



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720111/2017-77
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1302-006.218 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de outubro de 2022
Recorrentes AMBEV S/A
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2012

NULIDADE. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVO LEGAL QUE EMBASA A AUTUAÇÃO.

Nos termos da Súmula nº 02 do CARF, este órgão de julgamento não é competente para declarar a inconstitucionalidade de lei. Não sendo acatada, pelo Poder Judiciário, a tese de vício do dispositivo legal que embasa a autuação fiscal, não há que se falar em nulidade do procedimento.

NULIDADE. ARTIGO 146 DO CTN. MUDANÇA DE FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO. PERÍODOS FISCALIZADOS DISTINTOS. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Não há que se falar em nulidade da autuação, por violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, quando a fiscalização adota fundamentos distintos dos que foram adotados em outro procedimento fiscal, que abrangia períodos anteriores aos fiscalizados.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADA EM LUXEMBURGO. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. INAPLICABILIDADE DA LEI BRASILEIRA.

As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio (art. 6º da IN 213/02).

A tributação em base universais (TBU) introduzida pela Lei 9.249/95 significa apenas que as receitas da pessoa jurídica domiciliada no Brasil auferidas em qualquer parte do mundo serão tributadas no Brasil, mas não dá competência ao Fisco brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da sua interpretação da lei brasileira.

TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL. CONTROLADAS. LUCRO NO EXTERIOR. TRATADO PARA EVITAR BI-TRIBUTAÇÃO. BRASIL. ARGENTINA.

Estando em vigor o tratado para evitar a bi-tributação firmado entre Brasil e a Argentina, não se pode admitir a tributação dos lucros auferidos por controlada brasileira domiciliada naquele país, sob pena de se tornar letra morta a pactuação feita pela República Federativa do Brasil.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade da autuação suscitadas no Recurso Voluntário, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao referido recurso, para se cancelar os créditos tributários constituídos em decorrência dos lucros auferidos pelas empresas controladas com sede na Argentina, nos termos do relatório e voto do relator, vencidos os conselheiros Marcelo Cuba Netto e Paulo Henrique Silva Figueiredo, que votaram por negar provimento ao recurso. E, quanto ao Recurso de Ofício, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto do relator..

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Flavio Machado Vilhena Dias, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Ailton Neves da Silva (suplente convocado(a)), Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado (a)) e Paulo Henrique Silva Figueiredo. Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração no qual foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, em desfavor da ora Recorrente, Ambev S/A.

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal (fls. 8.911 a 9.092), devidamente autorizado por MPF, a fiscalização constatou supostas infrações cometidas pelo Recorrente, em especial no que tange à tributação dos lucros das suas controladas no exterior.

De pronto, como muito bem esclarecido no TVF, deve-se pontuar que as infrações que serão objeto da presente análise *"são concernentes à sociedade incorporada COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV, CNPJ: 02.808.708/0001-07"*, que foi incorporada pela Recorrente, AMBEV S/A (CNPJ sob o nº 07.526.557/0001-00) em Janeiro de 2014.

Pelo TVF, pode-se observar que autuação se baseou em 04 (quatro), das 06 (seis) empresas controladas diretas no exterior da sucedida da Recorrente - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV, CNPJ: 02.808.708/0001-07 - no ano de 2012, sendo que as acusações fiscais podem ser assim resumidas:

1) **Lambic AS** - Empresa com sede na **Argentina**, sendo a Recorrente detentora 87,10% do capital social. A fiscalização conclui que a empresa, em que pese ter declarado lucro auferido no período, não os ofereceu à tributação, tendo em vista o Tratado para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e Argentina, Contudo, o entendimento do agente autuante é de

que o *"acordo para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e a Argentina não afastava a necessidade de a Ambev disponibilizar, para fim de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, os lucros auferidos pela Lambic Holding, em obediência ao que prescreve o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001"*.

Assim, após demonstrar o câmbio do peso argentino no dia 31/12/2012 e a participação da AMBEV naquela sociedade, concluiu que *"tendo em vista que a Ambev não disponibilizou quaisquer valores a título de lucros do exterior apurados em 2012 pela Lambic Holding S.A., serão constituídos de ofício créditos tributários do IRPJ e da CSLL, correspondentes a uma base tributável de R\$ 35.248.455,15, em decorrência dos lucros auferidos por essa sociedade argentina"*.

2) **Hohneck Sociedade Anônima** - Empresa com sede na **Argentina**, sendo a Recorrente detentora 50,69% do capital social. A fiscalização, com base nas demonstrações financeiras e contábeis fornecidas pela Recorrente e após concluir pela *"inexistência de prejuízo anterior a ser compensado com o lucro do ano de 2012 da sociedade argentina"*, afirma que *"os lucros apurados pela Hohneck S.A. antes do imposto de renda no ano-calendário de 2012 alcançaram \$ 635.481.774 (valor em pesos argentinos)"*.

Conclui, assim, que haveria necessidade de se oferecer os lucros auferidos à tributação, na proporção da participação do capital social da Recorrente naquela sociedade, uma vez que *"o acordo para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e a Argentina não afastava a necessidade de a Ambev disponibilizar, para fim de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, os lucros auferidos pela Hohneck S.A., nos termos do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001"*.

Portanto, após demonstrar o percentual da participação da Recorrente naquela sociedade e a taxa de câmbio vigente em 31/12/2012, a fiscalização conclui que a *"Ambev não disponibilizou quaisquer valores a título de lucros do exterior apurados em 2012 pela Hohneck S.A."* e, por isso, afirma que *"serão constituídos de ofício créditos tributários do IRPJ e da CSLL, correspondentes a uma base tributável de R\$ 134.004.295,87, em decorrência dos lucros auferidos por essa sociedade argentina"*.

3) **Maltaria Pampa** - Empresa sediada na **Argentina**, com participação da Recorrente em 60% do capital social. Do mesmo modo que procedeu com as duas empresas listadas acima, a fiscalização demonstra, no TVF, que, no ano de 2012, *"a Malteria Pampa S.A. auferiu nesse exercício um lucro antes do imposto de renda no valor de \$ 762.170.117 (valor em pesos argentinos)"*, que não foram levados à tributação.

Assim, a fiscalização afirma, no TVF, *"que serão constituídos de ofício créditos tributários do IRPJ e da CSLL, correspondentes a uma base tributável de R\$197.874.605,77, em decorrência dos lucros auferidos por essa sociedade argentina."*

4) **AMBEV Luxemburgo** - empresa sediada em **Luxemburgo**, sendo a Recorrente detentora de 89,83% da participação societária.

Como se depreende do TVF, mesmo existindo um Tratado firmado com Luxemburgo para evitar a dupla tributação, a Recorrente *"disponibilizou, para fim de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, lucros apurados por esta controlada estrangeira no valor de R\$ 2.461.457.251,11"*. A acusação fiscal ainda demonstrou a estrutura da empresa Labatt AS (com sede anterior na Dinamarca), para concluir que *"a Labatt AS não foi apenas 'posteriormente denominada Ambev Luxemburgo'. Em verdade, tratava-se de sociedade domiciliada na Dinamarca que, em 17/12/2012, transferiu suas participações societárias na*

Labatt Brewing Company Limited (sociedade canadense), na Quilmes International Bermudas Ltd (sociedade bermudense) e na Ampar BBVA (sociedade belga) para a então recém-constituída sociedade luxemburguesa. Ainda em conformidade com a resposta acima transcrita, três dias após essa transferência de ativos, a Labatt AS teria sido liquidada."

Assim, após demonstrar todas as operações societárias realizadas pelas empresas coligadas e controlas àquela sociedade, em especial a contabilização de ágios relativos às empresas Labatt Brewing Company Limited e Quilmes International Bermudas Ltd., a fiscalização, considerando a amortização destes ágios como indevidos, concluiu que:

121. Para fim de determinação dos lucros do exterior a serem disponibilizados em 2012 pela Companhia de Bebidas das Américas – Ambev, nos termos da legislação que rege a Tributação em Bases Universais no Brasil, as amortizações dos ágios relativos à Labatt Brewing Company Limited e à Quilmes International Bermudas Ltd não poderiam reduzir os resultados de suas controladas estrangeiras Labatt Holding A/S e Ambev Luxemburgo. Haja vista que tais amortizações reduziram reflexamente os lucros do exterior disponibilizados pela Ambev, impõe-se a reconstituição de seu resultado fiscal e o lançamento dos correspondentes créditos tributários de IRPJ e de CSLL.

Logo após a esta conclusão, a fiscalização tece longo arrozoado no TVF, na tentativa de demonstrar que a contabilização e amortização dos mencionados ágios nos lucros da entidade teriam sido feitos de forma incorreta e ao arrepio da "legislação brasileira" sobre o tema.

Neste sentido, no que tange à empresa Labatt Brewing Company Limited afirma que mesmo que adotada qualquer uma das duas acepções da 'legislação brasileira' (comercial ou tributária), as amortizações do ágio relativo à cervejaria canadense não podem ser deduzidas na apuração dos lucros das controladas estrangeiras a serem disponibilizados pela controladora no Brasil, justificando as glosas aqui formalizadas.

Em que pese as peculiaridades da outra operação, a acusação fiscal, no que tange ao ágio da empresa Quilmes International Bermudas Ltd., parte da mesma premissa: a amortização do ágio pela empresa sediada em Luxemburgo se deu ao arrepio da legislação brasileira.

Por outro lado, como se depreende do Termo de Verificação Fiscal, houve o indeferimento de compensação dos tributos pagos no exterior, uma vez que a fiscalização concluiu *"pela inexistência de imposto de renda pago no exterior passível de compensação com os créditos de IRPJ e de CSLL ora constituídos, decorrentes da disponibilização de lucros auferidos por controladas no exterior em 2012."*

Como de não bastasse, em tópico específico daquele TVF, a fiscalização entendeu pela qualificação da multa *"sobre os créditos tributários decorrentes das glosas das amortizações do ágio referente à Quinsa."*

Por fim, a fiscalização demonstrou a *"responsabilidade da Ambev S.A. pelos tributos devidos pela sucedida Companhia de Bebidas das Américas – Ambev, bem como a litude da cominação de multas fiscais que lhe são impostas em decorrência de infrações cometidas pela sociedade incorporada"*.

Devidamente intimada do teor dos Autos de Infração que foram lavrados, a Recorrente apresentou extensa Impugnação Administrativa, sendo resumidos desta forma pelo acórdão recorrido (não irá se transcrever o conteúdo de cada um deles, uma vez que foram bem detalhados no acórdão ora recorrido que foi proferido pela DRJ de Brasília):

- c) quanto ao art. 74 da MP 2.158-35/2001:
- d) quanto à preliminar de nulidade:
- e) quanto aos argumentos acerca dos lucros das controladas argentinas (Lambic, Hohnneck e Malteria Pampa):
- e.1) quanto aos ADT firmados pelo Brasil:
- f) quanto aos argumentos comuns às controladas argentinas e à AMBEV Luxemburgo:
- e.2) quanto a especificidade do ADT Brasil/Argentina:
- g) quanto ao direito de compensação dos impostos pagos no exterior pelas controladas argentinas:
- h) quanto aos argumentos acerca dos lucros da AMBEV Luxemburgo:
- h.1) quanto à nulidade pela confusão indevida dos lucros da LABTT e Ambev Luxemburgo:
- h.2) quanto ao ADT Brasil/Dinamarca:
- h.3) quanto ao ADT Brasil/Luxemburgo:
- h.4) quanto à impossibilidade de questionar os lucros apurados pela LABATT e a AMBEV Luxemburgo:
- i) quanto ao direito de compensação dos impostos pagos no exterior pela LABATT e AMBEV Luxemburgo:
- j) quanto à multa qualificada:
- k) quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício Em análise aos argumentos e fundamentos apresentados em sede de Impugnação, a douta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento entendeu por bem deferir parcialmente o pleito do contribuinte, recebendo o acórdão proferido a seguinte ementa:

Ao analisar os argumentos do contribuinte, a DRJ em Brasília entendeu por bem dar parcial provimento ao apelo apresentado. O acórdão proferido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2012

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

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

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

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADA EM LUXEMBURGO. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. INAPLICABILIDADE DA LEI BRASILEIRA.

As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio (art. 6º da IN 213/02).

A tributação em base universais (TBU) introduzida pela Lei 9.249/95 significa apenas que as receitas da pessoa jurídica domiciliada no Brasil auferidas em qualquer parte do mundo serão tributadas no Brasil, mas não dá competência ao Fisco brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da sua interpretação da lei brasileira.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte Não concordando com o que restou decidido naquele julgado da DRJ de Brasília, notadamente na parte em que foi mantido o crédito tributário constituído pela fiscalização, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário a este colegiado, no qual repisa os argumentos apresentados em sua Impugnação Administrativa.

O Recorrente, devidamente intimado do teor da decisão, apresentou Recurso Voluntário, no qual, em síntese, repisa os argumentos apresentados em sede de impugnação administrativa.

A douta Procuradoria da Fazenda Nacional, às fls. 28.798 a 28.844, apresentou contrarrazões, na qual, após rebater os argumentos do Recorrente, faz requerimento para que *"seja negado provimento ao recurso voluntário interposto pela contribuinte"*.

Por outro lado, como houve exoneração de parte do crédito tributário pela DRJ de Brasília, foi apresentado Recurso de Ofício a este colegiado, devolvendo-se a discussão a esta instância de julgamento na parte em que o Recorrente teve êxito em seu apelo.

Neste passo, indicou-se o processo para julgamento pelo colegiado, sendo incluído na pauta do dia 11/12/2018. Ocorre, contudo, em que pese o voto deste relator, naquela assentada, ter sido no sentido de **negar provimento** ao Recurso de Ofício e **dar provimento** ao Recurso Voluntário, a maioria do colegiado entendeu por bem converter o julgamento em diligência, sendo o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo designando para redigir o voto vencedor.

Assim, na Resolução nº 1302-000.702, este colegiado, pela maioria dos seus membros, determinou a realização de diligência, para que, *in verbis*:

Isto posto, voto por converter o presente julgamento em diligência, para este processo retorne à Unidade de origem, de modo a que a autoridade administrativa se manifeste sobre se os documentos juntados pelo Recorrente (fls. 27.633 a 28.786) comprovam os tributos pagos no exterior e atendem as exigências previstas na legislação, para o seu aproveitamento no Brasil.

Para a realização da Diligência, a autoridade administrativa poderá intimar o sujeito passivo a apresentar esclarecimentos, justificativas e documentos complementares, que entender necessários à análise demandada, incluindo, dentre outros pontos (caso inexistentes nos autos):

- a) o esclarecimento, de forma clara e objetiva, do vínculo societário e do percentual de participação relativo a cada empresa cujo pagamento no exterior estiver sendo objeto de pedido de compensação;
- b) a apresentação, de forma objetiva, do demonstrativo de que o lucro relativo aos valores a serem compensados foi oferecido à tributação, no país de origem, de forma deixar clara a composição dos totais constantes das declarações, bem como os correspondentes documentos contábeis;
- c) a apresentação do demonstrativo de cálculo do limite de compensação, nos termos do § 1º do artigo 395 do RIR/99, individualizados por empresa no exterior;
- d) a apresentação dos comprovantes de quitação consularizados, ou, a comprovação de que eles são legítimos, o que pode ser feito com a juntada da lei que estabelece sua utilização com tradução juramentada;
- e) a apresentação do demonstrativo de conversão para o Real dos impostos pagos no exterior;

Após o término dos trabalhos, a autoridade fiscal deve produzir relatório circunstanciado, descrevendo suas análises e conclusões daí resultantes, dele cientificando a interessada, abrindo prazo de 30 dias para o exercício do contraditório.

Em síntese, assim, a resolução em comento determinou que a Unidade de Origem fizesse uma análise da documentação acostada aos autos e outras que entendesse necessárias, mediante intimação do contribuinte, devendo se manifestar acerca ou não da comprovação dos tributos recolhidos no exterior, bem como quantificar os recolhimentos em relatório circunstanciado, a ser juntado aos autos para análise deste colegiado.

A diligência teve início com o envio de intimação do contribuinte (fls. 28.893 a 28.895), para que fossem apresentadas informações preliminares, tais como planilha com a quantificação dos tributos pagos no exterior, vínculo societário e o percentual de participação relativo a cada uma das empresas (coligada ou controlada), dentre outras informações. Após a resposta do contribuinte, foram expedidas sucessivas intimações, sendo, a princípio, todas respondidas pelo contribuinte.

De posse das informações e documentos que julgou necessários, a Unidade de Origem produziu Relatório de Diligência Fiscal (fls. 37.088 a 37.127), reconhecendo apenas parte do imposto que a Recorrente alega ter recolhido no exterior. Como se verifica da diligência realizada, reconheceu-se, apenas, os recolhimentos realizados pela “*empresa FNC S.A., sediada no Uruguai, controlada indireta pela fiscalizada (87,64%)*”, no valor de R\$32.028.941,50.

Devidamente intimada acerca do relatório produzido pela fiscalização, a Recorrente apresentou manifestação e relatório emitido pela KPMG (fls. 37.207 a 37.844), defendendo, em síntese, que não deviam prevalecer as conclusões da fiscalização quanto a não comprovação dos valores dos tributos recolhidos no exterior.

Ato contínuo, os autos retornaram ao CARF e distribuídos mais uma vez a este relator para prosseguimento do julgamento.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE, DA NECESSIDADE DE ANÁLISE DO MÉRITO DOS RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO.

A tempestividade e o cumprimento dos demais requisitos do apelo já foram analisadas por este colegiado, quando da prolação da Resolução de nº 1302-000.702.

De todo modo, cumpre observar que, ao julgar, em um primeiro momento, o Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte, este colegiado, por maioria e contrariando o voto proferido por este relator, entendeu por bem converter o julgamento em diligência, para que fossem verificados e quantificados os tributos recolhidos no exterior pelo contribuinte, para que, se fosse o caso, a Turma de Julgamento tivesse elementos para analisar um dos pedidos subsidiários apresentados no Recurso Voluntário, notadamente a compensação dos valores dos tributos recolhidos no exterior pelas controladas e coligadas da Recorrente.

Neste sentido, não há dúvidas de que não houve uma decisão definitiva quanto ao mérito dos Recursos – De Ofício e Voluntário. Por outro lado, não se pode desprezar que houve uma alteração substancial dos membros do colegiado, não se podendo afirmar, como constou do voto vencedor do ilustre Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo naquela resolução, no

sentido de que “no mérito do Recurso Voluntário, porém, por possuir posição já conhecida no sentido da inexistência de antinomia entre o citado art. 74 e as regras trazidas pelas convenções firmadas pelo Brasil, nos moldes da Convenção-Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico OCDE (posição, inclusive, majoritária neste Colegiado)”.

Assim, entende-se que, em um primeiro momento, devem ser analisadas, de forma definitiva, por este colegiado, o mérito dos Recursos de Ofício e Voluntário, para que, caso superado o entendimento deste relator, esta Turma de Julgamento analise e decida acerca dos argumentos subsidiários apresentados pela Recorrente em sede de Recurso Voluntário.

Portanto, será reproduzido abaixo, na íntegra, o entendimento deste relator, inclusive quanto à tempestividade do apelo da Recorrente, *in verbis*:

DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, o Recorrente - AMBEV S/A - foi intimado do teor do acórdão recorrido, via intimação eletrônica, em 07/03/2018 (fl. 27.269), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 06/04/2018 (comprovante de fl. 27.631 e 27.632), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Portanto, sem maiores delongas, uma vez que cumpre os demais requisitos de admissibilidade, o Recurso Voluntário deve ser analisado por este colegiado.

DA MATÉRIA POSTA EM DISCUSSÃO

Pelo o que restou acima demonstrado, para fins didáticos, as matérias de mérito, das quais se tratará a seguir podem ser divididas da seguinte forma:

- i) Suposto erro cometido pela fiscalização, tendo em vista a impossibilidade de questionamento do lucro apurado pela investida no exterior (AMBEV Luxemburgo) - Recurso de Ofício.
- ii) Aplicação do tratado para evitar a dupla tributação assinado pelo Brasil com a Argentina (Decreto nº 87.976, de 22 de Dezembro de 1982), em detrimento do que preconiza o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Empresas **Lambic AS; Hohnneck Sociedade Anônima e Maltaria Pampa**.
- iii) exclusão da reserva legal do lucro tributável;
- iv) compensação dos impostos pagos no exterior;
- v) incidência dos juros sobre as multas aplicadas.

Antes, contudo, de se analisar estes temas, se faz necessário analisar as duas preliminares, que são prejudiciais à discussão de mérito, apresentadas pelo Recorrente no Recurso Voluntário.

DAS PRELIMINARES

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

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 nº 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 nº 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 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)".

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.

DA NULIDADE DO LANÇAMENTO REALIZADO EM DESACORDO COM O CRITÉRIO JURÍDICO FIXADO EM AUTUAÇÃO ANTERIOR (ART. 146 DO CTN) E COM A LEGISLAÇÃO EM VIGOR.

Em outra preliminar lançada no Recurso Voluntário, a Recorrente alega que houve "a ocorrência no caso concreto de modificação introduzida de ofício pela autoridade fiscal no critério jurídico adotado no lançamento anterior", tendo em vista que "na qualidade de sucessora por incorporação da empresa Eagle Distribuidora de Bebidas S.A. (doc. 02 da defesa), já sofreu no passado outra fiscalização tendo por objeto a tributação de lucros auferidos por suas controladas no exterior, sendo que no processo nº 16327.000530/2005-28 foi adotado pelo ilustre fiscal autuante, conforme decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, critério de lançamento totalmente diverso daquele introduzido nos presentes autos, a ensejar a nulidade do lançamento por violação ao artigo 146 do Código Tributário Nacional."

O argumento da Recorrente, em síntese, é de que o entendimento que prevaleceu na autuação dos autos do processo de nº 16327.000530/2005-28 - confirmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF- seria pelo acerto do lançamento que "teria tributado individualizadamente os lucros de cada controlada indireta, e que seria este o procedimento correto de acordo com a legislação aplicável."

Assim, a Recorrente defende, com base no disposto do artigo 146 do CTN, que, no presente caso, haveria nulidade na autuação, uma vez que a fiscalização, ao constituir o crédito tributário em seu desfavor, *"não realizou o lançamento apurando individualizadamente o lucro de cada controlada indireta, mas sim procedeu exatamente de acordo com a segunda metodologia que o v. acórdão da CSRF consignou expressamente não ser aquela pela qual optou o legislador: apurou o lançamento apenas do lucro auferido por cada controlada direta, que consolida os resultados de suas investidas por equivalência patrimonial"*.

De fato, o artigo 146 do CTN preceitua que a mudança do critério jurídico, introduzida de ofício ou em consequência de decisão de autoridade administrativa ou judicial, só pode ser realizada para fatos geradores ocorridos após a alteração do entendimento. Veja-se a redação do dispositivo:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução

Contudo, com toda *venia*, entende-se como mais restritiva a aplicação do mencionado dispositivo, não tendo o alcance pretendido pelo Recorrente.

É que, se o agente fiscal, em face de uma decisão judicial ou administrativa, alterasse os critérios jurídicos de um lançamento considerado, por exemplo, nulo e efetivasse novo lançamento, sobre os mesmo fatos geradores, mas com critérios distintos, estar-se-ia em flagrante ofensa ao que preceitua o artigo 146 do CTN citado acima. Os ensinamentos de Alberto Xavier são neste norte:

O Artigo 146 nada mais é, pois, que simples corolário do princípio da não retroatividade, extensível às normas complementares, limitandose a esclarecer que **os lançamentos já praticados à sombra de 'velha interpretação' não podem ser revistos com fundamento em 'nova interpretação'**. Repare-se que o artigo 146 pressupõe que, antes da modificação operada nos critérios jurídicos, tenha sido previamente praticado um ato individualizado de lançamento, caso contrário não se justificaria a referência a 'um mesmo sujeito passivo'. O que o artigo 146 pretende é precisamente que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada. Assim, como corolário da garantia genérica em favor de todos os sujeitos passivos de não aplicação retroativa da lei e de interpretação superveniente, constante do artigo 144, o artigo 146 explicita a garantia subjetiva em favor de cada sujeito passivo individualmente considerado de que a interpretação superveniente não pode conduzir à modificação do lançamento que o tenha como destinatário. Esta é também a solução consagrada pela LPAF (Lei 9.784/98), que dispõe no seu art. 2º, inciso XIII, ser 'vedada aplicação retroativa de nova interpretação' (Xavier, Alberto. Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro, p. 277)

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 mesmo 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 irresignação da Recorrente não merece acolhida, uma vez que não há qualquer nulidade na autuação, 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.

DO MÉRITO

DO RECURSO DE OFÍCIO ITEM "i" - IMPOSSIBILIDADE DE QUESTIONAMENTO DO LUCRO APURADO PELA INVESTIDA NO EXTERIOR.

Como se depreende do acórdão recorrido, a decisão final que prevaleceu no colegiado da DRJ de Brasília foi de exonerar parte do crédito tributário, uma vez que entendeu-se que *"ao Fisco brasileiro, cabe apenas verificar qual o lucro apurado pela investida no exterior, conforme a legislação do país de domicílio (...)"*. Assim, aquela DRJ concluiu que:

Como se vê, todo o enorme trabalho fiscal neste ponto partiu de uma premissa totalmente equivocada, ao entender que demonstrações financeiras de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior poderiam ser auditadas pelo Fisco brasileiro e à luz da sua interpretação da lei brasileira, razão pela qual voto por dar provimento à impugnação neste ponto, para excluir das bases tributáveis os valores de:

a) R\$ 726.694.307,81, decorrente da glosa das despesas de amortização do ágio relativo à Labatt Brewing Company Limited nas demonstrações financeiras das Labatt Holding e Ambev Luxemburgo (vide tabela a fls. 9027);

b) R\$ 30.322.233,27, decorrente da glosa das despesas de amortização do ágio relativo à Quilmes International Bermudas Ltd nas demonstrações financeiras das Labatt Holding e Ambev Luxemburgo (vide tabela a fls. 9027).

Como a multa qualificada incidiu apenas sobre a CSLL e o IRPJ incidentes sobre essas bases que ora voto por excluir das bases tributáveis, consequentemente, o meu voto importa em cancelamento das multas qualificadas.

Como o crédito tributário exonerado supera o valor de alçada de R\$2.500.000,00, nos termos da Portaria MF nº 63/2017, o Recurso de Ofício interposto deve ser conhecido e analisado por este colegiado.

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização entendeu que, supostamente, estariam equivocadas as demonstrações contábeis da empresa com sede em Luxemburgo, sob o argumento de que, em síntese, seriam indevidas as despesas de ágio registradas pela Labatt Holding A/S e pela Ambev Luxemburgo. Por isso, o lucro desta entidade seria maior do que aquele registrado no balanço. Balanço este, registre-se, devidamente auditado por empresa independente.

Assim, no Auto de Infração foram constituídos créditos tributários, de acordo com o entendimento da fiscalização de como deveria ter sido apurado o lucro da empresa sediada em um primeiro momento na Dinamarca e posteriormente em Luxemburgo, mais especificamente: entendeu o duto fiscal que se aplicaria, na apuração daquele lucro, o que dispõe a legislação brasileira.

Em sua Impugnação (fls. 9.103 e seguintes), a Recorrente defendeu, em síntese, que *"segundo as normas legais e infralegais que disciplinam o regime de Tributação em Bases Universais o lucro das controladas no exterior, a ser tido como disponibilizado à controladora brasileira, é aquele apurado com base nas normas da legislação comercial do país de domicílio das controladas, sendo incabível qualquer ajuste com base nas normas comerciais ou tributárias brasileiras."*

E, neste ponto, assiste razão à Recorrente.

Como será demonstrado ao longo deste voto, o Fisco brasileiro, com a promulgação da Lei nº 9.249/95, mais especificamente com a redação dada ao artigo 25 deste diploma legal, abandona de vez o critério da territorialidade da tributação da renda, adotando o princípio da "tributação em bases universais" (TBU). Assim, independentemente de todas as discussões que se iniciaram a partir daí, não se pode desprezar a mudança do contexto e a possibilidade de a Fazenda Nacional fazer incidir tributos sobre a renda auferida por entidades com domicílio no exterior, mas ligadas às empresas brasileiras (fazendo-se a ressalva quanto às limitações quando existem Tratado para evitar Dupla Tributação, como explorado será abaixo).

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

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

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

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

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

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

Esta conclusão, como se verifica ao longo daquele Termo, advém de uma interpretação literal o art. 25, §2º, I, da Lei nº. 9.249/95, que tem a seguinte redação:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

A esta mesma conclusão chegou o acórdão proferido pela DRJ de Brasília, que, após citar as ilações da fiscalização constantes no TVF, assim se pronunciou:

O equívoco da Fiscalização está estampado nesses últimos parágrafos acima transcritos, pois a AMBEV Luxemburgo e a Labatt Holding não são contribuintes brasileiras nem se subordinam à legislação nacional, logo, não poderia o autuante auditar as suas demonstrações financeiras à luz da legislação brasileira. Trata-se de um rotundo equívoco, pois a tributação em base universais (TBU) introduzida pela Lei 9.249/95 significa apenas que as receitas da pessoa jurídica domiciliada no Brasil auferidas em qualquer parte do mundo serão tributadas no Brasil, mas tal lei não poderia jamais dar competência ao Fisco brasileiro para auditar as contas de uma pessoa jurídica domiciliada no exterior e, pior, fazendo-o à luz da interpretação que o Fisco brasileiro tenha da lei brasileira.

Ao Fisco brasileiro, cabe apenas verificar qual o lucro apurado pela investida no exterior, conforme a legislação do país de domicílio, o que está explícito nas Instruções Normativas 213/02: (...)

Portanto, por ausência completa de competência do Fisco brasileiro de aplicar a legislação brasileira na apuração dos lucros auferidos pela empresa controlada com sede em Luxemburgo, não se sustenta a autuação que constituiu créditos tributários em face da Recorrente, devendo ser mantido o acórdão proferido pela DRJ de Brasília (DF).

Neste ponto, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

ITEM "ii" - DA APLICAÇÃO DOS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO EM DETRIMENTO DO QUE PRECONIZA O ARTIGO 74 DA MP 2158-35/2001.

DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS E DAS PREMISSAS PARA ANÁLISE DA DEMANDA.

Primeiramente, antes de se analisar os argumentos da Recorrente lançados em seu Recurso Voluntário, para se verificar se há ou não razão no lançamento combatido, cumpre verificar os pressupostos da legislação e fixar algumas premissas.

Neste ponto, inclusive, de partida, são de grande valia as colocações do Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Napoleão Nunes Maia Filho, no voto proferido nos autos do Resp nº 1.325.709/RJ, que assim argumenta:

Em síntese, o que é possível concluir é que o propósito de evitar evasão fiscal não legitima a infração aos ditames das garantias subjetivas do contribuinte, bem como aos conceitos básicos do sistema tributário, inclusive a preservação dos Tratados Internacionais, que trazem, como se sabe, as normas que devem reger a sua própria interpretação; assim, certos conceitos, essenciais à compreensão de sua inteireza positiva (essa expressão é do Professor PINTO FERREIRA) são ministrados no seu próprio texto, neste caso, o conceito de renda tributável.

Pois bem. Com base neste entendimento, é que se analisará os pressupostos do ordenamento jurídico, em especial da legislação nacional e dos Tratados firmados pela República Federativa do Brasil, que dispõem sobre a possibilidade (ou impossibilidade) de tributação dos lucros auferidos pelas controladas e coligadas de empresas brasileiras que são domiciliadas no exterior, bem como o entendimento dos Tribunais.

Historicamente, o Estado brasileiro, desde o início da cobrança do Imposto sobre a renda, que se deu em 1924, através do Decreto nº 16.581/24, sempre tributou a renda auferida no território nacional (critério da territorialidade), ou seja, o Imposto sobre a renda não alcançava

os rendimento e ganhos obtidos no exterior, independente do grau de vínculo (sucursal, filial, empresas coligas ou controladas) da entidade localizada em outro país com a entidade brasileira.

Após algumas tentativas de se alterar a forma de tributação, em especial pelas modificações legislativas ocorridas nos anos de 1987 e 1988 (vide decretos 2.397/87, 2.413/88, 2.413/88 e 2.429/88), só com a redação dada ao artigo 25, da Lei 9.259/95, é que o sistema tributário brasileiro abandona de vez o critério da territorialidade, adotando o princípio da "renda mundial" ou da "tributação em bases universais".

Neste sentido, como ensina Marciano Seabra de Godoi, *"pelo critério da renda mundial, os Estados soberanos tributam tanto as rendas produzidas por seus residentes nos limites de seu território, quanto a renda produzida por seus residentes fora dos limites do seu território"* (GODOI, Marciano de Godoi. A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivos e Legislativo da União. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 278.)

A mudança na forma de tributação e o alcance que a norma pretendia dar foram motivos de críticas de grande parte da doutrina, o que forçou, s.m.j, o ente competente para instituir e cobrar o Imposto sobre a renda - União Federal - a alterar a legislação anteriormente posta, dispondo, a Lei nº 9.532/97, que o imposto só teria incidência, em síntese, quando da disponibilização às sociedades residentes no Brasil dos lucros auferidos.

Entretanto, sobreveio, em 2001, a edição da Lei Complementar 104, acrescentando dois parágrafos no artigo 43 do Código Tributário Nacional, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 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. (destacou-se)

Com essa modificação legislativa, em especial com a redação dada ao parágrafo 2º transcrito acima, houve o entendimento, por parte da União Federal, de que a adoção do critério da universalidade da renda, para fins de incidência do IR, estaria definitivamente autorizada pelo ordenamento jurídico pátrio, podendo, de fato, o legislador ordinário trazer as hipóteses em que se dariam a tributação das empresas localizadas no exterior, em especial, as controladas e coligadas.

Assim, foi editada a MP 2.158/2001, que em seu artigo 74 determinava que "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma de regulamento". Neste ponto, se vale, mais uma vez, dos ensinamentos de Marciano Seabra de Godoi, que, após discorrer sobre a edição daquela MP, assim se posiciona sobre a mudança legislativa então ocorrida:

"Portanto, a primeira data-base definida para a imputação dos lucros foi 31 de dezembro de 2002. Menos de três meses antes dessa data, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 213. No art. 7º dessa Instrução Normativa, determinou-se que a tributação dos lucros auferidos no exterior se realizasse por intermédio dos ajustes dos valores dos investimentos conforme o método da equivalência patrimonial. Nos termos do parágrafo 1º do art. 7º, 'os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL'. Segundo o art. 8º da mesma Instrução Normativa, os lucros decorrentes dos investimentos que a legislação comercial (lei das Sociedades por ações) não mandam avaliar pelo método de equivalência patrimonial continuariam a ser tributados pelo imposto brasileiro somente na proporção em que ocorresse sua disponibilização (crédito ou pagamento do lucro) para a empresa investidora". (GODOI, Marciano de Godoi. A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivos e Legislativo da União. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 282 e 283).

Feita essa breve contextualização histórica quanto à tributação com bases universais pela sistema tributário brasileiro, sem, contudo, ter a pretensão de se esgotar o tema, em especial, acerca das mudanças imposta pela Lei 12.973/2014 no ordenamento jurídico pátrio, cumpre registrar que a redação do artigo 74 da MP 2.158/2001 foi objeto de diversas críticas da doutrina e de questionamentos dos contribuinte junto ao Poder Judiciário.

A discussão judicial desaguou, como não poderia deixar de ser, no Supremo Tribunal Federal, que, através da ADIN 2.588, julgou a (in)constitucionalidade do malfadado artigo 74. No julgamento, que durou mais de 10 anos, com intenso debate entre os Ministros e a confecção de longos acórdãos, não se chegou a uma maioria de votos em diversos pontos da discussão. A ementa do julgado recebeu a seguinte redação:

Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS ("31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO"). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da

normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.(ADI 2588, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, DJe-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014 EMENT VOL-02719-01 PP-00001)

Pelo o que se observa da ementa e, em especial, dos votos proferidos pelos Ministros, pode-se sintetizar as conclusões a que chegou o Supremo Tribunal Federal da seguinte forma:

		Validade do artigo 74 da MP 2.158/01	Eficácia "erga omnes" e efeito vinculante
Investida	Localização		
	Jurisdição normal	Inconstitucional	Sim
		Constitucional (não alcançou a maioria)	
Coligadas	Paraíso Fiscal		Não
		Constitucional (não alcançou a maioria)	
	Jurisdição normal		Não
Controladas	Paraíso Fiscal	Constitucional	Sim

Ainda, da análise das decisões e do quadro acima, cumpre registrar que o Supremo Tribunal Federal chegou a três importantes conclusões no julgamento da ADIN 2.588, quais sejam:

- 1) Há que se diferenciar a tributação das investidoras com investidas com sede em paraísos fiscais, daquelas com sede em países com tributação normal.
- 2) Controladas e coligadas devem ter tratamento distinto; e
- 3) O princípio da irretroatividade, no caso da renda obtida no exterior, deve ser respeitado.

No que importa para o caso em análise, como se verifica do quadro acima, o Supremo Tribunal Federal não chegou a uma maioria vinculativa no que tange aos lucros de controladas não domiciliadas em “paraíso fiscal”, nem para com lucros de coligadas domiciliadas em “paraíso fiscal”.

Está-se diante de lucros de controladas não domiciliadas em “paraíso fiscal”. Como se sabe, contudo, mesmo não havendo um efeito vinculante, neste ponto, na decisão do STF, a este órgão é defeso se manifestar sobre constitucionalidade de norma legal, conforme Súmula CARF nº 2.

Assim, a princípio, estava vigente e válido, à época dos fatos impositivos, o disposto no artigo 74, da MP 2.158/01, que diz que o momento da tributação das controladas domiciliadas em países sem tributação favorecida seria aquele em que os lucros fossem disponibilizados nos balanços das entidades.

Contudo, não foi objeto de análise, por parte daquela Corte, a implicação ou aplicação do disposto na MP no caso de a entidade controlada ser domiciliada em países que firmaram Tratados para evitar a dupla tributação da renda com a República Federativa do Brasil. Esta ausência de análise por parte do STF é clara quando se verifica o excerto da decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário nº 541.090, em que também se discutia a (in)constitucionalidade do artigo 74 da MP 2.158/01. Veja-se:

Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, deu parcial provimento ao recurso extraordinário para considerar ilegítima a tributação retroativa, nos termos do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, vencidos os Ministros Joaquim Barbosa (Relator), Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello. **Determinado o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que se pronuncie sobre a questão atinente à vedação da bitributação baseada em tratados internacionais**, vencido o Ministro Dias Toffoli, não havendo se manifestado, no ponto, o Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Redigirá o acórdão o Ministro Teori Zavascki, que reajustou seu voto. Impedido o Ministro Luiz Fux. Plenário, 10.04.2013. (destacou-se)

No que se refere aos tratados, as suas implicações e a sua hierarquia dentro do ordenamento jurídico brasileiro, o Superior Tribunal de Justiça tem inúmeros julgados que exploram o tema, como também Supremo Tribunal Federal.

Não se entrará aqui, até mesmo para não se perder o foco da autuação, na discussão que se dá entre os aderentes do sistema monistas ou dualistas dos ordenamentos jurídicos e, principalmente, na discussão doutrinária acerca do status dos Tratados firmados pelo Brasil, ou seja, se os Tratados se equiparariam às leis ordinárias ou às leis complementares.

No presente voto, aceita-se como premissa que os tratados integram a ordenamento jurídico e eventual conflito com normas internas deverão ser solucionadas de acordo com os critérios cronológicos e da especialidade, como se observa do julgado abaixo proferido pelo Supremo Tribunal Federal:

E M E N T A: EXTRADIÇÃO - CRIMES DE CORRUPÇÃO PASSIVA E DE CONCUSSÃO - DISCUSSÃO SOBRE MATÉRIA PROBATÓRIA - INADMISSIBILIDADE - DERROGAÇÃO, NESTE PONTO, DO CÓDIGO BUSTAMANTE (ART.365, 1, IN FINE), PELO ESTATUTO DO ESTRANGEIRO - PARIDADE NORMATIVA ENTRE LEIS ORDINÁRIAS BRASILEIRAS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS - PROCESSO EXTRADICIONAL REGULARMENTE INSTRUÍDO - JURISDIÇÃO PENAL DO ESTADO REQUERENTE SOBRE OS ILÍCITOS ATRIBUÍDOS AOS EXTRADITANDOS - JULGAMENTO DA CAUSA PENAL, NO ESTADO REQUERENTE, POR TRIBUNAL REGULAR E INDEPENDENTE - RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO PENAL EXTRAORDINÁRIA CONCERNENTE AO DELITO DE CORRUPÇÃO PASSIVA - ACOLHIMENTO PARCIAL DA POSTULAÇÃO EXTRADICIONAL UNICAMENTE QUANTO AO CRIME DE CONCUSSÃO - PEDIDO DEFERIDO EM PARTE. CÓDIGO BUSTAMANTE - ESTATUTO DO ESTRANGEIRO - (...)

A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais

sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá - presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico -, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, **mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posterior derogat priori) ou, quando cabível, do critério da especialidade.** Precedentes.

(...)

.(Ext 662, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 28/11/1996, DJ 30-05-1997 PP-23176 EMENT VOL-01871-01 PP-00015)

E o Superior Tribunal de Justiça, mesmo que partindo de outra premissa da que partiu o julgado acima (uma vez que coloca os Tratados no mesmo patamar das Leis Complementares), no julgado consubstanciado no REsp nº 1.161.467, coloca uma pá de cal sobre a discussão, quando afirma que os Tratados que tem como matéria de regulação a bi-tributação da renda terão prevalência sobre o direito brasileiro, quando nitidamente se confrontarem (antinomia) com leis internas. O critério da especialidade é invocado pelo STJ. Confira-se trecho da ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

(...)

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.

9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.

(...) 11. Recurso especial não provido. (REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012) (destacou-se)

Ao comentarem o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, que entende o critério da especialidade como uma das formas de se solucionar o conflito entre os Tratados e eventual norma de direito interno, Marcus Lívio Gomes e Renata S. Cunha Pinheiro assim se posicionam:

"O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento acerca desse ponto no sentido de que o disposto no art. 98 do CTN confere aos tratados caráter especial em face da legislação interna e, em razão dessa especialidade, afasta a incidência da norma nas situações sobre as quais se refira. Ressaltou a Corte que a antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da

especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional. Assentou que o art. 98 deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção. (GOMES, Marcus Lívio e Pinheiro Renata S. Cunha. A Lei nº 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In Estudos Tributários do II Seminário CARF / Confederação Nacional da Indústria; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Págs. 101 e 102).

Não se pode olvidar, neste ponto, como mencionado na ementa do julgado do STJ acima transcrita, que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 98, preceitua que os "*tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*". Exatamente por isso deve-se aplicar o critério da especialidade para a solução de eventual conflito entre normas de direito interno e os Tratados Internacionais.

No que se refere ao critério da especialidade, o jurista italiano Norberto Bobbio, que teve grande influência na formação do pensamento jurídico brasileiro, já pontificava em seu clássico "*Teoria do Ordenamento Jurídico*", que esse critério deve ser utilizado para solução de antinomias dentro de um ordenamento jurídico. Em suas palavras:

O terceiro critério, dito justamente da *lex specialis*, é aquele pelo qual, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: *lex specialis derogat generali*. Também aqui a razão do critério não é obscura: lei especial é aquela que anula uma mais geral, ou que subtrai de uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diferente (contrária ou contraditória). A passagem de uma regra mais extensa (que abrange um certo *genus*) para uma regra derogatória menos extensa (que abrange uma *species* do *genus*) corresponde a uma exigência fundamental de justiça, compreendida como tratamento igual das pessoas que pertencem à mesma categoria. A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. (...) **Entende-se, portanto, por que a lei especial deva prevalecer sobre a geral: ele representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento. Bloquear a lei especial frente à geral significa paralisar esse desenvolvimento.** (BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10ª edição, 1999. pág. 95 e 96) (destacou-se)

Por fim, no que tange aos tratados e a necessidade de sua aplicação pelos Estados contratantes, imperioso transcrever passagem de trabalho de autoria de Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano, no qual, de forma cirúrgica, apontam a importância e a motivação dos Tratados para evitar a dupla tributação, em especial aqueles que seguem o modelo da OCDE, como no caso do Tratado Brasil/Argentina:

(...) Nesse cenário, os tratados em matéria tributária são meios pelos quais Estados soberanos se esforçam, usualmente em bases bilaterais, para harmonizar as regras de suas leis tributárias internas, estabelecendo limites a partir dos quais leis nacionais não se aplicam.

Por meio dos tratados internacionais que visam evitar a dupla tributação da renda, o Brasil obrigou-se espontaneamente perante outros Estados de Direito a não exigir, no todo ou em parte, tributos a eles reservados. É esse o caso dos lucros. Conforme art. 7º, parágrafo 1º da Convenção Modelo da OCDE, "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado (...)". Exceção são os lucros apurados por estabelecimentos permanentes situados em outro Estado Contratante, os quais serão tributados, na parte em que oriundos do estabelecimento.

Como relata Philip Baker, esse dispositivo possui um longo histórico e reflete o consenso internacional de que, em regra, até que uma empresa de um dos Estados contratantes possua um estabelecimento permanente em outro Estado (art. 5º da Convenção Modelo da OCDE), ele não deverá ser considerado como um participante na vida econômica desse Estado, não sendo, portanto, a ele conferido o direito de tributar os seus lucros. (BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 368 e 369)

Assim, por tudo até aqui exposto, pode-se afirmar que (i) o Supremo Tribunal Federal declarou como constitucional a tributação de controladas no exterior, nos termos preconizados pelo artigo 74 da MP 2.158/2001; (ii) os tratados integram o ordenamento jurídico pátrio; e, (iii) no caso de conflito entre o disposto em norma interna e um Tratado Internacional, tendo em vista o critério da especialidade, deverá prevalecer o disposto no Tratado.

Fixadas essas premissas, se analisará a seguir a motivação da autuação e se assiste razão à Recorrente quando alega que, no presente caso, deve prevalecer o que dispõem o Tratado firmado entre a República Federativa do Brasil e a Argentina (Decreto nº 87.976, de 22 de Dezembro de 1982), em detrimento do que preceitua a legislação interna que regula a tributação dos lucros de controladas e coligadas domiciliadas no exterior.

DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS NO EXTERIOR QUANDO DA EXISTÊNCIA DE TRATADOS QUE VISAM EVITAR A TRIBUTAÇÃO DOS DOMICILIADOS NOS ESTADOS CONSIGNATÁRIOS.

De pronto, deve-se ressaltar que não há nos autos controvérsias acerca do fato de que as empresas sediadas na Argentina (Maltaria Pampa, Lambic e Hohneck) são controladas diretas da Recorrente, nos exatos termos definidos pelo artigo 243, § 2º da Lei 6.404/76, que tem a seguinte redação:

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

(...)

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

O termo de verificação fiscal, com base na documentação carreada nos autos, afirma que, *"conforme se denota das Fichas 34 e 35 de sua DIPJ do ano-calendário de 2012 (fls. 5019/5419), a Ambev detinha seis controladas diretas no exterior. Quatro dessas controladas serão objeto de detido exame, porquanto seus lucros não foram (total ou parcialmente, conforme se verá adiante) disponibilizados pela controladora brasileira."*

E esta informação é confirmada pela própria Recorrente, desde a peça de ingresso (Impugnação), quando aduz que *"a autuação tem por base exclusivamente a disponibilização ficta dos lucros auferidos por controladas da Impugnante no exterior"*. Assim, no Auto de Infração, no item ora em análise, não se tem dúvida de que a obrigação tributária em discussão tem nascimento nos lucros auferidos por controladas (investidas) domiciliadas na Argentina de empresa domiciliada em território nacional (investidora).

Por outro lado, nos termos da IN RFB nº 1.037/2010 (inclusive suas alterações posteriores), a Argentina não é considerada como paraíso fiscal pela Receita Federal do Brasil.

E a pergunta que precisa ser respondida para a solução do presente caso é: tendo em vista o tratado para evitar a dupla tributação firmado entre o Brasil e Argentina (Decreto nº 87.976, de 22 de Dezembro de 1982), teria o Estado brasileiro competência para tributar riqueza (lucro) produzida no outro Estado signatário daqueles Tratados?

Para responder ao questionamento feito, não se pode olvidar que, como se depreende do TVF, a fiscalização motivou a lavratura do Auto de Infração, após afastar a aplicação dos Tratados ao presente caso, pelo fato de que, no seu entendimento, o disposto no artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 autoriza a tributação, uma vez que *"a Receita Federal do Brasil, por meio de manifestação da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), externou o entendimento de que a aplicação do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação celebrados pelo Brasil"*.

Assim, a princípio, aos olhos da fiscalização, o art. 74 da MP 2.158/01 autoriza a tributação dos lucros auferidos no exterior (variação patrimonial), em detrimento do que restou firmado nos Tratados assinados pela República Federativa do Brasil para evitar a dupla tributação.

Contudo, pela leitura do artigo 7º do Tratado firmado entre a República Federativa do Brasil com a Argentina, não há dúvidas de que o Brasil está impedido (norma de bloqueio), pelo princípio da residência, de tributar lucros auferidos em sociedades independentes (mesmo que seja controlada direta), domiciliadas naqueles países.

Veja-se a redação do tratado firmado com a Argentina (Decreto nº 87.976, de 22 de Dezembro de 1982):

ARTIGO VII Lucros das empresas 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 à 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.

Mais uma vez, se vale dos ensinamentos de Paulo Ayres Barreto e Caio Augusto Takano, que assim interpretam o artigo 7º do modelo OCDE:

Parece-nos correto asseverar, com apoio em Klaus Vogel, que há no art. 7º, parágrafo 1º duas normas jurídicas: (i) se uma empresa residente em um dos Estados contratantes

exerça uma atividade e dela auferir lucros, então apenas o Estado de residência daquela empresa poderá tributá-los (regra geral); e (ii) se uma empresa exercer suas atividades no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado, então esse Estado (e não o Estado de residência) poderá tributar lucros, mas unicamente na medida em que forem imputáveis ao estabelecimento permanente (regra de exceção). (...)

Destarte, não se tratando de estabelecimentos permanentes, mas de empresas dotadas de personalidade jurídica própria, sejam elas coligadas ou controladas, deve-se aplicar a regra geral, que contém, na feliz expressão de Alberto Xavier, uma 'norma de reconhecimento de competência exclusiva' do país em que se encontra domiciliada a sociedade controlada. (BARRETO, Paulo Ayres e TAKANO, Caio Augusto. Tributação do Resultado de Coligadas e Controladas no Exterior, em face da Lei nº 12.973/2014. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 368 e 369)

O citado artigo 7º do Tratado firmado pelo Brasil é muito claro no que visa proteger: os lucros auferidos pela empresa no exterior, devendo estes serem tributados somente no país onde a empresa independente tenha domicílio. Não há dúvidas, *data venia*, quanto a interpretação do dispositivo.

Não há que se argumentar que, neste caso, a tributação estaria autorizada por ser uma exceção ao cumprimento do Tratado, como tentou direcionar o agente fiscal na sua fundamentação.

Em julgamento realizado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o então relator, Conselheiro Marcos Shigueo Takata, após discorrer sobre o CFC e as peculiaridades da tributação em bases universais pretendida pelo fisco brasileiro, traz argumentos intocáveis para afastar a alegação de não aplicação de um tratado internacional que tem as mesmas bases do tratado ora analisado (modelo OCDE). Veja-se as lúcidas ponderações lançadas no voto proferido nos autos do processo administrativo de nº 12897.000193/2010-11 (acórdão nº 1103-001.122):

A redação do art. 74 da MP 2.158/01 pode dar a impressão de que se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.

Mas, podem ser tributados dividendos fictos?

Antes de falar sobre dividendos fictamente distribuídos, trato do argumento de que o suporte fático eleito pela norma legal não são os dividendos, pois o que se tributa são os lucros antes de descontado o tributo pago no país de origem. E, por óbvio, só se cogita de dividendos após todas as despesas incorridas, nas quais se inclui o tributo pago sobre os lucros no país de origem. O que a sociedade delibera distribuir aos sócios ou acionistas, como dividendos, só pode ser o resultado líquido do tributo pago sobre o lucro.

Essa dimensão do pressuposto fático de incidência tributária é prevista textualmente no art. 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF 213/02:

§ 7º. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

O argumento não me impressiona, se interpretado o art. 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF 213/02 em seus devidos termos.

Dividendos **são distribuição de lucros** apurados pela sociedade a seus sócios ou acionistas. E só há lucros distribuíveis após a despesa com pagamento de tributo sobre o lucro.

Entretanto, o mesmo argumento caberia para tributação de lucros da sociedade controlada ou coligada no exterior. Lucros da sociedade são o resultado líquido de um

período, após a despesa incorrida com tributo: só se pode falar de lucros, ainda mais lucros distribuíveis, após a despesa incorrida com tributo pago sobre o lucro; afinal o objeto da tributação, se não forem dividendos, é o lucro líquido auferido pela controlada ou coligada no exterior.

A meu ver, o que o art. 1º, § 7º, da IN 213/02 fez, ao interpretar o comando legal, foi o seguinte.

A norma legal confere o tax credit correspondente ao tributo pago no exterior, com a instituição da tributação em bases universais para a pessoa jurídica. Ao se ver sistematicamente o objeto da tributação, em bases universais, o valor do tributo pago no exterior **não é despesa**, mas **ativo da controladora** ou da **coligada participante no Brasil** –afinal, referido valor é compensável no País – ou melhor, **desde que e no limite do que seja compensável** no País.

Logo, como a lei confere o tax credit relativo ao tributo pago no país de origem, o legislador infralegal, ao falar que os lucros do exterior da controlada ou coligada serão considerados antes de descontado o tributo pago no país de origem, simplesmente utilizou a expressão como técnica tributária de se reconhecer que tal valor não deve reduzir a base tributável, por ser um ativo.

E a leitura que faço do art. 1º, § 7º, da IN SRF 213/02 é a de considerar os **lucros antes** de descontado o tributo pago no país de origem, **no limite do compensável no País**.

Nesse passo, e nos termos acima expostos, cuida-se de **técnica tributária** que **não desborda o limite legal**.

I.e., versa-se técnica de aplicação e, assim, de interpretação das normas legais, desde que (o antes de descontado) nos limites do imposto que seja compensável no País.

Não se está, com isso, a **tributar** algo por **ficção** ou mesmo por **presunção**, ou precisamente: **não se está definindo materialidade** ou **seu aspecto temporal** por **ficção**, ou mesmo por **presunção**. É como entendo.

Daí ter dito que o argumento não impressiona, interpretado o preceito em comentário em seus devidos termos.

Como disse, a redação do art. 74 da MP 2.158/01 pode dar a impressão de que se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.

Retomo, pois, a questão que considero fundamental: podem ser tributados dividendos fictos? A tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai sobre dividendos fictos?

É sabido que não se pode empregar ficção legal para alcançar materialidade ou se antecipar seu aspecto temporal quando a Constituição Federal usa essa materialidade na definição de competência tributária dos entes políticos.

Nesse sentido, o art. 110 do CTN seria inclusive despiciendo, assumindo feição didática.

Também, por óbvio que o CTN não pode dar “carta branca” ao legislador ordinário, para, dessa forma, vultear a materialidade, inclusive em seu aspecto temporal, empregada pela Constituição Federal para outorga de competência tributária.

Não é a isso que se presta o § 2º do art. 43 do CTN. E também não é diferente o que se passa em relação ao § 1º do art. 43 do CTN. Não é a lei ordinária que, a bel prazer, e a seu exclusivo talante, irá determinar como e quando se dá a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, da receita ou do rendimento.

Além disso, é regra hermenêutica elementar que o parágrafo de um artigo se subordina à cabeça (caput) dele.

Sublinhe-se, ainda que seja evidente: o pressuposto adotado é a constitucionalidade do § 2º do art. 43 do CTN.

Mais.

Veja-se o que dispõe o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda, incorporado ao direito doméstico pelo Decreto 331/92, que, na essência, é igual ao art. 10 do Tratado Brasil-Argentina (há uma variação no § 5º do art. 10, a qual não afeta a questão em dissídio):

ARTIGO 10 Dividendos 1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente em um Estado Contratante a um residente no outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e nos termos da lei desse Estado; mas, se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos dividendos, o imposto assim incidente não poderá exceder 15% (quinze por cento) do montante bruto dos dividendos. O disposto neste parágrafo não prejudica a tributação da sociedade, no que diz respeito aos lucros dos quais se originaram os dividendos pagos.

3. O termo "dividendos", empregado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de 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 em que reside a sociedade que realiza a distribuição.**

4. Não se aplica o disposto nos parágrafos 1 e 2 se o beneficiário dos dividendos, residente em um Estado Contratante, realiza negócios no outro Estado Contratante em que reside a sociedade que paga os dividendos, por intermédio de estabelecimento permanente ali situado, e se a participação, em virtude da qual os dividendos são pagos, se relaciona efetivamente ao **estabelecimento** permanente. Nesse caso aplicase o disposto no Artigo 7.

5. Quando um residente em um Estado Contratante tiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, este estabelecimento permanente pode estar, ali, sujeito a imposto retido na fonte, nos termos da legislação daquele Estado.

Todavia, tal imposto não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, apurado após o pagamento do imposto de renda de sociedades, incidente sobre aqueles lucros.

6. Quando uma sociedade residente em um Estado Contratante recebe lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante **não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto** se tais dividendos forem **pagos a residente desse outro Estado**, ou se a participação em virtude da qual os **dividendos** são **pagos**, relacionarse efetivamente a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado; **nem poderá sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a imposto sobre lucros não distribuídos**, ainda que os **dividendos pagos ou os lucros não distribuídos** consistam, no total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

7. As limitações de alíquota do imposto previstas nos parágrafos 2 e 5 não se aplicam aos dividendos ou lucros pagos antes do final do primeiro ano calendário seguinte ao ano de assinatura desta Convenção.

É muito claro que o dispositivo convencional trata dos dividendos **pagos**, ao versar sobre a competência tributária cumulativa dos Estados contratantes sobre a materialidade em questão.

O problema da qualificação de dividendos é resolvido pelo próprio art. 10 do Tratado Brasil-Holanda (e do art. 10 do Tratado Brasil-Argentina), em seu § 3º.

Ainda, o referido § 3º do art. 10 do tratado **não permite** que se considerem como **dividendos** os distribuídos **fictamente**.

E também remete ao Estado-fonte, i.e., ao Estado contratante em que reside a sociedade distribuidora dos dividendos, a **qualificação residual de dividendos**, mas coloca como **um dos limites**: a distribuição **efetiva**. É expressa nesse sentido a parte final do § 3º do art. 10 do tratado em questão.

Interdita-se, pois, inserir na moldura de dividendos os fictos ou os distribuídos fictamente.

Ainda, registre-se que o § 6º do art. 10 do tratado prevê – tal como no Modelo OCDE – cláusula de salvaguarda.

Impede-se que um Estado contratante pretenda tributar indiretamente como dividendos ou até mesmo como lucros não distribuídos (o que é diferente de dividendos) certos valores correspondentes a lucros ou rendimentos. Os lucros e rendimentos de uma sociedade residente no Estado contratante “X” são realizados no Estado contratante “Y”. Se aquela sociedade residente no Estado “X” pagar dividendos a quem não seja residente no Estado “Y”, mesmo que os dividendos pagos sejam originários de lucros ou rendimentos realizados no Estado “Y”, tais dividendos não poderão ser tributados nesse Estado “Y”. O mesmo vale para lucros não distribuídos. Vedase uma tributação extraterritorial em tais moldes.

Ao fazer esse registro, quero dizer que o tratado não dá margem a permitir que o art. 10 seja aplicado a dividendos fictos ou distribuídos fictamente.

Todo o art. 10 do tratado em comentário cuida de dividendos **pagos**, ao delinear a competência tributária cumulativa do **Estado contratante em que reside o sócio ou o acionista**, com a do Estado contratante em que reside a sociedade que distribui (paga) os dividendos.

Como o **pressuposto** é a **constitucionalidade** do art. 74 da MP 2.158/01, só posso concluir que o regime de transparência fiscal adotado **não tem como materialidade os dividendos**, pois, como se viu, não há como se tributarem **dividendos fictos** ou dividendos distribuídos fictamente. Adiante esclareço a materialidade do art. 74 da MP 2.158/014.

A técnica de tributação não pode ser manejada ou manipulada para alcançar **materialidade** ou seu **aspecto temporal** por **ficção legal**, nos termos deduzidos alhures.

Por outro lado, seja como **corolário** do que se deduziu, seja pela **interpretação e aplicação direta do art. 10** dos tratados em jogo, fica evidenciado claramente o seguinte: o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda e o art. 10 do Tratado Brasil-Argentina são **inaplicáveis** sobre o suporte fático em dissídio.

Não vejo como se possa dar interpretação diversa.

Essas são as **duas primeiras exegeses extraíveis**. Tais exegeses funcionam como fundamentos para a **conclusão** da inaplicabilidade do art. 10 dos tratados em debate sobre a materialidade em dissídio.

Reitero-as.

Pelo art. 74 da MP 2.158/01 não se tributam dividendos fictos ou dividendos fictamente distribuídos.

O art. 10 dos tratados em discussão, ao estabelecer a competência cumulativa dos Estados contratantes, não alcança os lucros auferidos e não distribuídos por controlada e coligada domiciliadas num dos Estados contratantes: ele delimita a competência cumulativa dos Estados contratantes, para a tributação dos dividendos efetivamente distribuídos. Criticando a posição adotada na Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013 (que foi utilizada pela fiscalização), Marcus Lívio Gomes e Renata S. Cunha Pinheiro são taxativos quando afirmam pela impossibilidade de tributação dos lucros das empresas controladas, que estejam sediadas em países que firmaram Tratado para evitar a dupla-tributação com o Brasil, como no presente caso. Veja-se o entendimento exarado por aqueles autores:

Sustentou-se na Solução de Consulta que o art. 74 da MP 2.158/2001 previa a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior, de forma que a norma interna estaria incidindo em contribuinte brasileiro,

não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

SCHOUERI (2013, p. 74) criticou o posicionamento, explicitando que o raciocínio desenvolvido peca ao não perceber que não é verdade que o art. 7º se limita a proteger do imposto brasileiro as empresas sediadas no exterior, aduzindo que o escopo do art. 7º não é subjetivo (as empresas), mas objetivo (os lucros das empresas).

Com efeito, é falso o dilema que examina quem assume o ônus do imposto, posto que a limitação do art. 7º alcança os lucros de uma empresa de um Estado Contratante, pouco interessando, in casu, indagar quem suporta o encargo, seja a empresa estrangeira, seja a nacional, importando que nem uma nem outra estão sujeitas ao imposto brasileiro calculado sobre o lucro da empresa localizada no exterior. Destarte, a opção feita pela tributação da pessoa jurídica brasileira como sujeito passivo da relação jurídica tributária é equivocada, pois o Brasil não teria como exercer sua pretensão arrecadatória diretamente em face do lucro da pessoa jurídica estrangeira.

(...)

Ao prever a inclusão do lucro real da 'parcela do ajuste do valor do investimento' [previsto na Lei nº 12.973/14], tributa-se, na verdade, o lucro tranvestido de outro nome para justificar o argumento de que os lucros tributados seriam, de fato, pertencentes à controladora no Brasil e não da controlada no exterior, de modo a afastar-se a incompatibilidade com o art. 7º dos tratados para evitar a dupla tributação.

Valeu-se o legislador, em deliberada intenção de evitar o conflito entre a tributação prevista para as controladas diretas e indiretas no exterior, e para as coligadas equiparadas às controladas, de nova denominação - parcela do ajuste do valor do investimento -, mas que em nada altera a sistemática anterior que se resume à tributação do lucro. (GOMES, Marcus Lívio e Pinheiro Renata S. Cunha. A Lei nº 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In Estudos Tributários do II Seminário CARF / Confederação Nacional da Indústria; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Págs. 109 e 110).

Este argumento também foi enfrentando pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Resp nº 1.325.709, quando o Ministro Relator, Napoleão Nunes Maia, assim se manifestou em seu voto, para afastar a tese da Fazenda Nacional de que se estaria, em verdade, tributando os dividendos fictamente distribuídos:

63 - Repita-se que a sistemática adotada pela Fazenda Pública, de adicionar o lucro obtido pela empresa controlada no Exterior para cômputo do lucro real da empresa controladora importa na tributação daquele mesmo lucro, em contraste com o disposto nas referidas Convenções Internacionais.

Inclusive, não se pode deixar de mencionar que, no citado Resp, julgado pelo STJ, discutia-se caso semelhante ao presente e a Corte de Justiça, cuja uma das funções é de pacificar o entendimento dos demais tribunais brasileiros, proferiu decisão privilegiando o disposto nos Tratados firmados pela República Federativa do Brasil, em detrimento da legislação que determina a tributação dos lucros, mesmo que eles não tenham sido disponibilizados (ou o tenham sido "por ficção", nas palavras do agente fiscal). Veja-se a ementa do acórdão proferido:

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO

DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

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

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

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

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

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

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

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

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

internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

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

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial. (REsp 1325709/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/04/2014, DJe 20/05/2014) (destacou-se)

Em que pese o citado precedente do STJ não ter sido proferido na sistemática dos Recursos Repetitivos e, por isso, não ser de aplicação vinculada deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e dos demais órgãos da administração pública, não se pode, *data venia*, desprezar a interpretação dada pelo Poder Judiciário em caso idêntico ao travado nos autos e, diga-se, em sentido diametralmente oposto ao que restou decidido no acórdão recorrido, sob pena de tornar completamente inseguras as relações entre fisco e os contribuintes.

Neste ponto, vale o alerta feito por Marcus Lívio Gomes e Renata S. Cunha Pinheiro, que, após demonstrarem que a Lei nº 12.973/14 em nada alterou a materialidade tributável estabelecida pela MP 2.158-35/2001, que é o lucro auferido pela controlada no exterior, afirmam o seguinte:

A nosso ver, esse ponto é de suma importância dado o cenário que se apresenta, em que o Brasil tem buscado ampliar sua participação nas políticas de combate ao planejamento tributário agressivo capitaneadas pela OCDE já que, se mantido o entendimento de que é possível tributar de forma automática os lucros auferidos pela pessoa jurídica no exterior antes da sua disponibilização à pessoa jurídica brasileira, quando auferido em país com o qual exista tratado para evitar a dupla tributação da renda, será tornar letra morta o disposto no art. 7º de todas as convenções firmadas pelo Brasil, o que torna sua posição no contexto mundial bastante contraditória e controvertida. (GOMES, Marcus Lívio e Pinheiro Renata S. Cunha. A Lei nº 12.973/2014 e os tratados para evitar a dupla tributação da renda. In Estudos Tributários do II Seminário CARF / Confederação Nacional da Indústria; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. Brasília: CNI, 2017. Pág. 108). (destacou-se)

E o entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça, já é acompanhado pelos Tribunais pátrios, como se observa da ementa dos julgados abaixo citadas:

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONFLITO DE NORMAS. ART. 74, CAPUT, DA MP Nº 2.158-35/2001. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. PREVALÊNCIA DA NORMA VEICULADA NOS TRATADOS. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA DOS LUCROS NO PAÍS DE DOMICÍLIO. REAVALIAÇÃO POSITIVA DOS INVESTIMENTOS EM CONTROLADAS SITUADAS NO

EXTERIOR. NEUTRALIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL PARA FINS FISCAIS. ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DL Nº 1.598/1977. 1. Em matéria tributária, dispõe o art. 98 do CTN que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. A doutrina adverte quanto à imprecisão técnica do dispositivo, porquanto não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado (Ricardo Lobo Torres). 2. A despeito da controvérsia no STF sobre a hierarquia normativa entre tratados em matéria tributária e lei interna, a questão se resolve no plano infraconstitucional. As disposições veiculadas nos tratados e convenções internacionais em matéria tributária, após se submeterem ao procedimento previsto no art. 49, inciso I, da CF, passam a integrar o ordenamento jurídico nacional. Eventual antinomia, assim, resolve-se pelo princípio da especialidade, prevalecendo o regramento internacional naquilo que conflitar com a norma interna de tributação. A norma interna deixa de ser aplicada na hipótese específica regulada pelo tratado, mas continua válida e aplicável a todas as situações que não envolvem os sujeitos e os elementos de estraneidade definidos no tratado. Ocorre, dessa forma, a suspensão da eficácia da norma interna e não propriamente revogação ou modificação. 3. Entender que a superveniência de norma interna conflitante com o tratado internacional modificaria o regramento a ser aplicado implica denúncia implícita do acordo, sem a adoção dos procedimentos constitucionais e legais para tanto, desprezando, ademais, os princípios da boa-fé, da segurança e da cooperação que norteiam as relações internacionais. Em favor da prevalência dos tratados, cabe invocar não somente o art. 98 do CTN, mas também o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal e o art. 27 do Decreto nº 7.030/2009, que promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. 4. O Brasil firmou acordos visando a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal, em matéria de imposto de renda, com a China (Decreto nº 762/1993) e a Itália (Decreto nº 85.985/1981). Ambos oferecem tratamento uniforme à matéria, seguindo o Modelo de Acordo Tributário sobre Renda e Capital da OCDE. O art. 7º dos Tratados adota o princípio da residência no tocante à tributação dos lucros das empresas, estabelecendo a competência exclusiva do país de domicílio da empresa para a tributação de seus lucros. 5. O ponto nodal da controvérsia decorre do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que considera disponibilizados os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, independente de sua efetiva distribuição. 6. Equivoca-se a Fazenda Nacional ao sustentar que a tributação incide sobre os lucros obtidos por empresa sediada no Brasil, provenientes de fonte situada no exterior, na medida em que refletem positivamente no patrimônio da controladora, valorizando suas ações e demais ativos, pois a reavaliação positiva dos investimentos realizados em empresas controladas situadas no exterior não constitui renda tributável, conforme o disposto no parágrafo único do art. 23 do DL nº 1.598/1977 (na redação vigente até a Lei nº 12.973/2014). A norma do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 em nada alterou o regime fiscal vigorante desde o art. 23 do DL nº 1.598/1977, que estabelece a neutralidade do método da equivalência patrimonial para efeitos fiscais, porque seu resultado positivo, relevante para a contabilidade, não é tributado. 7. **Diante do evidente conflito do disposto no art. 74 da MP nº 2.158-35, que determina a adição dos lucros obtidos pela empresa controlada no exterior, para o cômputo do lucro real da empresa controladora, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, deve prevalecer a norma do art. 7º dos Decretos nº 762/1993 e nº 85.985/1981, a fim de evitar a tributação dos lucros das empresas controladas pela impetrante na China e na Itália.** (TRF4, APELREEX 2003.72.01.000014-4, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 23/09/2015) (destacou-se)

IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NO EXTERIOR. Considerando que as disposições dos **Tratados Internacionais Tributários** prevalecem sobre as normas de Direito Interno (conforme disposto no art. 98 do CTN e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema - REspº

1.325.709/RJ e REsp 1161467/RS), **é descabida a cobrança de IRPJ e de CSLL sobre os lucros auferidos por empresa controlada situada no exterior.** (TRF4, AC 2008.71.08.006698-0, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, D.E. 21/03/2016) (destacou-se)

Ademais, em diversas oportunidades, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais enfrentou o tema sobre a tributação de lucro de controladas e coligadas de empresas brasileira que tenham domicílio no exterior. Veja-se, neste sentido, ementa do julgado que se transcreveu parte do voto alhures (Processo administrativo de nº 12897.000193/2010-11 - Acórdão nº 1103-001.122):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006
IRPJ - LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA - DIVIDENDOS FICTOS - LUCROS - TRATADO - ART. 10 OU ART. 7º 1 - A tributação do art. 74 da MP 2.158/01 não recai sobre dividendos fictos. Não se pode empregar ficção legal para alcançar materialidade ou se antecipar seu aspecto temporal quando a Constituição Federal usa essa materialidade na definição de competência tributária dos entes políticos. Ademais, o art. 10 do Tratado Brasil-Holanda trata dos dividendos pagos, não permitindo que se considerem como dividendos os distribuídos fictamente. O problema da qualificação de dividendos é resolvido pelo próprio art. 10 do Tratado Brasil-Holanda. Inaplicabilidade do art. 10 do tratado.

2 - O regime de CFC do Brasil do art. 74 da MP 2.158/01 considera transparente as controladas no exterior (entidade transparente ou pass-through entity): considera como auferidos pela investidora no País os lucros da investida no exterior; são os lucros em dissídio. Isso é considerar auferidos os lucros no exterior pela investidora no País, por intermédio de suas controladas no exterior. Não é o mesmo que ficção legal: é parença com a consideração do lucro de grupo societário (tax group regime). O art. 7º do Tratado Brasil-Holanda é norma de bloqueio: define competência exclusiva para tributação dos lucros da sociedade residente num Estado contratante a este Estado. Regra específica em face de regra geral. A não aplicação da norma de bloqueio do art. 7º aos lucros em dissídio seria simplesmente desconsiderar, no âmbito de tratado, a personalidade jurídica da sociedade residente na Holanda. No mesmo sentido, bastaria um dos Estados contratantes proceder a uma qualificação a seu talante do que (não) sejam lucros de controlada residente noutro Estado contratante, para frustrar norma de tratado que as partes honraram respeitar. Intributabilidade com o IRPJ dos lucros em discussão, pela aplicação do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda.

IRPJ, CSLL - LUCROS DE COLIGADA NA ARGENTINA - ADI 2.588-DF No julgamento da ADI 2.588-DF, com trânsito em julgado em 17/2/14, reconheceu-se a inconstitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/01 em relação a lucros de coligadas não situadas em “paraíso fiscal”. Efeitos do julgamento da ADI 2.588-DF sobre os lucros da coligada residente na Argentina. Intributabilidade, no País, desses lucros.

CSLL - LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA - TRATADO Sofrem incidência da CSLL os lucros das pessoas jurídicas controladas sediadas na Holanda.

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - MULTA PROPORCIONAL Apenado o continente, incabível apenar o conteúdo. Penalizar pelo todo e ao mesmo tempo pela parte do todo seria uma contradição de termos lógicos e axiológicos. Princípio da consunção em matéria apenatória. A aplicação da multa de ofício de 75% sobre a CSLL exigida exclui a aplicação da multa de ofício de 50% sobre CSLL por estimativa dos mesmos anos-calendário. (Acórdão nº 1103-001.122, sessão de 21/10/2014)

Há de se ressaltar, inclusive, no que tange ao Tratado firmado com a Argentina, esta mesma Turma de Julgamento, em composição diversa da atual, diga-se, já privilegiou a aplicação das disposições do Tratado em detrimento do que preconiza o malfadado artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001. Veja-se a ementa do acórdão:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2003, 2005, 2006 PROCESSUAL - PRECLUSÃO. A impugnação deve trazer todos os argumentos e provas necessários à defesa do contribuinte, ressalvadas, apenas, as hipóteses descritas no art. 16 do Decreto 70.235, sob pena de preclusão.

LUCROS APURADOS POR COLIGADA NO EXTERIOR. ADI 2.588 E A INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DA MP 2.158-35. Tratando-se de lucros apurados por coligada estabelecida no exterior, em país que não preveja tributação favorecida, há que prevalecer o entendimento do Supremo quando do julgamento da ADI 2.588, inclusive em respeito ao art. 62 do RICARF.

MP 2.158-35, ART. 74. AFASTAMENTO. TRATADO FIRMADO PELO BRASIL E PELA ARGENTINA. PREVALÊNCIA DESTES ÚLTIMO. Os lucros apurados por controlada sediada na Argentina não podem ser objeto de tributação pelo Brasil, em relação a sua controladora aqui sediada, a luz do que reza o art. 7º do Tratado Brasil-Argentina. (Processo nº 16561.000111/2008-66 - Acórdão nº 1302-002.347 - Sessão de 16/08/2017)

Por fim, deve-se mencionar que deve ser aplicado à CSLL o aqui desenvolvido com relação ao IRPJ. É que o tratado firmado pelo Brasil (modelo OCDE) fala no item 3, do artigo 2 que a *"convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura, adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo 2."*, sendo os impostos que incidem sobre a renda, como é o caso também da CSLL.

Sabe-se que, tecnicamente, a CSLL, por ter o fruto de sua arrecadação uma destinação específica, não pode ser caracterizada como um imposto e sim como uma contribuição. Contudo, ele é substancialmente igual ao Imposto sobre a renda, em todos os seus aspectos de apuração.

Ademais, não se pode olvidar que, à época da celebração do Tratado não havia entrado em vigor a Constituição Federal de 1988, que, na interpretação dada pelo STF (vide ADI nº 447), previu a existência de cinco espécies tributárias passíveis de serem instituídas. A cobrança da CSLL nos moldes hoje exigidos pela União Federal não era possível quando da celebração do tratado.

Colocando uma pá de cal acerca dessa discussão, com o objetivo de interpretar a legislação, o artigo 11, da Lei nº 13.202/2015, estipulou, expressamente, que os tratados para evitar dupla tributação englobam também a CSLL. Veja-se:

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. (destacou-se)

Neste sentido, por se tratar de uma lei interpretativa, os seus efeitos podem retroagir a fatos pretéritos, mesmo que ocorridos antes da entrada em vigor da legislação, nos exatos termos do comando do artigo 106 do Código Tributário Nacional, que diz que a lei será aplicada a atos e fatos pretéritos, *"em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados"*.

Por todo exposto, neste ponto, vota-se por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para se cancelar os créditos tributários constituídos em decorrência dos lucros auferidos pelas empresas com sede na Argentina, quais sejam: **Lambic AS; Hohneck Sociedade Anônima e Maltaria Pampa.**

Como no presente caso, se está dando, no mérito, provimento integral ao Recurso Voluntário e negando-se provimento ao Recurso de Ofício, não há que se falar em análise aos

argumentos subsidiários apresentados pela Recorrente, notadamente no que tange à exclusão da reserva legal do lucro tributável; a compensação dos impostos pagos no exterior e a incidência dos juros sobre as multas aplicadas.

documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias