35/01 – Art. 21 (CSLL)

No que tange à CSLL, o aludido princípio de tributação foi adotado com a edição da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001:

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 n.º 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei n.º 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei n.º 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.

MP 2.158/35-01 – Art. 74

É relevante, ainda, destacar que o artigo 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, uniformizou o conceito de disponibilização dos lucros apurados pelas empresas coligadas e controladas sediadas no exterior, fixando o elemento temporal do fato gerador na data do balanço em que forem apurados os lucros:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei n.º 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.

L. 6.404/76 – Art. 248 (MEP)

Os lucros em questão, verificados no balanço e no momento do seu encerramento, são aqueles apurados pelo método da equivalência patrimonial (MEP), previsto no artigo 248 da Lei n.º 6.404, de 1976:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009)

I – o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II – o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III – a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Sobre o MEP, apresento a lição de Paulo Schmidt, José Luiz dos Santos e Luciane Alves Fernandes:

MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

No método de equivalência patrimonial, diferentemente do que ocorre no método de custo, onde o resultado é reconhecido pelo regime de caixa, o resultado e as variações ocorridas no patrimônio de uma controlada ou coligada devem ser reconhecidos no momento de sua geração, independentemente de serem ou não distribuídos, atendendo dessa maneira ao princípio da competência. Nesse sentido, Iudicibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 139) afirmam que o método da equivalência patrimonial acompanha o fato econômico, que é a geração dos resultados, e não a formalidade de sua distribuição.

No Brasil, o instituto da equivalência patrimonial surgiu com o advento da Lei no 6.404/76, já que o ordenamento jurídico que o antecedeu, o Decreto-lei no 2.627/40, não continha tal previsão. Segundo a referida Lei, o método de equivalência patrimonial deveria ser utilizado para os investimentos mais expressivos em termos de valores; tendo em vista esse objetivo, essa Lei criou o conceito de relevância (art. 247) e estabeleceu um percentual de participação de no mínimo 20% do capital total para que uma investida fosse avaliada por esse método, exceto em relação às participações iguais ou maiores do que 10% do capital total nas quais a investidora tivesse influência na administração.

No entanto, tendo em vista a convergência para as normas internacionais, a Lei no 11.638/07 e, posteriormente, a Lei no 11.941/09 (antiga MP no 449/08), alteraram o caput do art. 248, passando a serem avaliados pelo método de equivalência patrimonial os investimentos em coligadas, controladas, outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo e em controladas em conjunto, conforme se verifica no art. 248:

“No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: [...]”

Esse mesmo tratamento contábil também é adotado pela CVM desde o advento da instrução CVM no 469/08. Também nas normas pelo CPC, de acordo com o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 18(R1), o tratamento contábil é o mesmo.¹

Nesta mesma linha, o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Dias Toffoli, se manifestou no Recurso Extraordinário n.º 541.090/SC, nos seguintes termos:

Essa avaliação dos investimentos relevantes se dá pelo chamado Método de Equivalência Patrimonial (MEP), por força do art. 248 da Lei das Sociedades Anônimas. Para fins societários, a partir do MEP, o lucro auferido pela coligada/controlada estrangeira é **automaticamente** registrado no balanço societário da coligada/controlada brasileira. A eventual distribuição desses lucros é irrelevante para se verificar o real crescimento do lucro líquido da brasileira, considerado o regime de competência.

(...)

Dessa forma, inegável que o acréscimo patrimonial obtido a partir do ajuste do valor do investimento permanente é renda da empresa brasileira, tanto assim que pode ser verificado a partir do método da equivalência patrimonial positiva, com consequências comerciais no balanço da empresa brasileira.

(...)

¹ SCHMIDT, Paulo, SANTOS, José Luiz dos e FERNANDES, Luciane Alves. Contabilidade avançada: aspectos societários e tributários – 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2012. Pág. 4/6.

Observe-se, ademais, que, por expressa disposição do art. 197 da Lei das Sociedades Anônimas, há a possibilidade de distribuição de dividendos aos acionistas de receita advinda da equivalência patrimonial positiva, ainda que não tenha havido a disponibilidade financeira.

É evidente que só estão sujeitos à tributação no momento do registro contábil os lucros relevantes apurados pelo método da equivalência patrimonial, tendo em vista que a empresa no exterior possui outros investimentos sujeitos à avaliação, pelo denominado método de custo, os quais estão sujeitos ao regime de caixa.

(...)

Estas são as normas legais aplicadas ao caso concreto e que serão observadas no presente julgamento.

Arguições que procuram afastar a sua incidência com base em suposta inconstitucionalidade, não serão apreciadas por este relator, que segundo o art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, no âmbito do processo administrativo fiscal é “vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”, exceto nas hipóteses previstas no § 6º do mesmo dispositivo, as quais não se amoldam ao caso vertente.

Transcreve-se o voto do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Cezar Peluso, no mesmo sentido:

6.3. Em resumo, as variações dos investimentos sujeitos à equivalência patrimonial repercutem no resultado (lucro ou prejuízo) da controladora/coligada já no exercício em que apuradas no exterior, ao passo que, nos investimentos sujeitos à avaliação e reajuste pelo regime de custo, a repercussão somente se dá por ocasião do recebimento da distribuição do lucro ou dividendo.

(...)

No caso, tem-se a mesma sistemática. Em relação aos investimentos sujeitos à avaliação pelo método de custo, o lucro produzido pela empresa no exterior é teoricamente virtual em relação à empresa nacional até o momento em que seja efetivamente pago ou creditado, pois submetido ao regime de caixa. Enquanto aos investimentos sujeitos ao método de avaliação pela equivalência patrimonial, o lucro revelado no exterior repercute no resultado da empresa brasileira no mesmo exercício em que se produziu, independentemente de pagamento ou crédito, pois vinculados ao regime de competência.

Antes de encerrar esta breve introdução acerca da legislação que disciplina a matéria, impende discutir a repercussão dos Tratados Internacionais para evitar a Bitributação celebrados entre o Brasil e Argentina, conforme dispõe o Decreto n.º 87.976/1982.

Para tanto, é fundamental uma profunda reflexão sobre o Artigo VII dos mencionados tratados, os quais reproduzo abaixo:

ARTIGO VII [Acordo Brasil e Argentina]

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. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio 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 direção e os encargos gerais de administração assim realizados.*

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

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

Verifiquem que o tratado foi inspirado no Modelo de Convênio Tributário sobre a Renda e o Patrimônio da OCDE anteriormente vigente. Por este motivo, os Comentários ao Modelo tornaram-se importantes ferramentas de interpretação, não apenas no Brasil, mas nos diversos países que o adotam.

Neste sentido, TRUYA e RAVN, cujo original se reproduz no rodapé por uma questão de honestidade intelectual²:

2. *O Modelo de Convenção e sua consideração como soft law.*

Os artigos da Convenção Modelo, assim como os seus comentários, são redigidos e atualizados por membros do Comitê de Assuntos Fiscais, nomeados, por sua vez, por cada governo dos diferentes Estados-membros da OCDE. Não estamos, portanto, diante do exercício de elaboração de normas com força de lei, nem de exercício do poder regulamentar (correspondente ao Governo, segundo artigo 97 da Constituição). Também não representa, naturalmente, um tratado internacional que faz parte de nossa legislação interna.

Em vez disso, temos um texto sem efeitos jurídicos vinculantes que cumpre as seguintes funções:

(...)

c) Por fim, os artigos da Convenção e, em especial, seus Comentários, desempenham uma função interpretativa muito importante, o que facilita a correta aplicação dos tratados elaborados com base no modelo.³

Com o escopo de melhor fundamentar a interpretação, transcrevo a tradução dos aludidos itens nos exatos termos:

10.1 O propósito do artigo 7, §1º, é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros.

² 2. El Modelo de Convenio y su consideración como soft law

El articulado del Modelo de Convenio, así como sus Comentarios, son redactados y actualizados por los integrantes del Comité de Asuntos Fiscales, designados a su vez por cada Gobierno de los diferentes Estados Miembros de la OCDE. No nos encontramos, pues, ante el ejercicio de elaboración de normas con rango de ley, ni ante el ejercicio de la potestad reglamentaria (que corresponde al Gobierno, ex artículo 97 de la Constitución). Tampoco representa, por supuesto, un tratado internacional que forme parte de nuestro ordenamiento interno.

Antes bien, nos encontramos con un texto sin efectos jurídicos vinculantes que cumple con las siguientes funciones:

(...)

c) Finalmente, el articulado del Convenio y, especialmente, sus Comentarios, cumplen una muy importante labor interpretativa, que facilita la correcta aplicación de los tratados elaborados en base al Modelo.

³ TRUYA, Antonio Cubero e RAVN, Nocolás Diaz. Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por España e Modelo de La OCDE. Editorial Tirant lo Blanch: Valencia. 2012. Kindle Edition. Posição 289.

(...)

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).

Concluindo, os acordos internacionais não impediriam os Estados de tributar seus residentes conforme determinado pela legislação interna, ou seja, a tributação da contribuinte seria a determinada pela Lei n.º 9.249, de 1995, e da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001.

Logo, os tratados internacionais assinados entre o Brasil e Argentina e o Brasil e o Chile, respectivamente em seus artigos VII, não limita a soberania brasileira de tributar seus residentes conforme previsto em sua legislação interna, ou seja, os lucros auferidos por empresas brasileiras relativamente às suas controladas/coligadas na Argentina, submetem-se às regras instituídas pelo poder legislativo nacional.

É de se destacar, ainda, que o Modelo de Convênio Tributário sobre a Renda e o Patrimônio da OCDE atualmente vigente, sofreu algumas alterações que merecem ser trazidas à colação.

Anteriormente os parágrafos 2 a 6 do antigo Modelo, abaixo reproduzidos em sua versão em espanhol, apresentavam as seguintes disposições, semelhantes aos acordos celebrados entre Brasil e Argentina.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido sea conforme a los principios contenidos en este Artículo.

5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año utilizando el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.⁴

⁴ Tradução livre:

2. Não obstante o disposto no parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, em cada Estado Contratante se atribuirão a esse estabelecimento permanente os lucros que o mesmo poderia ter obtido se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares, nas mesmas ou análogas condições e tratasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.

O parágrafos 3, 4, 5 e 6 acima transcritos foram retirados do novo Modelo, o qual passou a prever um novo parágrafo 3, cuja redação, em sua versão em espanhol, transcrevo:

2. A los efectos de este artículo, y del artículo [23 A] [23 B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.

3. Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, practicará el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos. En caso necesario, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán para la determinación de dicho ajuste.⁵

O novo Modelo deixa evidente que o parágrafo 1º do artigo 7º não impede que o Estado em que está sediada a controladora tribute os rendimentos decorrentes de lucros já tributados no Estado em que se localiza a controlada. Todavia, se assim o fizer, deverá levar em conta os valores dos impostos já pagos no Estado em que se localiza a controlada.

Os artigos 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 1995, já respeitavam tais princípios.

As normas internacionais em questão e os dispositivos da aludida lei brasileira não são incompatíveis, sendo plenamente aplicáveis ao caso concreto.

Como exemplo, cito a jurisprudência do TRF da 3ª Região não vê, no tratado celebrado entre o Brasil e a Argentina, uma norma internacional que impede a tributação prevista na legislação nacional:

3. Para a determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, será permitida a dedução das despesas efetuadas, incluindo os gastos de direção e administrativa geral para os mesmos fins, quer tenham sido incorridos no Estado em que está localizado o estabelecimento permanente quer na outra parte.

4. Como é habitual num Estado Contratante determinar os lucros imputáveis a um estabelecimento permanente com base numa repartição dos lucros totais da empresa entre as suas diversas partes, o disposto no parágrafo 2 não impedirá esse Estado Contratante de determinar o lucros tributáveis, não obstante o método de repartição adotado deve ser tal que o resultado obtido deve estar de acordo com os princípios contidos no presente Artigo.

5. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples compra de bens ou mercadorias para a empresa.

6. Para efeitos do disposto nos parágrafos anteriores, os lucros atribuíveis a esse estabelecimento permanente serão calculados, a cada ano, utilizando o mesmo método, a menos que haja motivos válidos e suficientes para proceder de outra forma.

⁵ Tradução livre:

2. Para os efeitos deste artigo e dos artigos [23 A] [23 B], os lucros atribuíveis ao estabelecimento permanente em cada Estado Contratante a que se refere o parágrafo 1 são aqueles que ele poderia ter obtido, em particular em suas operações com outras partes da empresa, como se fosse uma empresa distinta e independente que exercesse as mesmas ou semelhantes atividades nas mesmas ou semelhantes condições, tendo em conta as funções desempenhadas, os ativos utilizados e os riscos assumidos pela empresa através do estabelecimento permanente e das demais partes da empresa.

3. Quando, de acordo com o parágrafo 2, um Estado Contratante ajuste os lucros imputáveis ao estabelecimento permanente de uma empresa de um dos Estados Contratantes e, em consequência, tribute o lucro da empresa que já foram tributados pelo outro Estado, esse outro Estado, na medida em que é necessário para eliminar a dupla tributação destes lucros, deve fazer um ajuste que corresponde ao valor do imposto de aplicado sobre eles. Se necessário, as autoridades competentes dos Estados Contratantes consultar-se-ão para determinar o ajuste.

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01, ART. 74. TRIBUTAÇÃO. DISPONIBILIZAÇÃO NA DATA DA APURAÇÃO. LEGITIMIDADE. ACORDO BRASIL-ARGENTINA. DUPLA TRIBUTAÇÃO. INEXISTÊNCIA. (...)

- 1. A apuração de lucro pela controlada no exterior é suficiente para modificar as contas da investidora, proporcionando-lhe um acréscimo patrimonial que viabiliza a incidência dos tributos em comento, mormente se considerada a circunstância de que o art. 43 do Código Tributário Nacional reclama apenas a existência de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, sendo irrelevante que a controladora tenha plena disponibilidade financeira sobre o referido incremento.*
- 2. Caracterizada a existência de acréscimo patrimonial para a controladora, poderia o legislador, com arrimo nas disposições do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, estabelecer o momento da sua disponibilização, como o fez por meio do art. 74 da MP nº 2.158-35/01, sem incorrer nos vícios apontados pelo contribuinte.*
- 3. O colendo Supremo Tribunal Federal decidiu pela validade da tributação estatuída pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 em relação às empresas controladas, independentemente de sua localização no exterior, embora a decisão só tenha eficácia erga omnes para as empresas sediadas em paraísos fiscais.*
- 4. A regra veiculada pelo art. VII do Acordo Brasil-Argentina tem por objeto a tributação dos lucros apurados pelas empresas controladas situadas no território argentino, ou seja, trata unicamente da tributação a cargo daquele Estado, ao passo que a norma introduzida pela Medida Provisória nº 2.158-35/01 visa exclusivamente à tributação dos lucros atribuíveis à controladora sediada no Brasil, pelo que não prospera a alegada preponderância do aludido acordo sobre a legislação interna.*
- 5. A legislação de regência permite que a empresa controladora proceda à compensação dos valores recolhidos no exterior com o montante devido no Brasil, de modo a evitar a dupla incidência.*
- 6. Embora tenha pretendido alcançar os lucros e rendimentos auferidos no exterior, o legislador propositadamente fez prevalecer o regime até então aplicável aos resultados da avaliação dos investimentos realizados pelas empresas, de sorte que, ainda que se trate de investimentos no exterior, subsistem as disposições dos arts. 21 a 23 do Decreto-lei nº 1.598/77 e arts. 389 e seguintes do RIR/99, quanto ao IRPJ, e as do art. 2º, § 1º, "c", 1 e 4, da Lei nº 7.689/88, quanto à CSLL, uma vez que, por não terem sido revogadas pela nova lei, integram a legislação a que alude o art. 25, § 6º, da Lei nº 9.249/95. (...) (Apelação Cível nº 0900029-63.2005.4.03.6100/SP)*

Em igual sentido, o TRF da 2ª Região:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. MP Nº 2.158-34/2001 e REEDIÇÕES.

- 1. O fundamento de validade da alteração introduzida pelo art. 74 da MP nº 2.15834/2001 decorre da Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou o § 2º ao art. 43 do CTN, estabelecendo que, na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto de renda. O fato de o art. 74 da MP remeter ao regulamento a forma como será executada a lei não acarreta violação ao princípio da legalidade.*
- 2. Não há qualquer ofensa ao conceito de aquisição de renda eleito pela legislação supra transcrita, uma vez que, com a apuração dos lucros na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora adquire imediatamente a disponibilidade econômica da renda que se incorpora em seu patrimônio, acrescentando-lhe valor. Adquire, ainda, a disponibilidade jurídica da renda, pois terá título jurídico para pleitear e defender o direito relativo a essa renda, de modo que não há como sustentar que a apuração de lucro na sociedade controlada tem reflexos imediatos no patrimônio da controladora.*
- 3. Na sistemática da Lei nº 6.404/76, o lucro da sociedade controlada já deveria ser registrado no balanço patrimonial da sociedade controladora (art. 248, III, alínea a), chamado de método de equivalência patrimonial, método contábil utilizado na apuração dos lucros dos investimentos*

relevantes de coligadas ou controladas, cuja aplicação é obrigatória para todas as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que realizem tais espécies de investimento.

4. Logo, com relação à tributação, a lei pode, de forma absolutamente legítima, estabelecer os critérios quanto ao que seja a disponibilidade do lucro e o momento em que pode ser considerada essa disponibilidade.

5. A ADI 2.588DF, em julgamento no STF discute a inconstitucionalidade do art. 74, parágrafo único da MP 2.158-35/2001 e do parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, este último acrescentado pela LC 104/00. O voto vista proferido pelo Ministro Nelson Jobim: aponta a gênese legal do regime tributário criado pela MP n.º 2.158-35/2001 (que adota o regime contábil de competência, e não o de caixa); historia a substituição da regra de cobrança do IRPJ do sistema territorial para o sistema de tributação em bases universais (TBU), aperfeiçoado pela LC 104/2001, que permitiu à MP 2.158-34/01 estender às empresas coligadas e controladas tratamento idêntico ao que era dispensado às filiais e sucursais desde 1997; ressalta, quanto ao TBU, a utilização no Brasil da regra de compensação do IR pago pela investida estrangeira; considera irrelevante a questão sobre o controle que a empresa brasileira exerça sobre estrangeira, em razão dos benefícios decorrentes da repercussão, no mercado, do acréscimo patrimonial, expresso no balanço.

6. Inexiste violação aos tratados internacionais para evitar a dupla tributação, que adotam como parâmetro a Convenção Modelo da OCDE, que dispõe: os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, uma vez que esta hipótese trata da competência tributária exclusiva do Estado onde estiver sediada empresa controlada quanto aos resultados por ela produzidos.

7. Na hipótese dos autos, a situação é diversa, ou seja, versa sobre a possibilidade de o Estado Brasileiro tributar o lucro auferido no exterior por empresa brasileira. Vale dizer, a União pode exigir o imposto de renda sobre os lucros que empresas brasileiras auferem no território nacional ou no exterior. Mas não pode exigir imposto de renda sobre os resultados obtidos pela empresa controlada sediada no exterior. Destarte, a regra do tratado e o art. 98 do CTN são inaplicáveis ao caso.

8. Apelação conhecida e improvida. (Apelação em Mandado de Segurança n.º 2003.51.01.002937-0)

L. 9.532/97 – Art. 1º

Também deve ser trazido à reflexão o disposto no artigo 1º da Lei n.º 9.532, de 1997:

*Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão **adicionados** ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia **31 de dezembro do ano-calendário** em que **tiverem sido disponibilizados** para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.*

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior. (grifei)

No que concerne aos lucros auferidos no exterior que são considerados disponibilizados para a controladora, a Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, vai no mesmo sentido da legislação supra transcrita:

*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. (grifei)*

Os preceitos legais acima permitem se inferir que os lucros auferidos no exterior são os apurados nos balanços das investidas, levantadas no curso do ano calendário, não necessariamente, em 31 de dezembro.

Assim deve ser porque o conceito de renda depende de marcos temporais, os quais são fundamentais na apuração do fato gerador. Ingressos de receitas e gastos necessários à sua obtenção ocorrem diuturnamente, sendo que a renda somente será verificável quanto tais elementos forem confrontados durante um certo lapso temporal.

Sobre o tema, Roque Antonio Carrazza:

Logo, não é qualquer entrada de dinheiro nos cofres de uma pessoa (física ou jurídica) que pode ser alcançada pelo IR, mas, tão-somente, aquilo que tipificar ganhos efetivos durante um determinado intervalo de tempo. Amílcar de Araújo Falcão sustentava que, nos termos da Constituição, só há renda tributável quando, num dado período de tempo, verifica-se um aumento do patrimônio do contribuinte, em razão do emprego do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (in Imposto de Renda e Lucros Extraordinários, 1ª ed., Financeiras, 1963). Estamos sempre mais confirmando que a identificação do acréscimo patrimonial depende da comparação do patrimônio do contribuinte em duas datas distintas. Com isso, caso a controlada esteja sediada em país que exija o encerramento do balanço em setembro de 2009, o lucro nele apurado será o computado na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.⁶

As demonstrações financeiras relativas a 31 de dezembro não se prestam a tal finalidade, posto que o lucro é o resultado apurado ao final de certo exercício fixado na legislação do país. Enquanto não se encerra o exercício, não há que se falar em lucro, posto que o elemento temporal do fato gerador tributário ainda não ocorreu no mundo fenomênico.

Especificamente sobre o imposto de renda, antes do encerramento do ano fiscal, não apenas o momento fixado na legislação para a sua apuração ainda não ocorreu, como a própria base de cálculo do fato gerador complexo ainda não se aperfeiçoou.

IN SRF 213;02 – Art. 2º

A interpretação adotada confirma-se nos preceitos da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, em que a matéria ficou assim regulamentada:

IN SRF 213;02 – Art. 2º

Disponibilização de lucros

*Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão **computados** para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido **disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.***

(...)

Demonstrações financeiras

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

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

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

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário – 19ª edição. Malheiros Editores: São Paulo, 2003. Pág. 623.

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

(...)

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

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

Mencione-se ainda o §1º do artigo 4º do mesmo ato normativo:

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

Cumpra também explicitar que é apenas aparente a contradição entre os preceitos do art. 6º, caput, da IN SRF nº 213, de 2002 de que “as demonstrações financeiras das (...) controladas (...) no exterior, serão elaboradas **segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio**” e do art. 25, §2º, I da Lei nº 9.249, de 1995, de que “os lucros auferidos por (...) controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte (...) as (...) controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, **segundo as normas da legislação brasileira**”.

As normas da legislação brasileira a que se refere a Lei nº 9.249, de 1995, são apenas as normas de classificação das contas e subcontas, exatamente como previsto no § 2º do art. 6º da IN SRF nº 213, de 2002, segundo o qual “as contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela (...) controlada (...) no exterior (...) deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira (...)”.

No mesmo sentido se pronunciou Douglas Yamashita⁷, que ainda acrescentou a argumentação de que como, nos termos do art. 11 da Lei de Introdução ao Código Civil (atual Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), “as sociedades (...) obedecem à lei do Estado em que se constituírem”, no Brasil as demonstrações financeiras das sociedades controladas sediadas no exterior devem obedecer à legislação comercial do país de seu domicílio de constituição, sendo a legislação contábil brasileira e seus princípios contábeis geralmente aceitos aplicáveis apenas na inexistência de legislação contábil estrangeira, como corretamente previsto no art. 6º, §1º da IN SRF nº 213, de 1992. Exemplifica ainda o Professor Douglas Yamashita:

Nesse caso de aplicação da legislação contábil estrangeira, se o ano contábil de algum dos países das controladas for distinto do ano-calendário, valerão as demonstrações financeiras oficiais desse país, **por exemplo, de outubro de 2008 a setembro de 2009**. Aliás, o próprio art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 dispõe que “os lucros auferidos por controlada (...) no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora (...) no Brasil **na data do balanço no qual tiverem sido apurados**”. O item 086 do Perguntas e Respostas do Capítulo XIX da DIPJ de 2009 confirma esse mesmo entendimento” [destaques do original].

⁷ No artigo "Controladas Indiretas no Exterior: Controvérsias de se Regime Tributário" In Revista Dialética de Direito Tributário nº 179, págs. 28 e seguintes.

Por oportuno, transcrevem-se também as disposições do Perguntas e Respostas, disponível no site da RFB:

086 – Como deverão ser considerados (para fins de apuração do lucro real) os lucros auferidos por intermédio de controladas ou coligadas sediadas no exterior a partir do ano-calendário de 2002?

A partir de 1º/01/2002, os lucros auferidos por intermédio de controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço em que tiverem sido apurados.

[...]

Tratado Brasil-Argentina, sobretudo quanto aos lucros que jamais serão efetivamente remetidos à controladora brasileira senão sob a forma de dividendos.

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

Quanto a esse ponto, a mesma 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.

E acrescentou ainda, 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%.

Nesse caso, não merece prosperar as alegações sustentadas pela interessada, haja vista, de acordo com o art. 111, do CTN, devemos observar que a legislação tributária que outorgue isenção deve ser interpretada de forma literal:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Pela redação do art. 96, do CTN, certifica-se que a interpretação literal deve ser observada também nos tratados e nas convenções internacionais:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Dessa forma, da leitura literal do Artigo XXIII, parágrafo 2, da Convenção Brasil-Argentina, conclui-se que a isenção dada ocorre apenas sobre o **pagamento de dividendos** de uma sociedade na Argentina a uma sociedade no Brasil, e **desde que** tenham sido tributados na Argentina conforme as disposições da convenção (Artigo X). Portanto, não se aplica a referida isenção em relação ao pagamento do imposto de renda, devido no Brasil, referente à parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada na Argentina.

Por outro lado, cabe observar que a empresa brasileira poderá compensar o imposto de renda pago na Argentina com o imposto de renda devido no Brasil, em conformidade com o parágrafo 1, do Artigo XXIII, da Convenção Brasil-Argentina. Ainda que não houvesse tal previsão, o art. 26, da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, permitiria a compensação do valor pago no país da controlada com o imposto devido no Brasil.

O entendimento apresentado está em conformidade com a jurisprudência administrativa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Ano calendário: 2008 LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP N.º 2.158-35/2001. NÃO OFENSA. Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Argentina e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-ARGENTINA. O Tratado firmado entre Brasil e Argentina não impede a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos por controlada no exterior. (CARF, Acórdão 1402-002.494, Rel. Designado Fernando Brasil de Oliveira Pinto, 2017)

Acrescenta-se ainda que, para efeitos de tratados, a interpretação expressa acerca do IRPJ abrange a CSLL, conforme art. 11, da Lei n.º 13.202, de 8 de dezembro de 2015.

Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei no 5.844, de 23 de setembro de 1943.

Ainda, há de se observar que a interessada defende que não precisaria oferecer à tributação brasileira os resultados de suas coligadas, pois eles já foram submetidos ao fisco argentino.

Entretanto, os lançamentos não tiveram por objeto a tributação dos resultados das coligadas estrangeiras, mas o lucro obtido pela contribuinte em razão dos investimentos por ela efetuados. Os lucros das sociedades controladas devem ser considerados nos resultados da empresa nacional, consoante a legislação brasileira, tendo em vista os termos do art. 25, § 2º, da Lei 9.249/95.

Os lançamentos não desconsideram a personalidade jurídica das controladas. Eles tão somente cumprem a vontade da lei brasileira, que estende sua longa manus sobre os lucros auferidos pela pessoa jurídica nacional, em razão de sua participação em filiais, sucursais, controladas e coligadas. A tributação da renda das empresas controladas efetivou-se segundo as normas da Argentina, enquanto a tributação da renda da controladora nacional se faz segundo a ordem tributária brasileira, não merecendo prosperar a tese esposada pela interessada.

Compensação do tributo pago pelas controladas argentinas

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

Desse feito, é importante registrar que em razão da possibilidade de compensação prevista no artigo 26 da Lei n.º 9.249/95 e nos artigos 14 e 15 da Instrução Normativa SRF n.º 213/2002, a interessada foi intimada a apresentar, em diversas oportunidades no decorrer

do TDPE-D n.º 08.1.85.00-2015-00207-0, esclarecimentos e documentos quanto ao imposto de renda pago nos países de domicílio de suas controladas estrangeiras.

Em resposta, a interessada mencionou que havia apenas a comprovação referente ao imposto pago pela controlada Ambev Luxemburgo e de suas subsidiárias.

Alega ainda, 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 a autoridade fiscal, de valor algum a esse título, e por esse motivo não havia o que ser apresentado à fiscalização.

A proposta da interessada de compensar o tributo pago por suas controladas argentinas não tem previsão legal. Como já expedido, o lançamento incide sobre o lucro obtido pela controladora, em razão dos investimentos por ela efetuados. Somente eventual tributação efetivada na Argentina sobre esse lucro poderia ensejar compensação, sendo indispensável a prova documental. A interessada não trouxe prova de alguma retenção dessa estirpe, não se podendo fazer jus a essa compensação.

CONCLUSÃO

Considerando todo o exposto e tudo mais que do processo consta, voto por considerar a impugnação **IMPROCEDENTE**, mantendo a totalidade do crédito tributário exigido e a manutenção da multa de ofício de 75%.

“assinado digitalmente”

RONEY SANDRO FREIRE CORRÊA
RELATOR – AUDITOR FISCAL MATR. 1454099

Passo agora à análise dos capítulos apresentados pela recorrente.

I – ILEGITIMIDADE DA DISPONIBILIZAÇÃO FICTA DO ART. 74 DA MP 2158-35/2001 – VIOLAÇÃO AO CTN E CF/88

Questão já discutida por outra Turma (Acórdão n.º 1302-006.218 — PAF 16561.720111/2017-77).

Embora seja a mesma argumentação, no presente processo tal questão foi apresentada dentro do mérito e consignada pela recorrente *“justamente para que não reste preclusa a questão caso o E. Supremo Tribunal Federal venha futuramente a declarar a inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, hipótese em que deverá o julgador administrativo observar tal decisão (§ 6º inciso I do art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72).”*

Transcrevo a análise em preliminar, dessa questão conforme voto condutor do Acórdão n.º 1302-006.218 (Processo no. 16561.720111/2017-77).

Acórdão n.º 1302-006.218 — PAF 16561.720111/2017-77

Em sede preliminar, a Recorrente afirma que *“o julgamento do RE 541.090/SC não representa em absoluto o posicionamento final do Supremo Tribunal Federal a respeito da validade da regra do art. 74 da MP 2.158-35/2001 quanto às controladas situadas em países não sujeitos a regime de tributação privilegiada, como é o caso, pendendo essa questão de decisão perante o Supremo Tribunal Federal”*.

Com esta afirmação, alega, em síntese, que não poderia prevalecer a constituição de crédito tributário de lucro auferido por controlada não domiciliada em paraíso fiscal com base no disposto no artigo 74 daquela MP.

Contudo, a mesma Recorrente aduz que não desconhece o fato de não poder "*o julgador administrativo afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade a não ser após sua declaração pelo Supremo Tribunal Federal*".

No presente caso, como será demonstrado ao longo deste voto, em que pese não ter sido alcançada, no plenário do Supremo Tribunal Federal, a maioria de votos no julgamento da ADI 2.588/DF (cujo entendimento foi posteriormente ratificado pelo RE n.º 541.090/SC), no ponto em que se discutia a possibilidade de se tributar o lucro auferido por controladas não domiciliadas em paraísos fiscais, não houve a declaração de inconstitucionalidade daquele dispositivo por parte da Suprema Corte.

Assim, na restrita análise que compete a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não se pode desprezar o comando legal, sob pena, inclusive, de se ferir o que preceitua a Súmula CARF n.º 02, *in verbis*: "*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*".

E a própria Recorrente afirma isso como demonstrado, aduzindo, ainda, que a preliminar foi invocada, para "*que não reste preclusa a questão caso o E. Supremo Tribunal Federal venha futuramente a declarar a inconstitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, hipótese em que deverá o julgador administrativo observar tal decisão (§ 6º inciso I do art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72)*".

Como não houve, até o momento, qualquer declaração de inconstitucionalidade, com efeito erga omnes, do dispositivo da MP 2.158-35, no ponto de controvérsia dos presentes autos, REJEITA-SE a preliminar de nulidade invocada no Recurso Voluntário.

II - 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 recorrente sustenta que teria ocorrido alteração do critério jurídico adotado no processo administrativo n.º 16327.000530/2005-28, no qual foi constituído crédito tributário contra a EAGLE S.A., sucedida pela AMBEV S.A., relativo ao mesmo objeto discutido no presente processo administrativo, qual seja: tributação de lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas residentes no exterior, com fundamento no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. Segundo a recorrente, naquele processo administrativo, teria prevalecido como critério jurídico a apuração individualizada dos lucros obtidos por cada controlada residente no exterior – seja controlada direta ou indireta da controladora brasileira –, sem que fosse necessária a consolidação dos resultados das controladas indiretas no balanço da controlada direta. Assim, a contribuinte afirma que a autoridade fiscal teria determinado que os resultados das controladas indiretas residentes no exterior fossem refletidos no balanço da controladora brasileira de forma individualizada e sem passar pela controlada direta. Este procedimento teria, ainda, sido corroborado pela CSRF no acórdão 9101-002.589. Por outro lado, o critério jurídico escolhido para o presente processo administrativo foi a consolidação dos resultados das controladas indiretas no balanço da controlada direta, e, depois disso, passou-se para a etapa de refletir o resultado consolidado das controladas no exterior nas contas de resultado e no balanço da controladora brasileira.

Ressalta-se que a mesma questão objeto do presente capítulo também já foi apreciada em sede de preliminar por outra Turma, no âmbito do processo n.º 16561.720111/2017-77, conforme voto do I. Conselheiro Relator Flávio Machado Vilhena Dia, transcrito a seguir.

Acórdão n.º 1302-006.218 -

Neste sentido, não se pode perder de vista que a imutabilidade do lançamento é decorrente do princípio da segurança jurídica, que, para alguns autores, dentre eles o professor Paulo de Barros Carvalho, é um sobreprincípio que deve nortear todo o ordenamento jurídico.

Contudo, no presente caso, se houve mudança no critério jurídico, esta foi feita para valorar fatos geradores posteriores aos que anteriormente haviam sido analisados pela fiscalização. Não houve aplicação pretérita, tampouco aplicação de entendimentos distintos para os mesmos fatos geradores.

Por outro lado, em que pese a Recorrente afirmar que, no presente caso, a fiscalização aplicou entendimento contrário do que havia sido proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (entendimento, inclusive, oposto ao que defendia a Recorrente), como muito bem assentado no acórdão da DRJ, as decisões daquele órgão julgador não vinculam a administração pública, tampouco as instâncias de julgamento administrativo a quo (DRJ's e Turmas Ordinárias do CARF).

Assim, a irrisignação da Recorrente não merece acolhida, uma vez que não há qualquer nulidade na atuação, que se baseia em outros argumentos para fundamentar a constituição do crédito tributário, mesmo que estes argumentos sejam diferentes de outro lançamento em face do contribuinte, mas de períodos pretéritos.

Portanto, também REJEITA-SE a preliminar de nulidade do lançamento por suposta alteração dos critérios jurídico, como aduzido no Recurso Voluntário.

A essência do debate gravita em torno da metodologia de apuração e tributação desses lucros: enquanto no processo anterior se adotou a apuração individualizada de cada controlada indireta, no presente caso, optou-se pela consolidação dos resultados das controladas indiretas no balanço da controlada direta, refletindo posteriormente nas contas da controladora brasileira. A recorrente sustenta que tal mudança configura alteração do critério jurídico, em violação ao princípio da segurança jurídica e ao artigo 146 do CTN.

Destaco que antes da L. 12.973/14 não havia norma determinando a tributação de controladas indiretas individualizadamente.

Ainda, a mutabilidade do critério jurídico empregado pela Administração Tributária, de um período a outro, não configura violação ao art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN). Esse dispositivo, intrinsecamente ligado ao princípio da segurança jurídica, visa impedir alterações arbitrárias nos critérios jurídicos aplicados a um mesmo fato gerador já lançado, bem como a retroação de novas interpretações normativas que afetem fatos geradores pretéritos.

No caso em análise, as mudanças nos critérios de lançamento tributário referem-se a períodos fiscais distintos, onde cada lançamento baseia-se em fatos geradores próprios e subsequentes. Isso evidencia que não ocorreu uma alteração do critério jurídico sobre o mesmo fato gerador, mas sim, uma adequação do procedimento de lançamento tributário à realidade fática e jurídica de cada período.

Ademais, as decisões administrativas não vinculam a Fazenda Pública a critérios jurídicos pretéritos, pois cada lançamento deve refletir a interpretação atual e correta da norma tributária, conforme o entendimento vigente no momento de sua realização. Destarte, alegar que um suposto erro em lançamento anterior deveria perpetuar-se no tempo, contraria não apenas a lógica jurídica, mas também o princípio da legalidade, o qual norteia a Administração Pública.

A jurisprudência do CARF, inclusive da CSRF, é fonte de orientação jurisprudencial valiosa, contudo, não possui efeito vinculante que obrigue a administração tributária a manter um

critério jurídico inalterado *ad eternum*. A dinâmica do direito tributário, atrelada às constantes mudanças no ambiente econômico e legislativo, demanda uma adaptação contínua das práticas administrativas para assegurar a correta aplicação da norma tributária.

Por estas razões, conclui-se que não houve violação ao art. 146 do CTN, devendo ser reconhecida a legitimidade do critério adotado pela autoridade fiscal no presente caso.

Desse modo, não há razão à recorrente neste ponto.

III - OS TRATADOS FIRMADOS PELO BRASIL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO IMPEDEM A TRIBUTAÇÃO PRETENDIDA

Em suas contrarrazões a PGFN abordou com notável proficiência a questão levantada pela recorrente, de modo que, com a devida vênia, transcrevo e adoto como razões deste voto os fundamentos apresentados.

PGFN

O entendimento da contribuinte é no sentido de que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, determinaria a tributação dos lucros da própria controlada ou coligada residente no exterior. Segundo a recorrente, a Fiscalização teria desrespeitado a competência exclusiva da Argentina para tributar os lucros auferidos pelas pessoas jurídicas residentes naquele país. Com o devido respeito à recorrente, os argumentos trazidos no decorrer desta peça tornam insubsistentes as suas alegações.

Inicialmente, cumpre salientar que **o auto de infração realmente tem por objeto os lucros da empresa brasileira – AMBEV S.A. –**, e não de suas controladas no exterior. Ora, restou demonstrado que a natureza do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é de norma CFC. Nesse ponto, convém mais uma vez frisar que é da essência da norma CFC brasileira o reconhecimento da personalidade jurídica distinta da controladora ou coligada e das suas controladas e coligadas residentes no exterior. Dessa maneira, não existe a alegada desconsideração da personalidade jurídica das empresas situadas no exterior, para fins de tributação. Com efeito, **o intuito na norma brasileira é definir o momento da disponibilização dos lucros para as pessoas jurídicas residentes no país. Significa dizer que a base material da tributação são os lucros dos sócios residentes no Brasil – apurados a partir dos lucros provenientes de suas controladas ou coligadas no exterior.**

Importante esclarecer que a utilização de normas CFC não viola o propósito dos Tratados para evitar dupla tributação. Mais especificamente, não há qualquer incompatibilidade entre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e o art. 7 do tratado firmado entre o Brasil-Argentina. Sobre esse tema, é imprescindível conferir o entendimento da OCDE, uma vez que o tratado entre o Brasil-Argentina, para evitar a dupla tributação sobre a renda, seguiu a estrutura da convenção Modelo elaborada pela OCDE (tradução livre):

23. A utilização de 'companhias de base' ['base companies' em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior ['Controlled Foreign Corporations/CFCs' em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros adotou tal legislação. Enquanto o design desse tipo de legislação varia consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base numa determinada interpretação de dispositivos da Convenção tais como o Art. 7º, § 1º, e o Art. 10, § 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos "Comentários" ao Art. 7º e 37 dos 'Comentários' ao Art. 10, tal interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, enquanto alguns países

consideraram útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção. (destaques não constam do original)

Percebe-se, portanto, que a própria OCDE reconhece que o modelo das regras CFC varia consideravelmente entre os países, ou seja, não há um “padrão único” de legislação CFC. O traço comum desse tipo de regra, conforme registrado nos comentários, é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras – característica esta presente no art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001. Dessa forma, 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**. Aliás, pode-se dizer que essa é a regra fundamental para fins de interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação, de acordo com a conclusão que está evidenciada no parágrafo 14 dos comentários ao Art. VII da Convenção Modelo da OCDE (tradução livre):

14. O propósito do § 1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também § 23 dos “Comentários” ao art. 1º e §§ 37 a 39 dos “Comentários” ao art. 10). (destaques não constam do original)

Diante disso, tem-se que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, é autêntica norma CFC e está em perfeita harmonia com o art. 7 do Tratado Brasil-Argentina. Isso porque aquele dispositivo apenas estabeleceu que os lucros auferidos pelas controladas no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora brasileira na data do balanço em que tiverem sido apurados. Como os lucros da sociedade estrangeira são imputados à empresa brasileira, não há descumprimento ao Art. 7 do Tratado – afinal, **continuará havendo tributação dos lucros disponibilizados à controladora residente no Brasil**. Assim, resta comprovada a inaplicabilidade do art. 7 da Convenção Brasil-Argentina ao caso dos presentes autos.

III.3 – DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE A TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR

O CARF já se manifestou, em diversas oportunidades, sobre a legalidade de autuações fiscais que exigem IRPJ e CSLL de contribuintes residentes no Brasil, em virtude dos lucros auferidos por intermédio de controladas e coligadas no exterior, tendo por fundamento o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. Nesse ponto, cumpre ressaltar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou seu entendimento, no sentido da validade de lançamentos que tenham por fundamento o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, ainda que envolvam controladas em países com tratados para evitar a dupla tributação - conforme se verifica nos Acórdãos n.º 9101-002.330 (países baixos), 9101-002.832 (Argentina), 9101-002.751, 9101-002.590 e 9101-002.589. Diante disso, a solução do presente processo administrativo deve seguir o entendimento firmado pela CSRF, nos precedentes citados.

(grifos no original)

Cumprido ressaltar que o poder de controle exercido pela controladora sobre suas subsidiárias no exterior culmina na disponibilidade dos lucros gerados por tais entidades, considerando-se efetivamente disponibilizados no momento de sua apuração, dada a prerrogativa

da controladora de decidir sobre o momento de sua distribuição. Essa dinâmica ressalta a natureza do controle corporativo e sua influência direta na gestão financeira e tributária das empresas multinacionais.

No que tange aos Acordos para Evitar a Dupla Tributação (ADTs), estes frequentemente seguem o modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que tende a privilegiar o país de residência em detrimento do país de fonte, conforme delineado no artigo 7º desses tratados. Esta disposição reflete uma estrutura de benefícios voltada aos países exportadores de capital, uma vez que estes têm maior interesse em assegurar a menor tributação possível para suas empresas no exterior. Essa realidade implica que os tratados são negociados considerando os interesses balanceados entre países importadores e exportadores de capital, com o intuito de estabelecer um equilíbrio que contemple as necessidades econômicas e fiscais de ambas as partes.

No contexto da aplicação do artigo 7º do Tratado Brasil-Argentina, que estipula a competência dos Estados para tributação, e considerando o comando legal do artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, validado constitucionalmente pelo Supremo Tribunal Federal, bem como o fato gerador previsto no artigo 25 da Lei n.º 9.249/95, surge a necessidade de ilustrar como tais disposições interagem na prática, especialmente no tocante à tributação de lucros de controladas estrangeiras e a compensação de tributos pagos no exterior.

Tomemos como exemplo a situação hipotética em que a controladora brasileira “A” detém 100% das participações na empresa argentina “B”. No exercício X1, a empresa “B” gera lucros de \$ 100 e incide sobre esse valor uma tributação de 30% na Argentina, resultando em um pagamento de \$ 30 em tributos. Paralelamente, no mesmo período, a controladora “A” auferiu lucros de \$ 500 em território brasileiro.

De acordo com o regime de tributação em bases universais adotado pelo Brasil, a controladora “A” deve considerar a totalidade dos lucros, tanto os nacionais quanto os auferidos pela controlada no exterior, para efeito de tributação. Assim, a base de cálculo para tributação no Brasil seria de \$ 600 (somando-se \$ 500 de lucros domésticos e \$ 100 de lucros da controlada argentina). Aplicando-se uma alíquota hipotética de 30%, teríamos um tributo devido no Brasil de \$ 180.

Entretanto, para evitar a dupla tributação e em observância ao princípio da equidade fiscal, o tributo pago na Argentina (\$ 30) deve ser compensável no Brasil. Dessa forma, a controladora “A” teria um tributo líquido a pagar no Brasil de \$ 150 (\$ 180 - \$ 30), equivalente ao montante que seria devido caso apenas os lucros domésticos fossem tributados (\$ 500 x 30%).

Portanto, este exemplo hipotético demonstra que a aplicação do art. 7º do Tratado Brasil-Argentina, em conjunto com as disposições do art. 74 da MP 2.158-35/2001 e dos arts. 25 e 26 da Lei n.º 9.249/95, não resulta em dupla tributação, mas sim em uma tributação integrada e justa dos lucros globais, permitindo a compensação de tributos pagos no exterior e assegurando a congruência com os princípios de universalidade da tributação e da capacidade contributiva. Assim, conclui-se que não há ofensa aos Tratados ou ao ordenamento jurídico brasileiro nesta mecânica tributária.

III.1 - DA ESPECIFICIDADE DO TRATADO BRASIL-ARGENTINA

A recorrente pugna pela aplicação da isenção prevista no parágrafo 2º do art. XXIII do Tratado Brasil-Argentina aos valores disponibilizados pelas controladas argentinas HOHNECK S.A., MALTERIA PAMPA S.A. e LAMBIC S.A. Passemos à análise do dispositivo legal em questão.

Aprecio a minuciosa análise da douta Procuradoria, com a qual me alinho e, com a devida vênia, transcrevo abaixo.

A recorrente ainda requer que seja aplicada, aos valores disponibilizados pelas controladas argentinas – HOHNECK S.A., MALTERIA PAMPA S.A. e LAMBIC S.A. –, a isenção prevista no parágrafo 2 do art. XXIII do Tratado Brasil-Argentina. Vejamos o que prescreve o referido dispositivo:

ARTIGO XXIII

Métodos para evitar a dupla tributação

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.

Por sua vez, a turma julgadora de primeira instância negou a pretensão da recorrente, utilizando como fundamento o entendimento proferido pela Receita Federal do Brasil por meio da Solução de Consulta COSIT n.º 400, de 05 de setembro de 2017. E não há reparos a fazer na decisão da DRJ. Com efeito, a referida Solução de Consulta possui dois fundamentos principais, quais sejam: (a) tratando-se de isenção, o dispositivo deve ser interpretado de maneira literal; e (b) o objeto da tributação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, não são os dividendos distribuídos pelas controladas residentes no exterior.

No tocante ao primeiro fundamento, cumpre lembrar que os incisos I e II do art. 111 do CTN20 determinam que a interpretação da legislação tributária seja literal, quando tratar sobre exclusão do crédito tributário – o que inclui a isenção – e sobre outorga de isenção. Os Tratados para evitar dupla tributação da renda estão inseridos no conceito de legislação tributária, conforme disposto no art. 96 do CTN21, de modo que a interpretação de seus dispositivos deve ser literal, quando se tratar de isenção de tributos. Portanto, não há como se alegar que a Solução de Consulta COSIT n.º 400, de 2017, errou a firmar como premissa a necessidade de se interpretar literalmente os dispositivos dos Tratados que versem sobre isenção.

Partindo desse pressuposto, tem-se que o parágrafo 2 do artigo XXIII do Tratado Brasil-Argentina prevê a isenção de tributação, no Brasil, sobre os dividendos pagos por pessoas jurídicas residentes na Argentina em favor dos sócios residentes no Brasil. Assim, a interpretação literal desse dispositivo do Tratado exige que haja a aprovação, pelos sócios da controlada residente na Argentina, da distribuição de dividendos em benefícios dos sócios residentes no Brasil. Com efeito, sem a deliberação societária para aprovar a distribuição de dividendos, não se concretizará a situação prevista no parágrafo 2 do artigo XIII do Tratado Brasil-Argentina, o que impede a aplicação da isenção.

Neste sentido também se manifestou a CSRF, no acórdão 9101-002.832, que cuidava exatamente de caso relacionado a controladas argentinas:

Mérito

Foram devolvidas as matérias (1) repercussão do Tratado Brasil-Argentina na incidência dos lucros do exterior das empresas LOMANEGRA E HOLDTOTAL sediadas na Argentina e (2) inclusão da CSLL em convenções internacionais destinadas a evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre a renda. [...]

*A decisão recorrida partiu do pressuposto de que a norma, ao falar da incidência sobre o lucro **disponibilizado** à controladora no Brasil por sua controlada no exterior, estaria, na realidade, tratando da materialidade **dividendos**.*

Não obstante a substancial argumentação do voto, entendo que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

Os dividendos dependem a (sic) existência de resultado positivo da empresa.

Constituem-se em uma das destinações dadas ao resultado.

Eis, então, porque os tributos constituídos com base no art. 74 da Medida Provisória n.º 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.

Daí porque a Solução de Consulta COSIT n.º 400, de 2017, afirma que o objeto da tributação prevista no art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, são os acréscimos patrimoniais decorrentes do reflexo das receitas de MEP no balanço da controladora brasileira, e não a receita proveniente de dividendos. Com efeito, o ajuste do valor do investimento no exterior, apurado por meio do MEP, implica um acréscimo patrimonial em favor da controladora brasileira, que deve ser submetido à tributação, nos termos do citado art. 74. Nesse ponto, importante ressaltar que o STF reconheceu a constitucionalidade do referido dispositivo, o que confirma a caracterização de acréscimo patrimonial da pessoa jurídica brasileira – no que diz respeito às receitas de MEP relativas aos lucros das controladas residentes (ajuste do valor do investimento).

Por essas razões, mostra-se acertado o entendimento externado na Solução de Consulta COSIT n.º 400, de 2017, não devendo ser reconhecida a isenção pretendida pela contribuinte.

Com efeito, a isenção de dividendos estipulada no art. 23, § 2º, do Tratado Brasil-Argentina deve ser interpretada com estrita aderência ao princípio da literalidade, conforme prescreve o art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN). A norma é explícita ao delimitar a isenção ao pagamento de dividendos, não abarcando outras formas de rendimentos, como o ajuste no valor do investimento em controladas situadas no exterior.

Segundo o art. 111 do CTN, a exegese de normas que conferem isenções tributárias deve ser literal, indicando que a tributação pelo art. 74 não recai sobre os dividendos distribuídos, mas sim sobre os lucros das controladas. Nesse contexto, a Solução de Consulta COSIT n.º 400/2017 reitera que os lucros são considerados disponibilizados à controladora independentemente da distribuição de dividendos.

Solução de Consulta n.º 400 – Cosit, 5 de setembro de 2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO DE CONTROLADAS. INTERPRETAÇÃO DA ISENÇÃO SOBRE PAGAMENTO DE DIVIDENDOS.

A isenção prevista no art. XXIII, parágrafo 2, da Convenção Brasil Argentina deve ser interpretada de forma literal. Assim, refere-se ao pagamento de dividendos por sociedade residente na Argentina a uma sociedade residente no Brasil detentora de mais de 10% (dez por cento) do capital da primeira, desde que estes dividendos tenham sido tributados de acordo com as disposições da convenção em tela. Portanto, não se aplica ao pagamento do IRPJ devido no Brasil pela consulente, referente à parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada na Argentina.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADORAS NO BRASIL. DISPONIBILIZAÇÃO. COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR.

Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelece as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade. A lei determina que a parcela do ajuste do valor do investimento equivalente aos lucros auferidos pela controlada será considerada disponibilizada no momento em que é apurado o balanço da controlada e deve ser incluída na base de cálculo do IRPJ da controladora no Brasil. A legislação tributária permite a compensação do valor pago no país da controlada com os tributos devidos no Brasil em questão.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, arts. 43, 96 e 111; Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, arts. 76, 77 e 96; MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 74; Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982, arts. X e XXIII.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL. TRIBUTAÇÃO DE CONTROLADAS. INTERPRETAÇÃO DA ISENÇÃO SOBRE PAGAMENTO DE DIVIDENDOS.

A isenção prevista no art. XXIII, parágrafo 2, da Convenção BrasilArgentina deve ser interpretada de forma literal. Assim, refere-se ao pagamento de dividendos por sociedade residente na Argentina a uma sociedade residente no Brasil detentora de mais de 10% (dez por cento) do capital da primeira, desde que estes dividendos tenham sido tributados de acordo com as disposições da convenção em tela. Portanto, não se aplica ao pagamento da CSLL devida no Brasil pela consulente, referente à parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada na Argentina.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADORAS NO BRASIL. DISPONIBILIZAÇÃO. COMPENSAÇÃO TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR.

Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelece as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade. A lei determina que a parcela do ajuste do valor do investimento equivalente aos lucros auferidos pela controlada será considerada disponibilizada no momento em que é apurado o balanço da controlada e deve ser incluída na base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil. A legislação tributária permite a compensação do valor pago no país da controlada com os tributos devidos no Brasil em questão.

Dispositivos Legais: Lei nº 13.202, de 8 de dezembro de 2015, art. 11; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, arts. 43, 96 e 111; Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, arts. 76, 77 e 96; MP 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 74; Decreto nº 87.976, de 22 de dezembro de 1982, arts., X e XXIII.

Conclusão

23. Ante o exposto, responde-se à consulente, que:

23.1. A isenção prevista no art. XXIII, parágrafo 2, da Convenção Brasil Argentina deve ser interpretada de forma literal. Assim, refere-se ao pagamento de dividendos por sociedade residente na Argentina a uma sociedade residente no Brasil detentora de mais de 10% (dez por cento) do capital da primeira, desde que estes dividendos tenham sido tributados de acordo com as disposições da convenção em tela. Portanto, não se aplica ao pagamento do IRPJ, nem da CSLL, devidos no Brasil pela consulente, referente à parcela equivalente do ajuste do valor do investimento em controlada domiciliada na Argentina;

23.2. Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelece as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade. A lei determina que a parcela do ajuste do valor do investimento equivalente aos lucros auferidos pela controlada será considerada disponibilizada no momento em que é apurado o balanço da controlada e deve ser incluída na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora. A legislação tributária permite a compensação do valor pago no país da controlada com os tributos devidos no Brasil em questão.

Portanto, a isenção objeto do Tratado em análise restringe-se exclusivamente aos dividendos efetivamente aprovados para distribuição aos sócios, não se aplicando à tributação de lucros de controladas, como estabelece o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Conclui-se, assim, que não há sustentação legal para a isenção pretendida no caso da tributação dos lucros das controladas argentinas, dado que tais lucros são tributáveis no Brasil, em consonância com o regime de tributação universal adotado pelo país.

II - DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DO IRF INCIDENTE SOBRE OS RENDIMENTOS DAS CONTROLADAS INDIRETAS, NCAQ COLECTIVA E DUNVEGAN, CUJOS LUCROS FORAM ADICIONADOS AO RESULTADO DA RECORRENTE PELA FISCALIZAÇÃO

A recorrente questiona o fato de a Fiscalização não ter admitido a compensação do imposto devido no Brasil com os tributos que teriam sido pagos no exterior. Alega que “apresentou os comprovantes do imposto pago no exterior (doc. 05 da impugnação) pelas empresas NCAQ S.A., Dunvegan S.A. e Malteria Uruguay S.A., domiciliadas no Uruguai, e controladas de Lambic Holding S.A., Hohneck S.A. e Malteria Pampa S.A., bem como desta última controlada direta da Recorrente com domicílio na Argentina, que deveria ter sido considerado pela fiscalização, por ocasião da lavratura dos autos de infração em questão”. Encomendou Laudo à KPMG que, entende, demonstra os impostos pagos no exterior e faz prova de seu crédito.

O julgamento foi convertido em diligência para verificação do laudo juntado aos autos bem como a documentação (fls. 1.605 às fls. 3.715).

A Autoridade Diligenciante relata que intimou a interessada e analisou cada pagamento informado, conforme abaixo:

3.1 DOS COMPROVANTES DE PAGAMENTOS DE IMPOSTOS REFERENTES À LAMBIC HOLDING S.A. NO ANO DE 2013

Empresa	Controlada/Coligada	Data do Pagamento	Montante (Moeda do Pagamento)	Moeda do Pagamento	Taxa de Venda da Moeda do Pagamento	Montante (Reais)	Percentual de Participação da Fiscalizada na Controlada/Coligada	Montante Ajustado - Percentual de Participação	FOLHA DO PROCESSO ONDE SE ENCONTRA O COMPROVANTE DO PAGAMENTO ORIGINAL
NCAQ Colectiva	Controlada	10/01/2013	123.595,98	BRL	1	123.595,98	87,10%	107.650,86	2434 a 2444
NCAQ Colectiva	Controlada	15/04/2013	171.732,52	BRL	1	171.732,52	87,10%	149.577,31	2445 a 2450
NCAQ Colectiva	Controlada	29/04/2013	463.399,81	BRL	1	463.399,81	87,10%	403.616,60	2451 a 2458
NCAQ Colectiva	Controlada	03/06/2013	80.673,03	BRL	1	80.673,03	87,10%	70.265,40	2459 a 2466
NCAQ Colectiva	Controlada	11/07/2013	128.227,38	BRL	1	128.227,38	87,10%	111.684,77	2467 a 2473
NCAQ Colectiva	Controlada	27/09/2013	185.354,03	BRL	1	185.354,03	87,10%	161.441,51	2474 a 2482
NCAQ Colectiva	Controlada	29/10/2013	495.017,67	BRL	1	495.017,67	87,10%	431.155,44	2483 a 2490
NCAQ Colectiva	Controlada	03/12/2013	86.582,60	BRL	1	86.582,60	87,10%	75.412,58	2491 a 2498

Constata-se, através da análise das planilhas acima, que os pagamentos de impostos no exterior referentes à controlada direta Lambic Holding S.A. apresentadas pela diligenciada são provenientes da participação indireta NCAQ Colectiva (87,1%).

3.2 DOS COMPROVANTES DE PAGAMENTOS DE IMPOSTOS REFERENTES À HOHNECK S.A NO ANO DE 2013

Empresa	Controlada/Coligada	Data do Pagamento	Montante (Moeda do Pagamento)	Moeda do Pagamento	Taxa de Venda da Moeda do Pagamento	Montante (Reais)	Percentual de Participação da Fiscalizada na Controlada/Coligada	Montante Ajustado - Percentual de Participação	FOLHA DO PROCESSO ONDE SE ENCONTRA O COMPROVANTE DO PAGAMENTO ORIGINAL
Durvegan S.A.	Controlada	15/01/2013	3.720.588,23	BRL	1	3.720.588,23	50,69%	1.885.966,17	1.059
Durvegan S.A.	Controlada	15/04/2013	232.287,46	BRL	1	232.287,46	50,69%	117.746,51	1.080
Durvegan S.A.	Controlada	17/04/2013	2.639.674,04	BRL	1	2.639.674,04	50,69%	1.338.050,77	1.096
Durvegan S.A.	Controlada	26/04/2013	3.519.323,04	BRL	1	3.519.323,04	50,69%	1.783.944,85	1.110
Durvegan S.A.	Controlada	03/06/2013	87.395,78	BRL	1	87.395,78	50,69%	44.300,92	1.122
Durvegan S.A.	Controlada	11/07/2013	3.659.926,47	BRL	1	3.659.926,47	50,69%	1.855.216,73	1.136
Durvegan S.A.	Controlada	25/09/2013	2.356.274,86	BRL	1	2.356.274,86	50,69%	1.194.395,73	1.141
Durvegan S.A.	Controlada	27/09/2013	242.066,83	BRL	1	242.066,83	50,69%	122.703,68	1.162
Durvegan S.A.	Controlada	27/09/2013	250.712,08	BRL	1	250.712,08	50,69%	127.085,95	1.168
Durvegan S.A.	Controlada	11/10/2013	476.101,53	BRL	1	476.101,53	50,69%	241.335,87	1.174
Durvegan S.A.	Controlada	18/10/2013	2.771.246,11	BRL	1	2.771.246,11	50,69%	1.404.744,65	1.182
Durvegan S.A.	Controlada	24/10/2013	3.686.953,18	BRL	1	3.686.953,18	50,69%	1.868.916,57	1.200
Durvegan S.A.	Controlada	03/12/2013	93.797,82	BRL	1	93.797,82	50,69%	47.546,11	1.245
Durvegan S.A.	Controlada	16/12/2013	820.520,65	BRL	1	820.520,65	50,69%	415.921,92	1.257

Constata-se, através da análise da planilha acima, que os pagamentos de impostos no exterior referentes à controlada direta Hohneck S.A. são provenientes da participação indireta Dunvegan (50,69%).

Relata a Autoridade Fiscal que os documentos constantes das tabelas dos itens 3.1 e 3.2 trata-se do código de pagamento 0481 (IRRF - JUROS E COMISSÕES EM GERAL - RESIDENTES NO EXTERIOR). Conclui:

CONCLUSÃO DO ITEM 3.1: Nenhum dos documentos referidos neste item 3.1 se trata de pagamento de impostos no exterior.

CONCLUSÃO DO SUBITEM 3.2: Nenhum dos documentos referidos neste item 3.2 é hábil para comprovação de pagamento de impostos no exterior.

Nesse ponto, manifestou-se a recorrente:

Como se vê, portanto, no entender do ilustre Auditor Fiscal, por não se tratar de “pagamentos de impostos no exterior” os valores do IRF retidos e recolhidos pela Recorrente no Brasil por ocasião das remessas de juros decorrentes de empréstimos por ela tomados juntos às suas controladas indiretas, NCAQ S.A. e Dunvegan, não poderiam ser considerados para fins do disposto no artigo 26 da Lei nº 9.249/95.

No entanto, ao contrário do que alega o i. Agente Fiscal, o IRF incidente sobre os rendimentos daquelas empresas estrangeiras devem ser considerados como comprovantes de pagamento do imposto de renda por aquelas empresas estrangeiras, sob pena de se admitir a dupla tributação de parcela de seus lucros.

Com efeito, como constatado pela KPMG nos itens 3.1.1 e 3.1.2 da anexa Ficha Técnica (doc. j.), os juros remetidos pela Recorrente à NCAQ Colectiva e Dunvegan foram computados nos resultados (lucros) dessas empresas.

Outrossim, também restou demonstrado por aquela renomada assessoria que os lucros daquelas sociedades estrangeiras impactaram positivamente os lucros da Honeck S.A. e Lambic S.A., controladas diretas da Recorrente, e que foram computados pela fiscalização nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL exigidos da Recorrente mediante os autos de infração em foco.

[...]

No caso em análise, parece claro que o imposto retido sobre as receitas financeiras das controladas estrangeiras acaba onerando (incidindo) sobre os lucros dessas empresas, de modo que os comprovantes de pagamento do imposto correspondem justamente aos documentos de arrecadação do imposto retido pela fonte pagadora.

No caso concreto, restou devidamente comprovado que os rendimentos da NCAQ Colectiva e Dunvegan, correspondentes aos juros pagos pela Recorrente, compuseram os lucros daquelas empresas,

que foram computados pela fiscalização nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL exigidos da Recorrente nos autos deste processo administrativo.

Nesse contexto, deve ser admitido o crédito correspondente aos valores do IRF, incidente sobre as remessas de juros, sob pena de não o fazendo admitir-se a dupla tributação desses mesmos rendimentos, o que conflita com um dos objetivos das regras de Tributação em Bases Universais que é minimizar os efeitos nocivos da bitributação.

[...]

A improcedência da alegação fiscal neste particular pode ser facilmente aferida no seguinte exemplo: imagine-se o caso hipotético de uma controlada estrangeira, que em determinado período de apuração auferiu apenas rendimentos correspondentes a juros pagos por fonte situada no País. Neste caso, a prevalecer o entendimento do i. Fiscal, responsável pela diligência, a controladora brasileira não teria direito a crédito algum, tributando o lucro de sua controlada pelo IRPJ e CSLL, com base na alíquota “conjunta” de 34%, apesar de o mesmo já ter sido tributado a 15% na fonte.

Sendo assim, forçoso reconhecer que deve ser admitido o crédito correspondente ao IRF incidente sobre os rendimentos da NCAQ Colectiva e Dunvegan, correspondentes aos juros pagos pela Recorrente, na medida em que o imposto de fonte brasileiro representa “moeda de pagamento” do imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros das referidas empresas estrangeiras.

Entendo que cabe razão à recorrente. Com efeito, estar-se-ia exigindo duas vezes a tributação da renda sobre o mesmo rendimento. Ora, o rendimento das controladas indiretas foi considerado por meio da consolidação no lucro das controladas diretas, os quais foram considerados na apuração do Lucro Real no Brasil, pela tributação em bases universais.

Desse modo há o direito de compensar os tributos incidentes sobre esses lucros.

3.3 DOS COMPROVANTES DE PAGAMENTOS DE IMPOSTOS REFERENTES À MALTERIA PAMPA S.A NO ANO DE 2013

Empresa	Controlada/Coligada	Data do Pagamento	Montante (Moeda do Pagamento)	Moeda do Pagamento	Taxa de Venda da Moeda do Pagamento	Montante (Reais)	Percentual de Participação da Fiscalizada na Controlada/Coligada	Montante Ajustado - Percentual de Participação	FOLHA DO PROCESSO ONDE SE ENCONTRA O COMPROVANTE DO PAGAMENTO ORIGINAL	FOLHA DO PROCESSO ONDE SE ENCONTRA A TRADUÇÃO JURAMENTADA DO COMPROVANTE DE PAGAMENTO
Malteria Pampa	Controlada		78.424.882,51	ARS	0,3851	30.201.422,25	60%	18.120.853,35	1436	1469
MUSA	Controlada	janeiro-13	4.476.825,00	UYU	0,1039	464.963,04	60%	278.977,83	1.281 - 1.284	1.285 - 1.288
MUSA	Controlada	fevereiro-13	6.856.641,00	UYU	0,1033	708.565,28	60%	425.139,17	1.290 - 1.293	1.294 - 1.298
MUSA	Controlada	março-13	3.483.786,00	UYU	0,1063	370.221,94	60%	222.133,16	1.299 - 1.302	1.304 - 1.307
MUSA	Controlada	abril-13	3.991.251,00	UYU	0,1057	421.715,58	60%	253.029,35	1.309 - 1.312	1.314 - 1.317
MUSA	Controlada	maio-13	2.382.479,00	UYU	0,1050	250.255,59	60%	150.153,36	1.319 - 1.322	1.324 - 1.327
MUSA	Controlada	junho-13	5.501.148,00	UYU	0,1077	592.583,66	60%	355.550,20	1.328 - 1.331	1.332 - 1.335
MUSA	Controlada	julho-13	3.688.784,00	UYU	0,1064	392.375,95	60%	235.425,57	1.336 - 1.340	1.342 - 1.346
MUSA	Controlada	agosto-13	1.597.389,00	UYU	0,1050	167.645,98	60%	100.587,59	1.347 - 1.350	1.351 - 1.354
MUSA	Controlada	setembro-13	3.179.688,00	UYU	0,1011	321.434,66	60%	192.860,80	1.355 - 1.368	1.369 - 1.380
MUSA	Controlada	outubro-13	7.617.637,00	UYU	0,1022	778.446,33	60%	467.067,80	1.393 - 1.396	1.398 - 1.402
MUSA	Controlada	novembro-13	1.115.799,00	UYU	0,1097	122.436,62	60%	73.461,97	1.403 - 1.406	1.409 - 1.413
MUSA	Controlada	dezembro-13	727.253,00	UYU	0,1094	79.525,12	60%	47.715,07	1.414 - 1.417	1.419 - 1.422

Constatei que todos os documentos elencados na planilha supra tratam-se de Declaração de Impostos, e não propriamente de documento de arrecadação de tributos.

[...]

As declarações de imposto de renda (e outros tributos) podem, quando muito, ser tomadas como indícios da existência de créditos de imposto, e nunca como provas definitivas. Afinal, até que as informações declaradas sejam homologadas pelos fiscos no exterior, as declarações podem ser alteradas voluntariamente, por meio de declarações retificadoras, ou sofrer alterações de ofício, por meio de

revisões ou procedimentos de fiscalização. Portanto, estas modalidades não podem ser aceitas como comprovantes de pagamento efetivo de imposto no exterior nos termos do art. 14, § 8º, da IN SRF nº 213, de 07/10/2002.

Somente podem ser considerados comprovantes de pagamento do imposto de renda aqueles para os quais foram apresentados comprovantes de recolhimentos bancários, ou aqueles sobre os quais os respectivos órgãos arrecadadores emitiram as devidas confirmações de pagamento.

CONCLUSÃO: Os documentos referidos neste item 3.3 não são hábeis para comprovação de pagamentos de impostos no exterior.

Aqui no Brasil não há o ato de homologação de compensação. Este ato não existe. Há a homologação tácita, mas não o ato administrativo de “confirmação” da homologação. Como então exigir este ato do Fisco Argentino?

Os limites que poderiam ser compensados de tributo pago no exterior pela tributação consolidada nas controladas diretas estão discriminados na tabela abaixo:

	AI - IRPJ (=CSLL)	25%	9%	Total
MALTERIA PAMPA	166.221.046,11	41.555.261,53	14.959.894,15	56.515.155,68
LAMBIC	124.506.493,60	31.126.623,40	11.205.584,42	42.332.207,82
HOHNECK	154.875.242,26	38.718.810,57	13.938.771,80	52.657.582,37

Desse modo, reconheço o direito de compensar os tributos pagos no exterior conforme as tabelas apresentadas pela Autoridade Fiscal em diligência, abaixo sintetizadas:

LAMBIC	HOHNECK	MALTERIA PAMPA
T001	T002	T003
107.650,86	1.885.966,17	18.120.853,35
149.577,31	117.746,51	278.977,83
403.616,60	1.338.050,77	425.139,17
70.265,40	1.783.944,85	222.133,16
111.684,77	44.300,92	253.029,35
161.441,51	1.855.216,73	150.153,36
431.155,44	1.194.395,73	355.550,20
75.412,58	122.703,68	235.425,57
	127.085,95	100.587,59
	241.335,87	192.860,80
	1.404.744,65	467.067,80
	1.868.916,57	73.461,97
	47.546,11	47.715,07
	415.921,92	
1.510.804,47	12.447.876,43	20.922.955,22

Considerações Finais

A tributação de lucros de controladas ou coligadas no exterior como reflexo do regime de tributação em bases universais adotado pelo Brasil é uma técnica tributária — longe de desconsiderar a personalidade jurídica das entidades estrangeiras ou de tributar diretamente os lucros por elas auferidos —, busca alinhar a tributação dos lucros obtidos no exterior com os princípios de universalidade da tributação e da capacidade contributiva. Este alinhamento é

essencial para evitar o adiamento indefinido da tributação desses lucros, prática que poderia facilitar a elisão fiscal.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, notadamente nos julgamentos da ADI 2.588, RE 541090/SC e RE 611586/PR, consolidou a constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35/2001, ressaltando a validade desta norma como um mecanismo de Controle de Lucros CFC (Controlled Foreign Corporation - CFC) que visa assegurar a tributação adequada dos lucros globais das empresas brasileiras. Este mecanismo reforça o combate à erosão da base tributável e à transferência de lucros para jurisdições de baixa ou nenhuma tributação, reiterando o compromisso do legislador brasileiro em manter a integridade da base tributária nacional.

O art. 74 da MP 2.158-35/2001 harmoniza-se com o regime de tributação universal, o qual não necessita aderir estritamente às recomendações da OCDE, que frequentemente refletem mais os interesses dos países exportadores de capital. As características dos países, seja como importadores ou exportadores de capital, influenciam significativamente na formulação de tratados internacionais para evitar a dupla tributação, destacando a necessidade de cada nação adequar suas regras tributárias às suas realidades econômicas e fiscais específicas.

As normas CFC, como estabelecidas no art. 74 da MP 2.158-35/2001, são reconhecidas internacionalmente como meio legítimo de proteger a base tributária de um país. Elas não criam uma "ficção jurídica" de disponibilização de lucros, mas reconhecem os lucros gerados por controladas no exterior como disponíveis para a controladora no Brasil na data do balanço em que foram apurados. Este reconhecimento é coerente com a lógica de tributação em bases universais, que visa a tributação dos lucros globais das empresas brasileiras, impedindo a elisão fiscal.

Insta ressaltar que a legislação CFC brasileira, respeitando a distinção jurídica entre a controladora e suas controladas ou coligadas no exterior, não determina a tributação dos lucros das controladas estrangeiras diretamente. Em vez disso, estabelece o momento de sua disponibilidade econômica para a controladora brasileira, refletindo essa renda no cálculo do IRPJ e da CSLL da empresa brasileira.

Portanto, a isenção prevista no tratado aplica-se exclusivamente aos dividendos explicitamente aprovados para distribuição aos sócios, não abrangendo a tributação dos "lucros" das controladas, conforme delineado pelo art. 74 da MP 2.158-35/2001. Não há fundamento para a isenção pretendida pela recorrente no âmbito da tributação dos lucros das controladas argentinas, mantendo-se a premissa de que os lucros são tributáveis no Brasil, conforme o regime de tributação universal.

Conclui-se que, sob a ótica de neutralidade fiscal e isonomia, é imperativo conferir o mesmo tratamento tributário ao investimento realizado no Brasil e ao efetuado no exterior, neste caso na Argentina. Tal abordagem reafirma o compromisso do Brasil com um sistema tributário equânime e coerente, assegurando a justa tributação dos lucros globais de suas empresas.

Conclusão

Desta forma, voto por dar afastar a preliminar de alteração de critério jurídico. No mérito: i) por negar provimento ao recurso e manter a tributação de lucros no exterior em bases universais; e ii) dar provimento ao recurso para permitir a compensação de impostos pagos no exterior.

(documento assinado digitalmente)

Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Relator

Fl. 49 do Acórdão n.º 1004-000.142 - 1ª Sejul/4ª Turma Extraordinária
Processo n.º 16561.720046/2018-61

Declaração de Voto

Conselheiro Henrique Nimer Chamas

Não obstante o substancial voto do eminente Relator, divergi do seu posicionamento no que tange à tributação dos lucros auferidos no exterior por sociedades coligadas, matéria na qual redijo essa declaração de voto, a fim de ilustrar o meu posicionamento sobre o tema.

Com a promulgação da Lei n.º 9.249/1995, o Brasil passou a adotar o Princípio da Universalidade para fins de tributação dos lucros auferidos no exterior, abandonando o então vigente Princípio da Territorialidade, em virtude da dinâmica de um mercado cada vez mais globalizado.

Em adição ao novo modelo, a Lei Complementar n.º 104/2001 modificou o artigo 43 do Código Tributário Nacional (“CTN”), a fim de regrar a alteração do aspecto territorial do Imposto sobre a Renda. É válido pontuar, porém, que o §2º do artigo 43 que alterou o CTN determinou ao legislador o dever de estabelecer as condições e o momento em que se dará a tributação em bases globais. Veja:

§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. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001)

Nesse contexto, inaugura-se a exceção ao conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica das rendas e proventos, previstos no *caput* do artigo 43 do CTN, com a edição da MP n.º 2158-35/2001, a qual, no artigo 74, dispôs:

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.

Nesse ínterim, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa SRF n.º 213/2002, estabelecendo os procedimentos e determinações atinentes ao artigo 25 da Lei n.º 9.249/1995, em conjunto com o referido artigo 74 da MP n.º 2158-35/2001.

Entretanto, ainda no ano de 2001, foi proposta a ADI n.º 2588, questionando a norma inserida no artigo 74 da referida Medida Provisória, cujo deslinde, após uma década de tramitação, o Supremo Tribunal Federal julgou inconstitucional, com efeitos *erga omnes*, alguns dos questionamentos da referida ação. O resultado foi pela:

- (i) Inconstitucionalidade em relação às empresas nacionais, coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida ou que não sejam paraísos fiscais e em relação à retroação para alcançar os lucros

apurados até 31 de dezembro de 2001 (sob qualquer forma de conexão empresarial e aplicável a todos os países); e

- (ii) Constitucionalidade da regra, atinente à relação de empresas nacionais, controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida ou em paraísos fiscais.

O resultado da ADI n.º 2.588 deixou de fora o pronunciamento jurisdicional sobre a aplicação da norma com relação às controladas fora de países de tributação favorecida ou paraísos fiscais e às coligadas localizadas em paraísos fiscais, haja vista que não ocorreram as deliberações necessárias para conferir a eficácia *erga omnes* e efeito vinculante às posições sobre tais temas.

Igualmente, a decisão constante da ADI não analisou a aplicabilidade e eficácia do artigo 74 da MP n.º 2158-35/2001 em relação aos lucros percebidos por empresas sediadas em países que celebraram com o Brasil acordos para se evitar a dupla tributação.

É nesse cenário que se deve compreender o caso aqui subjacente. Necessário interpretar o tema, à luz da *Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda* (Decreto n.º 87.976/1982 e que em 2018 fora internalizado o *Protocolo de Emenda à Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e seu Protocolo, firmado em Mendoza, em 21 de julho de 2017*, conforme Decreto n.º 9.482/2018).

A interpretação que se mostra necessária concerne à classificação da regra contida no artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, isto é, se é uma norma antielisiva, geral ou específica, ou se é uma norma antideferimento ou norma típica de transparência fiscal de controladas no exterior – as denominadas normas CFC.

Adicionalmente, é necessário verificar a modalidade da renda objeto de sua subsunção, ou seja, se são dividendos fictícios ou lucros da empresa estrangeira ou mesmo da nacional, a fim de verificar a identidade com as disposições constantes dos acordos e convenções que evitam a dupla tributação.

Assim sendo, a interpretação mais adequada deve considerar ser a norma contida no artigo 74 da MP n.º 2158-35/2001 uma regra de transparência fiscal aplicada às empresas com controle estrangeiro (CFC – *Controlled Foreign Corporation*). Isso porque o afastamento da personalidade jurídica da empresa estrangeira para alcançar seus resultados, como se de sua controladora brasileira fossem, tem a função de coibir atos eivados de abusos elisivos (ou elusivos) dos contribuintes, em âmbito internacional, para diferir indeterminadamente o resultado tributável e, atinge, dessa forma, a intenção de evitar a erosão da base tributável do Estado e preserva o espírito dos acordos e das convenções celebradas.

Entretanto, a norma CFC brasileira é ampla e abrangente, de forma que à contribuinte é dispensado um tratamento indistinto. Veja o trecho destacado no Acórdão n.º 1103-001.122, do Conselheiro Marcos Shigeo Takata:

O Brasil adota um regime de CFC? A resposta é afirmativa, a meu ver.

Mas, um regime de CFC nos moldes da lei brasileira tem função diversa ao regime de CFC que se põe em regra, e irradia eventuais efeitos diversos em relação a tratados.

Ou seja, a função e eventuais efeitos perante tratados são diversos diante de um regime de CFC imposto que não se limite a sociedades investidas residentes em jurisdição de baixa tributação e/ou cujos lucros não sejam compostos por rendimentos passivos, e mesmo que não haja controle de tais sociedades por parte dos sócios ou acionistas residentes no país que adota tal regime.

Em regra, o regime de CFC tem função antielisiva ou antielusiva, ou de correção de “abusos”. I.e., o regime de CFC imposto sob os requisitos já descritos (métodos jurisdicional e transacional, variáveis por país) tem função antielisiva ou de evitamento de “abusos”. Evita-se que sejam usadas sociedades interpostas em jurisdições de tributação favorecida e/ou no auferimento de rendas passivas, como meio de se furtar ou mesmo de diferimento da tributação.

É para essa função antielisiva ou de correção de “abusos” que a legislação de um país considera os lucros auferidos por sociedade controlada residente no exterior, em jurisdição de baixa tributação e/ou que realiza preponderantemente rendimentos passivos, como lucros auferidos diretamente pelos sócios ou acionistas daquelas sociedades, tornando-as transparentes. Aí há uma finalidade antielisiva ou antielusiva.

Isso não ocorre no regime de CFC adotado pelo Brasil, para o qual não se exige que a sociedade seja residente em país de tributação favorecida, nem que seus lucros sejam representativos majoritariamente por rendimentos passivos, nem que o controle da sociedade residente no exterior seja dos sócios ou acionistas residentes no País. Ou seja, o regime de CFC incorporado no País, com sua amplitude, não possui função antielisiva ou de correção de “abusos”.

Nota-se, no caso em análise, que a tributação dos resultados positivos das empresas estrangeiras sequer considera a disponibilidade jurídica desses no Brasil. Isto é, tal disponibilidade é irrelevante para tais resultados serem tributados.

Assim sendo, entendo que defender a aplicação indistinta do artigo 74 da MP n.º 2158-35/2001, desconsiderando as normas contidas na Convenção celebrada pelo Brasil com outro Estado (Argentina), não se sustenta, pois as normas CFC devem ser elaboradas e aplicadas em situações excepcionais, visando evitar abusos e a erosão das bases tributáveis. Na prática, a regra brasileira busca promover a arrecadação ordinária e presume a disponibilização dos lucros auferidos no exterior indistintamente.

Apreciar o tema de forma diversa implica fulminar a decisão política dos Estados em celebrar tratados, acordos ou convênios que impliquem em renúncia tributária mútua de um potencial arrecadatário percebido por meio de fatos geradores ocorridos no exterior, em um sistema de bases universais tributáveis.

Posto isso, a interpretação e aplicação das normas internacionais deve visar a efetivação dos fins e efeitos do acordo firmado pelo Brasil com o outro Estado signatário, pois, do contrário, tornaria as regras bilaterais internacionais letra morta. Veja o trecho do Acórdão CSRF n.º 9101-005.846, do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella:

Uma norma interna - ou a sua interpretação - que permite tributar fatos geradores (sachverhalt) ocorridos em outro país, celebrante de convenção ou Tratado tributário, de maneira ordinária e geral, sem o devido discrimén para a sua excepcionalidade, acaba por fazer letra morta dessas regras bilaterais internacionais, furtando sua eficácia, contrariando seus fins e, principalmente, violando – data maxima venia - a lealdade,

tanto jurídica quanto política, estabelecidas e esperadas quando da celebração desses pactos.

Assim sendo, confrontando-se a disposição tributária interna com a Convenção firmada entre o Brasil e a Argentina, apresenta-se necessário analisar eventual colisão entre as normas contidas nos artigos 7º e 10º do Decreto n.º 87.976/1982, com o artigo 74 da MP n.º 2.158-35/2001.

As regras contidas no Decreto n.º 87.976/1982, que internalizaram o convênio celebrado entre Brasil e Argentina, e postas à interpretação, são:

ARTIGO VII

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 são tributáveis no outro Estado, mas unicamente a medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente.
2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio 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 direção e os encargos gerais de administração assim realizados.
4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou 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.

ARTIGO X

Dividendos

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.
3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplicam se o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente ou uma base fixa a que estiver efetivamente ligada à participação geradora dos dividendos. Nesse caso, serão aplicáveis as disposições dos Artigos VII ou XIV, conforme o caso.

4. O termo "dividendos", usado no presente Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.

5. Quando uma sociedade residente da Argentina tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação brasileira.

6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto à medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou à medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma base fixa situados nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre lucros não distribuídos, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros distribuídos consistirem total ou parcialmente de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

Entender que a norma prevista no artigo 74 da MP nº 2158-35/2001 alcançaria os lucros auferidos pela sociedade controlada na Argentina esbarra frontalmente no supracitado artigo 7º do Convênio.

Isso porque o referido artigo busca alcançar, efetivamente, a tributação direta dos lucros da empresa não residente, como se auferidos diretamente pela controladora ou coligada no Brasil. Materialmente, portanto, a norma elege o lucro das empresas estrangeiras como objeto de tributação nacional, conforme se extrai do *caput* do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001: *“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 apurado...”*.

O âmago da norma contida no artigo 7º do Convênio, mostra-se bastante clara a intenção de que os lucros das empresas são tributáveis exclusivamente no Estado de residência da pessoa jurídica que os auferir. Trata-se de uma regra de competência a qual o Brasil é signatário e deve respeitar. Via de consequência, caberia ao Brasil exercer sua competência tributária quando os dividendos forem pagos à sua controladora residente, conforme o artigo 10º, ou, ainda, tratando-se de empresa residente no Brasil, mas controlada por outra empresa na Argentina, poderia tributar normalmente o seu resultado, amparado na mesma norma do Convênio.

Embora o interesse público deva ser protegido e a norma CFC tenha a intenção de manter incólume o sistema tributário nacional, a tributação indistinta dos lucros auferidos no exterior, em desrespeito à disponibilidade da renda e dos convênios celebrados pelo Brasil, não justifica a aplicabilidade da norma ao caso. Caso o Brasil entenda que o tratado, convênio ou acordo não mais proteja os interesses nacionais, poderá denunciá-lo.

Não é cabível, portanto, desconsiderar as normas contidas no convênio celebrado entre o Brasil e a Argentina, prevalecendo a regra do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, assumindo que há disponibilidade da renda automaticamente e determinando sua tributação como se lucro da empresa brasileira fosse. Opera-se, no caso, o bloqueio da norma nacional, em razão do artigo 7º do Convênio internalizado pelo Decreto nº 87.976/1982.

Por outro lado, arguir que a norma brasileira busca alcançar os resultados atribuíveis à controladora brasileira não justifica a aplicação do artigo 74 da MP n.º 2.158-35/2001, ainda que analisado sob a ótica dos dividendos. A um, porque o texto legal é expresso ao tentar atingir os *lucros* auferidos por empresas estrangeiras e, como já enfrentado acima, lucros esses cuja competência para tributação não é do Estado brasileiro. Em segundo lugar, a regra se complementa com presunção da aquisição da disponibilidade sobre o referido lucro e, nesse caso, poder-se-ia arguir que a norma brasileira buscaria alcançar, a bem da verdade, os dividendos, sendo estes dividendos *fictos* ou *presumidos*, já que antes mesmo de distribuídos, a norma brasileira consideraria ocorrido seu fato gerador.

Considero que a justificativa de se almejar tributar os dividendos não encontra respaldo legal na norma do artigo 74 da MP n.º 2.158-35/2001, haja vista seu texto expressamente falar em *lucros*.

Entretanto, ainda que se tratasse de tributar os dividendos fictos, isto é, aqueles em que se presume serem distribuídos à controladora situada no Brasil, tal como positivado na norma CFC brasileira, entendo que a sua criação e aplicação encontra óbice nas próprias normas gerais de Direito Tributário, porquanto há nítido desrespeito ao princípio da disponibilidade da renda e o seu fato gerador, conseqüentemente, não ocorreria. A tributação com base fictícia não comporta coesão com o sistema tributário nacional.

No mais, o artigo XXIII do mesmo tratado, veicula comando cristalino para evitar a tributação de dividendos:

ARTIGO XXIII

Métodos para evitar a dupla tributação

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.

Em sustento à argumentação, de fato, há de se concluir que as normas previstas em Convênios celebrados pelo Brasil irradiam efeitos jurídico-tributários para todo o arcabouço normativo brasileiro; nesse ponto, as normas internas podem ser bloqueadas pelas normas internacionais. É esse o entendimento, inclusive, do E. Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS TRIBUTÁRIOS SOBRE A NORMA DE DIREITO INTERNO. CONCEITO DE LUCRO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. EMPRESA COM SEDE NA FRANÇA E SEM ESTABELECIMENTO PERMANENTE INSTALADO NO BRASIL. CONVENÇÃO CELEBRADA ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E A FRANÇA, PROMULGADA PELO DECRETO 70.506/1972. COBRANÇA DE TRIBUTO QUE DEVE SER EFETUADA NO PAÍS DE ORIGEM (FRANÇA). RECURSO ESPECIAL DA SOCIEDADE EMPRESARIAL PROVIDO.

1. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno, em razão da sua especificidade, ressalvada a supremacia da Carta Magna. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedentes: REsp. 1.272.897/PE, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 9.12.2015; REsp. 1.161.467/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 1.6.2012.

2. A Convenção Brasil-França, objeto do Decreto 70.506/1972, dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis neste mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado.
3. O termo lucro da empresa estrangeira deve ser interpretado não como lucro real, mas como lucro operacional, como o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, incluído, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.
4. Parecer do MPF pelo conhecimento e provimento do recurso.
5. Recurso Especial da ALCATEL-LUCETN SUBMARINE NETWORKS S.A. provido para assegurar o direito da recorrente de não sofrer a retenção de imposto de renda sobre a remuneração por ela percebida, nos termos que dispõe a Convenção firmada entre a República Federativa do Brasil e o França.

(REsp n.º 1618897/RJ, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 19/05/2020, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/05/2020)

Salienta-se que o entendimento decorre da aplicação literal do artigo 98 do CTN, segundo o qual “*Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”. Confirma-se, assim, o dever de lealdade do Estado brasileiro aos pactos que deliberadamente decide firmar no âmbito internacional.

A conclusão aqui contida aplica-se igualmente à CSLL, ante à aplicação do item 2 do artigo 2º do Decreto n.º 87.976/1982, e da norma interpretativa contida no artigo 11 da Lei n.º 13.202/2015 estender à referida Contribuição Social as disposições dos Acordos e Convenções internacionais para se evitar a dupla tributação.

(documento assinado digitalmente)

Henrique Nimer Chamas