



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720131/2016-67
Recurso Voluntário
Resolução nº **1401-000.703 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 10 de março de 2020
Assunto PROVAS
Recorrente AMBEV S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga – Relatora

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

Relatório

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

Os autos de infração a folhas 660 a 672 exigem o recolhimento de crédito tributário no montante de R\$ 105.745.392,69, assim discriminado:

	TRIBUTO	JUROS DE MORA	MULTA	TOTAL
Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)	34.364.598,00	17.601.547,09	25.773.448,50	77.739.593,59
Contribuição Social s/ o Lucro Líquido (CSLL)	12.379.895,28	6.340.982,36	9.284.921,46	28.005.799,10

Descrição das infrações imputadas

Auto de infração de IRPJ

O autuante, fazendo remissão ao termo de verificação fiscal a folhas 628 a 659, atribui à atuada uma só infração, de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

Fl. 2 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR – Lucros auferidos no exterior não computados no lucro real. Data do fato gerador: 31.12.2011. Enquadramento legal: artigo 3º da Lei nº 9.249, de 1995; artigos 247 e 248, artigo 249, inciso II, artigos 251, 277, 278 e 394, todos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR 1999); artigo 1º da Lei nº 9.532, de 1997, com as alterações introduzidas pelo artigo 3º da Lei nº 9.959, de 2000 e pelo artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001; artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24.08.2001.

Auto de infração de CSLL

O autuante, fazendo remissão ao termo de verificação fiscal a folhas 628 a 659, atribui à autuada uma só infração, de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS – Lucros auferidos no exterior não computados na base de cálculo da CSLL. Data do fato gerador: 31.12.2011.

Enquadramento legal: artigo 2º da Lei nº 7.689, de 15.12.1988, com as alterações introduzidas pelo artigo 2º da Lei nº 8.034, de 1990; artigo 28 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996; artigo 3º da Lei nº 7.689, de 1988, com a redação dada pelo artigo 17 da Lei nº 11.727, de 2008.

Termo de Verificação Fiscal

No termo de verificação fiscal a folhas 18 a 31 o autuante apresenta a motivação dos lançamentos. Dele extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

DA PESSOA JURÍDICA FISCALIZADA

- A empresa fiscalizada, Eagle Distribuidora de Bebidas S/A, era uma sociedade anônima de capital aberto, tributada com base no lucro real anual no período fiscalizado. De acordo com o artigo 3º de seu Estatuto Social consolidado em 29/04/2011 (Doc. 05), a fiscalizada tinha por objeto social, a indústria e o comércio de cervejas, refrigerantes, produtos dietéticos, rações, gelo e gás carbônico em todas as suas modalidades; a pesquisa, cultura e comercialização de sementes de cevada, malte cervejeiro e de subprodutos; o comércio de bebidas em geral e artigos promocionais de todo o gênero, por atacado e varejo; o transporte de carga e descarga, agenciamento, contratação e subcontratação de serviços de transportes; a importação e exportação, podendo, ainda, participar de outras sociedades em qualquer das modalidades em direito permitidas, bem como atividades de representação em geral, por conta própria ou de terceiros, e negócios internos e internacionais.

DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

- O responsável tributário por sucessão, Ambev S.A., doravante referido também como sujeito passivo, é uma sociedade anônima de capital aberto a qual tem por objeto social a produção e o comércio de cervejas, concentrados, refrigerantes e demais bebidas, a produção e o comércio de matérias-primas necessárias à industrialização de bebidas e seus subprodutos, bem como a participação em outras sociedades, comerciais e civis, como sócia, acionista ou quotista, no país ou no exterior, ou a elas associar-se, entre outras atividades.

- Conforme se depreende das Atas das Assembleias Gerais Ordinária e Extraordinária da Ambev S.A (Doc. 27) e das Assembleias Gerais Ordinária e

Fl. 3 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

Extraordinária da Eagle Distribuidora de Bebidas S.A (Doc. 28), arquivadas na Jucesp em 13/05/2016, foi aprovada a incorporação da Eagle Distribuidora de Bebidas S.A pela Ambev S.A. em deliberação realizada em 29/04/2016.

- Assim, em face da apuração de infrações na Eagle Distribuidora de Bebidas S.A, e da sua extinção em decorrência do aludido evento de incorporação, a incorporadora Ambev S.A. assume a condição de responsável por sucessão dessa incorporada, conforme preceitua os arts. 129 e 132 do Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei n.º 5.172/66 – CTN.

DAS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIA NO EXTERIOR

- Na Ficha 34 da sua DIPJ 2012/AC 2011 (Doc. 01), a fiscalizada declarou possuir participações societárias de 100% no capital de três empresas domiciliadas no exterior, no período abrangido pela declaração, findado em 31/12/2011.

DA INFRAÇÃO APURADA

- Embora houvesse declarado na Ficha 35 o auferimento de lucros pelas suas empresas controladas no exterior, conforme reproduzido acima, a fiscalizada não ofereceu lucro algum à tributação do IRPJ e da CSLL, ao preencher com valor “zero” os campos da Ficha 09 A/Linha

07 – Lucros Disponibilizados do Exterior e da Ficha 17/Linha 07- Lucros Disponibilizados do Exterior, da aludida DIPJ 2012/AC 2011.

ASPEN EQUITIES CORPORATION

- A fiscalizada declarou na Ficha 35 de sua DIPJ 2012/AC 2011 (Doc. 01) que a empresa controlada Aspen Equities Corporation teria apurado um lucro de R\$ 60.927.260,00 no ano de 2011. No entanto, o Balancete da Aspen Equities Corporation, referente ao período de 01/01/2011 a 31/12/2011 (Doc. 06), apresentado em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, registra em seu “item 4 – Cuentas de Resultados” um lucro de US\$ 33,687,002.98, para o aludido período, o que equivale a R\$ 63.190.080,19 se convertido de dólar americano para reais, utilizando-se da taxa de câmbio para venda do último dia do período considerado, 31/12/2011, em observância às regras previstas no art. 6º, § 3º, da IN SRF n.º 213/2002.

- Instada a esclarecer essa pequena divergência nos resultados da Aspen Equities Corporation, por meio do Termo de Intimação n.º 4, a fiscalizada reconheceu que foi aplicada uma taxa de câmbio incorreta na elaboração da demonstração financeira que serviu de base para o preenchimento da DIPJ e que a taxa correta seria aquela do último dia do ano, tanto que o Balancete traduzido demonstra a conversão de dólar americano para reais com a taxa para venda do último dia do período considerado, de 1,8758.

- Ademais, quando questionado acerca da não inclusão desse lucro na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2011, por meio do Termo de Intimação n.º 9, a fiscalizada apresentou a seguinte alegação: “No que tange à “Aspen”, a Intimada esclarece que os resultados positivos foram consumidos pelos saldos de prejuízos fiscais acumulados localmente constatados no ano-calendário de 2011, de modo que não havia lucro a ser adicionado.”

- No entanto, cumpre observar que, por ocasião do procedimento fiscal que teve por objeto os resultados das empresas estrangeiras controladas pela fiscalizada,

Fl. 4 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

referentes ao ano-calendário de 2010, cujo encerramento resultou na lavratura de auto de infração formalizado sob o PAF n.º 16561.720139/2013-81, a autoridade lançadora levantou o saldo de prejuízos de anos anteriores a 2010 passíveis de compensação com os lucros da Aspen Equities Corporation, o saldo de prejuízos de períodos anteriores já houvera sido integralmente consumido na compensação do lucro apurado em 2010, de modo que não restou saldo de prejuízos de períodos anteriores para ser compensado com o lucro apurado em 2011, objeto do presente procedimento fiscal.

- Sendo assim, conclui-se que restou caracterizada infração à legislação que rege a tributação dos lucros auferidos no exterior, por ter sido identificada falta de adição na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2011, no valor de R\$ 63.190.080,19, referente ao lucro apurado pela Aspen Equities Corporation em 2011.

BRAHMACO INTERNATIONAL LIMITED

- Em atendimento ao Termo de Início de Procedimento Fiscal, a fiscalizada apresentou as demonstrações financeiras da Brahmaco International Limited, referentes aos anos-calendário de 2009, 2010 e 2011.

- O lucro da Brahmaco International Limited apurado no ano de 2011, declarado na Ficha 35 da DIPJ 2012/AC 2011 da fiscalizada, foi de R\$ 879.082,76, montante este que se aproxima do lucro extraído da demonstração de resultado do ano de 2011 dessa empresa domiciliada em Gibraltar.

- Cumpre observar também aqui que, por ocasião do procedimento fiscal que teve por objeto os resultados das empresas estrangeiras controladas pela fiscalizada, referentes ao ano-calendário de 2010, cujo encerramento resultou na lavratura de auto de infração formalizado sob o PAF n.º 16561.720139/2013-81, a autoridade lançadora constatou que não existiam prejuízos de períodos anteriores compensáveis com o lucro apurado em 2010, de sorte que todo o lucro apurado em 2011 deve ser oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL.

- Instada a esclarecer o motivo pelo qual esse lucro não foi computado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2011, por meio do Termo de Intimação n.º 9, a fiscalizada apresentou a seguinte alegação: “Em relação à “Brahmaco”, a Intimada esclarece que constatou erro no preenchimento da DIPJ, mas por estar em procedimento de fiscalização, encontra-se impedida de possível retificação;”

- Portanto, em face da fiscalizada não ter oferecido esse lucro à tributação do IRPJ e da CSLL, igualmente se conclui que restou caracterizada infração à legislação que rege a tributação dos lucros auferidos no exterior, por ter sido identificada falta da adição do lucro apurado pela Brahmaco International Limited na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2011, no valor de R\$ 879.146,19.

JALUA SPAIN, S.L.

- O organograma reproduzido no item 3, apresentado pela fiscalizada para informar suas participações societárias diretas e indiretas, demonstra que sua controlada direta espanhola Jalua Spain, S.L. detinha participação societária de 100% no capital da Monthiers S.A., empresa sediada em Montevidéu, Uruguai.

- Segundo a Ata de Constituição lavrada em 23/05/2000 (Doc. 09), a Monthiers S.A. tinha por objeto social a realização de investimentos em títulos, bônus, dinheiro,

Fl. 5 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

debêntures, letras de câmbio, bens mobiliários e imobiliários, operações de importação, exportação, financeiras, agropecuárias, seguros, resseguros, representação, comissão, comerciais e industriais, nos ramos de alimentação, comunicações, construção, editorial, eletrônica, espetáculos, informática, metalurgia, produtos naturais e sintéticos, química, têxtil, transporte, turismo, bem como participação ou aquisição de empresas que operam nos ramos anteriormente indicados, entre outras atividades.

CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS DAS INDIRETAS NA CONTROLADA DIRETA

- Examinando-se o resultado da Jalua Spain, S.L., controladora da empresa uruguaia Monthiers S.A., verificou-se uma divergência entre o lucro de R\$ 370.357.195,70, declarado na Ficha 35 da DIPJ 2012/AC 2011 da fiscalizada, e o prejuízo de 862.672,61 euros registrado na Demonstração de Resultados da Jalua Spain, S.L., referente ao ano de 2011, o que equivale a um prejuízo de R\$ 2.094.741,63, se for utilizada na conversão a taxa de câmbio para venda do último dia do período considerado, 20/12/2011, em observância às regras previstas no art. 6º, § 3º, da IN SRF n.º 213/2002.

- Por meio do Termo de Intimação n.º 4, a fiscalizada foi intimada a esclarecer a aludida divergência nos resultados da Jalua Spain, S.L., e assim se manifestou: “Resposta: A intimada esclarece que os saldos pertencentes à Ficha 35 da DIPJ 2012/AC 2011, foram equivocadamente preenchidos. O valor correto de lucro no período é o de R\$ - 2.094.741,63, nos termos da demonstração de resultados já entregue a esta r. Fiscalização na data de 14.11.2014. Neste sentido, a Intimada, ao identificar tal equívoco, pretendeu retificar sua DIPJ de 2012/AC 2011, porém está impossibilitada de efetuar tal retificação por conta da presente fiscalização.”

- Mesmo que referida divergência seja resultante de um equívoco, estranha-se que não obstante o investimento na Monthiers S.A. ser bastante relevante - avaliado em R\$ 3.122.590.287,04, representando aproximadamente 88,06 % do total de ativos da Jalua Spain, S.L., de R\$ 3.545.961.026,91, conforme informações registradas no Balanço Patrimonial levantado em 20/12/2011, convertidas para reais (Doc. 11), e esclarecimentos apresentados pela fiscalizada em sua resposta ao Termo de Intimação n.º 5 (Doc. 03) -, não houve o reconhecimento de nenhum resultado de equivalência patrimonial advindo dessa participação na Demonstração de Resultado da Jalua Spain, S.L. referente ao ano de 2011, ainda mais que a Monthiers S.A. é uma empresa com participações societárias no capital de diversas empresas operacionais, sediadas em diferentes países.

- De fato, os balanços patrimoniais da Jalua Spain, S.L. dos anos de 2009, 2010 e 2011 (Doc. 11) demonstram que a conta Participações Societárias (“Instrumentos de Patrimônio”), do grupo Investimentos em empresas do grupo e associadas a longo prazo (Inversiones en empresas del grupo y asociadas a l/p), registra o valor de 1.285.969.148,77 euros para todos os anos mencionados, o qual representa a avaliação da participação societária no capital da Monthiers S.A. pelo método do custo de aquisição. Os valores denominados em reais, diferentes entre si, apenas refletem a variação nas taxas de câmbios vigentes nas datas em que levantados cada um dos balanços patrimoniais, utilizadas para a conversão dos valores em euros para reais.

- No entanto, a Lei n.º 9.249/1995, o qual introduziu as regras de tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Tributação em Bases Universais – TBU), dispôs em seu art. 25, § 2º, inciso I, que os lucros das empresas

controladas no exterior sujeitos à tributação do IRPJ e da CSLL da empresa controladora brasileira são aqueles apurados segundo as normas da legislação brasileira.

- Dessa forma, ainda que a legislação espanhola não obrigue as empresas domiciliadas na Espanha a avaliar seus investimentos pelo método da equivalência patrimonial, a interpretação do dispositivo legal acima transcrito combinado com o art. 248 da Lei n.º 6.404/1976 - lei esta que dispõe, entre outros assuntos, sobre as regras contábeis para as sociedades anônimas -, o qual prescreve a aplicação do método da equivalência patrimonial na avaliação de investimentos em controladas e coligadas, leva inevitavelmente à conclusão de que as participações societárias detidas pelas empresas controladas no exterior devam ser necessariamente avaliadas por esse método, não comportando a aplicação do método do custo de aquisição, como quer a fiscalizada.

- A aplicação do método da equivalência patrimonial na avaliação de participações societárias detidas pelas empresas controladas no exterior implica, pois, o reconhecimento dos resultados dessas investidas (controladas indiretas) no resultado da investidora (controlada direta), em linha, portanto, com o art. 1º, § 6º, da IN SRF n.º 213/2002, o qual determina que os resultados apurados pelas investidas indiretas sejam consolidados no balanço das investidas diretas.

- Disso, conclui-se que a apuração do lucro da controlada no exterior, ou o montante a ser oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL da empresa brasileira, independe das regras contábeis do país em que a controlada esteja sediada, devendo ser necessariamente apurada com observância das regras contábeis previstas na legislação brasileira. Trata-se, portanto, de determinação legal, não sendo dado à fiscalizada optar por apurar a base tributável com desprezo dos resultados das controladas indiretas. A consolidação dos resultados das investidas indiretas no resultado da investida direta é mandatória.

- Curioso observar que, embora defenda ser aplicável o método do custo na avaliação dos investimentos detidos pela Jalua Spain, S.L., a fiscalizada apresentou demonstrações financeiras diversas desta sua controlada espanhola, elaboradas ora com a aplicação do método do custo de aquisição (Doc. 12), ora com o da equivalência patrimonial (Doc. 13), o que teria gerado a divergência nos valores do resultado da Jalua Spain, S.L. inicialmente mencionado.

- Vale lembrar que, quando intimada a demonstrar o reconhecimento dos resultados de equivalência patrimonial dos investimentos indiretos na investida direta Jalua Spain, S.L., por meio do Termo de Intimação n.º 4, a fiscalizada limitou-se a informar tratar-se de demonstração financeira elaborada e apresentada equivocadamente.

- Tratando-se de equívoco ou não, importa perquirir qual a motivação subjacente à constituição da empresa holding Jalua Spain, S.L., em território espanhol, tendo-se em conta que já existia anteriormente uma holding no Uruguai denominada Jalua S.A., a qual detinha os aludidos investimentos em empresas operacionais que viriam a ser transferidos para a também holding uruguaia Monthiers S.A., por ocasião de sua extinção e constituição da Jalua Spain, S.L..

- Ora, uma breve análise do balanço patrimonial da Jalua Spain, S.L. é suficiente para concluir que se trata de uma empresa holding constituída com o fim de abrigar única e exclusivamente o investimento na holding uruguaia Monthiers S.A.,

Fl. 7 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720131/2016-67

para que os resultados desta empresa investida não fossem contabilmente reconhecidos na empresa investidora, por suposta desnecessidade em face das regras espanholas (mas não perante as regras brasileiras).

- De fato, a conta de Investimentos em empresas do grupo e associadas a l/p (mútuos com empresas ligadas, além do investimento em si) do Balanço Patrimonial da Jalua Spain, S.L., levantado em 20/10/2011, registra um saldo de R\$ 3.499.144.793,64, o que representa 98,68 % do total de seus ativos contabilizados, cujo saldo é de R\$ 3.545.961.026,91. Ou seja, dentro da Jalua Spain, S.L., segundo revela o referido balanço patrimonial, existem ativos relevantes relacionados a uma única participação societária, qual seja a Monthiers S.A.

- Depreende-se da leitura dos atos das assembleias realizadas pela Jalua S.A. (Doc. 14) e pela Monthiers S.A. (Doc. 15), que: a Monthiers S.A. foi constituída em 23/05/2000 com um capital social irrisório para os padrões de um grupo empresarial do porte da Ambev, subitamente robustecido em 01/11/2001 com o notável aumento de capital subscrito pela Jalua S.A., integralizado mediante conferência de diversos ativos, inclusive de participações societárias no capital de outras empresas; embora a Jalua S.A. já exercesse o papel de empresa holding, abrigando diversas empresas operacionais, conferiu seus ativos para Monthiers S.A., também com características de empresa holding, passando a controlar essas empresas operacionais de forma indireta por intermédio da Monthiers S.A., a partir do aludido aumento de capital ocorrido em 01/11/2001; ato contínuo, a fiscalizada transferiu o domicílio da Jalua S.A. para a Espanha, mediante constituição da Jalua Spain, S.L. em 21/12/2001.

- Curioso notar que a Monthiers S.A., quando de sua constituição em 23/05/2000, possuía um capital social simbólico, quadro societário composto por pessoas físicas residentes locais e objeto social bastante abrangente, consignando atividades tão diversas como a importação, exportação, financeira, imobiliária, agropecuária, seguros, comercial e industrial nas áreas de alimentação, comunicação, construção, editorial, eletrônica, espetáculo, informática, metalurgia, química, têxtil, transporte, turismo, entre outras, revestindo-se, portanto, das características comuns às empresas pré-constituídas para serem adquiridas por terceiros, vulgarmente conhecidas como “empresas de prateleira”.

- A Jalua S.A., também domiciliada Uruguai, passa a figurar efetivamente no quadro societário da Monthiers S.A. somente em 01/11/2001, como única sócia, em decorrência da retirada dos sócios pessoas físicas, acompanhado do aumento de seu capital social, integralizado mediante conferência de diversos ativos pela Jalua S.A., dentre eles, participações societárias no capital de diversas empresas até então detidas pela nova sócia, conforme informado pela própria fiscalizada no demonstrativo (Doc. 16) apresentado em resposta ao Termo de Intimação nº 11 Digno de nota, também, é que em 21/12/2001, ou seja, menos de dois meses depois da Jalua S.A. transferir suas participações societárias em empresas operacionais domiciliadas em diversos países à Monthiers S.A., a própria Jalua S.A. é transferida para a Espanha, mediante constituição da Jalua Spain, S.L, levando consigo a Monthiers S.A. e, indiretamente, os ativos detidos por esta holding uruguiaia, notadamente os investimentos nas empresas operacionais listadas acima.

- Não por coincidência, essa sequência de eventos societários teria ocorrido antes do art. 74, e seu § único, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, produzir efeitos, o que teria obrigado a fiscalizada a oferecer os lucros da Jalua S.A. e os resultados de suas controladas nela consolidados, apurados a partir de 2002 (caput do art. 74), à tributação do IRPJ e da CSSL em 31 de dezembro de cada ano

correspondente, bem como dos lucros acumulados até 31/12/2001, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da fiscalizada em 31/12/2002.

- Fica claro, portanto, que a conferência de diversas participações societárias detidas pela Jalua S.A. à Monthiers S.A., seguida da transferência do domicílio da Jalua S.A. para a Espanha, mediante constituição da Jalua Spain, S.L., não teve outra finalidade que não a de abrigar os resultados produzidos pela Monthiers S.A. e suas controladas numa empresa holding submetida às leis espanholas, com o objetivo de se obter supostas vantagens tributárias advindas de interpretações equivocadas da legislação brasileira que rege a TBU em combinação com as leis internas espanholas e acordos bilaterais firmados com a Espanha em matéria tributária.

- Com a estruturação dessa configuração societária, bastaria, pois, posicionar quaisquer outras empresas operacionais do grupo Ambev sob o controle da Monthiers S.A., ou mesmo da Jalua Spain, S.L., para que os resultados dessas empresas investidas estivessem, no entender da fiscalizada, fora da composição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- Com efeito, se imaginarmos que todos os grupos econômicos replicassem a estrutura societária descrita, a prevalência do entendimento da fiscalizada aboliria o princípio da universalidade, por retirar toda e qualquer eficácia normativa da legislação pátria que trata da tributação de lucros auferidos no exterior, fazendo-a letra morta.

- Não por acaso, concluída a reestruturação que culminou com a transferência do domicílio da Jalua S.A. para a Espanha, mediante constituição da Jalua Spain, S.L., a Monthiers ainda abrigou participações societárias no capital social de outras empresas operacionais do grupo Ambev, conforme informou a fiscalizada no Demonstrativo de Participações Societárias adquiridas pela Monthiers S.A. (Doc. 17), apresentado em resposta a intimação.

- Embora tenha o sujeito passivo classificado tanto a Jalua Spain, S.L. quanto a Monthiers S.A. como empresas operacionais, se considerarmos atividades operacionais como transações ou outros eventos não definidos como atividades de investimentos ou financiamento, ou seja, como aquelas que geralmente envolvem a produção e venda de produtos e a prestação de serviços, claro está que aludidas empresas não desenvolveram atividades operacionais, comportando-se como verdadeiras holdings puras, a despeito da previsão de atividades operacionais no Objeto Social de seus estatutos.

- Em razão do objetivo apontado de se utilizar da Jalua Spain, S.L. para possibilitar a expansão e/ou aquisição de ativos no continente europeu, o sujeito passivo foi, por meio do Termo de Intimação nº 2, instado a esclarecer e comprovar os ativos adquiridos pela holding espanhola, uma vez que consta de seus balanços uma única participação societária no capital da Monthiers S.A., a qual representa quase que a integralidade dos seus ativos contabilizados.

- Dessa forma, conforme esclarecimentos do próprio sujeito passivo, a Jalua Spain, S.L. não se prestou ao objetivo de expansão e aquisição de ativos em território espanhol. Muito pelo contrário, consta dos balanços da holding espanhola um único ativo significativo desde a sua constituição, qual seja a sua controlada Monthiers S.A., a qual nem mesmo é domiciliada em território europeu, mas em território uruguaio. E desde então nenhum ativo adquiriu, nenhum investimento realizou.

Fl. 9 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

- A despeito da tentativa do sujeito passivo fazer parecer que a Jalua Spain, S.L. detinha diretamente participações societárias no capital social de diversas empresas operacionais, conforme resposta ao Termo de Intimação n.º 2 (Doc. 22), os atos societários demonstravam que aludidas empresas eram controladas diretamente por outra holding, a uruguaia Monthiers S.A..

- Apenas para confirmar o que já se podia depreender dos atos societários das empresas controladas diretas e indiretas, formulamos novos questionamentos por meio do Termo de Intimação n.º 3 e a resposta do sujeito passivo (Doc. 24), não apresentou surpresas.

- Evidencia-se, assim, que a Jalua Spain, S.L. nunca “fez a gestão” das empresas operacionais do grupo Ambev, e, por se verificar uma redundância na cadeia de controle, com a confirmação do próprio sujeito passivo de que a holding espanhola detinha uma única participação societária no capital da também holding Monthiers S.A., a qual, esta sim, era a detentora direta dos investimentos operacionais, foi dada nova oportunidade ao sujeito passivo se pronunciar quanto à existência de eventuais motivações extratributárias para a existência da Jalua Spain, S.L., tendo em vista que os motivos declarados nas respostas acima transcritas para sua constituição nunca se concretizaram e que não existe racionalidade econômica em “gerir” uma empresa que já “faz a gestão” das empresas operacionais.

- Ora, quando questionado a respeito da redundância na cadeia de controle e o motivo pelo qual não extinguiu a Jalua Spain, S.L. por nunca ter sido utilizado para a finalidade declarada para a qual foi constituída, o sujeito passivo se limitou a afirmar que não foi feita a análise pela administração sobre a necessidade de manutenção dessa empresa, quando se esperava que apresentasse a consecução de algum outro objetivo empresarial que não a mera “gestão” de uma outra holding que já “fazia a gestão” (Monthiers S.A.) dos investimentos ditos operacionais.

- Afinal a holding uruguaia era quem, em última análise, detinha diretamente as participações societárias nas empresas operacionais, inserindo-se numa configuração societária em que duas empresas com características de holding pura “faziam a gestão” das empresas operacionais, a Monthiers S.A., de forma direta, e a Jalua Spain, S.L., de forma indireta, afigurando-se redundante e desnecessária.

- Ademais, o sujeito passivo apresenta guias de recolhimento de encargos trabalhistas calculadas sobre uma base mensal de 4.940,09 euros (Doc. 20), para comprovar a existência de quadro de funcionários (ou de um funcionário?) talvez para indicar não se tratar a Jalua Spain, S.L. de mera carcaça jurídica, ainda que dos ativos totais de 1.460.324.943,13 euros, 1.441.044.721,87 euros, ou 98,68 % dos ativos totais, referem-se ao investimento na Monthiers S.A..

- Embora o montante demonstrado para comprovar a folha salarial fosse irrisório, talvez o suficiente para manter um gerente OU alguns funcionários administrativos, ainda assim, somado a outras despesas para se manter uma empresa aberta e regular em território espanhol, representa um custo de manutenção de uma empresa apenas formalmente constituída que não concretizou nenhum dos objetivos declarados e que não se presta a “gerir” empresas operacionais, já que a função de “fazer gestão” desses investimentos operacionais já era conduzida pela sua “gerida” Monthiers S.A..

Fl. 10 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720131/2016-67

- A inevitável conclusão diante da indagação quanto ao motivo de existir e que justifique o dispêndio de recursos, ainda que irrisórios, para a manutenção de uma entidade sem finalidade empresarial, assenta-se na única finalidade perseguida e não declarada, porém evidente, que é a de se valer da Jaluia Spain, S.L. para abrigar os resultados produzidos pela Monthiers S.A. e suas controladas, de modo a que fossem submetidos às leis espanholas, com o objetivo de se obter supostas vantagens tributárias advindas de interpretações equivocadas da legislação brasileira que rege a TBU em combinação com as leis internas espanholas e acordos bilaterais firmados com a Espanha em matéria tributária.

- As supostas vantagens tributárias anteriormente referidas decorreriam das regras espanholas que admitiriam a avaliação dos investimentos pelo método do custo de aquisição - irrelevante perante nossa legislação do TBU, conforme abordado -, e a proteção que se pretendeu buscar sob o manto do acordo para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e Espanha, que será abordado no item seguinte.

- Vale observar que a reestruturação societária empreendida de forma artificiosa, com redundância injustificada na cadeia de controle mediante utilização de duas empresas holding, para canalizar os resultados das empresas operacionais domiciliadas em diversos países para a holding espanhola, constituída unicamente para servir a esse propósito, sem que tenha sido utilizada para concretizar os objetivos declarados que motivaram sua constituição, para assim pretensamente blindar da incidência do IRPJ e da CSLL os lucros passíveis de tributação segundo as regras da legislação vigente - conforme exaustivamente relatado -, por si só já seria suficiente para considerar disponibilizados diretamente na controladora brasileira esses lucros das controladas indiretas.

- Nesse sentido, existem diversos julgados do Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais firmando esse entendimento, entre os quais estão os Acórdãos transcritos.

- Entretanto, nem mesmo o almejado escudo que o sujeito passivo procurou buscar por meio da relatada reestruturação artificiosa blindar os resultados das controladas indiretas da incidência das regras previstas na legislação vigente que trata dos lucros auferidos no exterior, tendo em vista que o acordo para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e Espanha não oferece a guarida pretendida pelo sujeito passivo, como passamos a examinar.

CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

- Quando questionado, por meio do Termo de Intimação nº 9, acerca do não oferecimento dos lucros da Jaluia S.A. à tributação do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2011, a fiscalizada apresentou a seguinte alegação (Doc. 03): “Não houve oferecimento dos lucros à tributação, pois o Brasil possui acordo para Evitar a Dupla Tributação com a Espanha (país sede da controlada);”

- Primeiramente, considerando que os tratados internacionais para evitar dupla tributação apresentam regras próprias para a tributação dos lucros (art. 7) e dos dividendos (art. 10), importa qualificar os rendimentos objeto do presente lançamento de ofício, regulados pela legislação que rege os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Tributação em Bases Universais – TBU).

- As leis nº 9.249/95 e nº 9.532/97, ao disporem sobre os lucros apurados por intermédio de empresas controladas e coligadas domiciliadas no exterior, pertencentes

Fl. 11 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

a pessoa jurídica no País, elegeram como hipótese de incidência a disponibilização desses lucros, representada pelo pagamento ou crédito, de modo que o que se tributava eram os dividendos, entendido como a parcela dos lucros disponibilizada, ainda que de forma presumida.

- Embora a tributação tenha passado a incidir não mais sobre os lucros disponibilizados (dividendos), mas sobre os lucros apurados no balanço, a partir da entrada em vigor da MP n.º 2.158-35/2002, ainda há quem defenda a adoção do artigo 10 dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação na interpretação da legislação interna que rege a TBU, em detrimento do artigo 7.

- No entanto, a jurisprudência administrativa firmou entendimento de que a legislação vigente tributa os lucros apurados nos balanços das empresas controladas e coligadas no exterior, e não os dividendos. Nesse sentido, bastante ilustrativa a ementa trazida pelo Acórdão 101-97.070, proferido pela 1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes em 17/12/2008.

- Portanto, especificamente quanto aos lucros auferidos pela empresa controlada espanhola Jalu Spain, S.L., não resta dúvida de que a legislação interna que rege a tributação de lucros auferidos no exterior deve ser interpretada em conjunto com o art. 7 do Acordo para Evitar a Dupla Tributação firmado entre Brasil e Espanha.

- A despeito do Brasil não ser membro da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, os tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda aqui vigentes seguem essencialmente a Convenção-Modelo elaborada pela OCDE – inicialmente publicada em 1963 e periodicamente atualizada -, tomada como base para as negociações bilaterais envolvendo o Brasil e outros países, inclusive a Espanha, até porque aludido modelo se configura como o padrão mais difundido internacionalmente.

- Essa Convenção-Modelo da OCDE é complementada por comentários detalhados que assumem importante papel de balizamento no processo interpretativo do conteúdo e da amplitude das cláusulas das convenções para evitar a dupla tributação, tanto por países membros da OCDE, como também por aqueles não membros que adotem o modelo, de modo que não há como negligenciar as orientações trazidas nos comentários da Convenção-Modelo na aplicação da legislação interna em face do Acordo para Evitar a Dupla Tributação firmado entre Brasil e Espanha, ou de quaisquer outros baseados na Convenção-Modelo.

- O capítulo introdutório dos Comentários da OCDE destaca a importância de se uniformizar o entendimento das regras contidas na Convenção-Modelo e padronizar o tratamento tributário dado a contribuintes que exerçam atividades empresariais no exterior, seja diretamente ou por intermédio de sociedades afiliadas e, para a consecução desses intentos, recomenda que sejam observados os comentários na interpretação e aplicação dos dispositivos contidos nos acordos para evitar a dupla tributação baseados na aludida Convenção-Modelo.

- Preliminarmente, os Comentários da OCDE trazem ainda a definição de bitributação jurídica, entendida como a “...incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos”, permitindo antever que os acordos e convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento tem por escopo coibir a dupla tributação jurídica internacional, não devendo ser

Fl. 12 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720131/2016-67

interpretada ou empregada para ensejar ou garantir a isenção de impostos, por meio da dupla “não tributação” em ambos os estados contratantes.

- As transcrições do capítulo introdutório foram extraídas da tradução conduzida pela Demarest e Almeida Advogados, cuja edição contempla a versão dos comentários revistos e atualizados até 22/06/2010.

- Quanto ao reconhecimento e aceitação dos Comentários às disposições da Convenção- Modelo como diretriz para a interpretação e aplicação das disposições dos tratados baseados nesse modelo, o parágrafo 15 do capítulo introdutório assim esclarece: “15. Em terceiro lugar, o reconhecimento mundial das disposições da Convenção Modelo e sua incorporação à maioria das convenções bilaterais tem ajudado a tornar os Comentários às disposições da Convenção Modelo uma diretriz amplamente aceita para a interpretação e aplicação das disposições de convenções bilaterais existentes, viabilizando a interpretação e execução das convenções bilaterais segundo linhas comuns. Como a rede de convenções tributárias continua a se expandir, a importância de uma diretriz geralmente aceita se torna ainda maior.”

- Adiante, o parágrafo 29 reitera a aceitação e a importância dos Comentários às disposições da Convenção-Modelo como referência interpretativa e de orientação, sobretudo na solução de contenciosos fiscais, inclusive em decisões proferidas na esfera judicial.

- Interessante observar que o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE promove sistematicamente a atualização da Convenção-Modelo e dos comentários acerca de suas disposições, não sem antes submeter minutas das modificações e/ou atualizações para discussões e propostas de revisões à consulta pública, com a participação de representantes de países membros e de países não membros, atuando estes como meros participantes ou observadores.

- Posto que os Comentários às disposições da Convenção-Modelo consolidam e refletem o posicionamento geral dos países membros e países não membros que atuam como colaboradores, fica fácil compreender a importância e o acolhimento desses comentários como repositório das considerações e justificativas acerca das cláusulas do aludido modelo, fundamental para o entendimento do “espírito” dos dispositivos dos acordos baseados na Convenção-Modelo da OCDE e, portanto, para a sua correta interpretação e aplicação.

- Feitas essas considerações, vale transcrever o Parágrafo 23 do capítulo intitulado “Comentário ao Artigo 1 relativo às pessoas visadas pela Convenção”, o qual, ao tratar da preservação das bases tributárias de países signatários contra transações irregulares para obter benefícios indevidos advindos do uso abusivo de tratados tributários, esclarece que legislações internas que prevejam a tributação de rendimentos atribuídos a sociedades residentes, auferidos por entidades empresariais investidas no exterior, não conflitam com as disposições dos acordos e convenções entre países para evitar a dupla tributação, propugnando inclusive pela desnecessidade de esclarecimento expresso quanto à inexistência desse conflito.

- Citado por conter as motivações das orientações emanadas no Parágrafo 23 do Comentário ao Artigo 1, cumpre examinar atentamente o importante Comentário da OCDE acerca do Parágrafo 1 do Artigo 7 da Convenção-Modelo - idêntico ao correspondente dispositivo do Acordo para Evitar a Dupla Tributação firmado entre

Fl. 13 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

Brasil e Espanha, que pertine ao objeto do presente lançamento fiscal -, por se mostrar imprescindível para a compreensão da essência e do alcance do dispositivo comentado.

- O trecho do Comentário da OCDE ora transcrito esclarece de forma categórica que o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção-Modelo não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior, de modo a não restar dúvidas de que normas internas de um Estado Contratante que prevejam a incidência tributária sobre o reflexo positivo nos resultados da empresa controladora residente, decorrente de participações societárias em empresas controladas domiciliadas no outro Estado Contratante, não conflitam com acordos baseados na Convenção-Modelo firmados entre esses Estados Contratantes.

- Assim, desde que a incidência tributária recaia sobre os sócios residentes e não sobre as sociedades investidas no exterior, ainda que na base imponible esteja computado o reflexo positivo no resultado dos sócios residentes decorrente dos lucros auferidos pelas investidas estrangeiras, os acordos para evitar a dupla tributação inspiradas na Convenção-Modelo da OCDE não tornam inaplicáveis normas internas que prevejam essa incidência.

- Importa diferenciar, portanto, as situações não vedadas pelos acordos, entendidas como aquelas em que se tributa a sociedade investidora residente no País, ainda que na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade investida sediada no exterior, daquelas em que se tributa a própria sociedade investida sediada no exterior pelo fisco brasileiro, seja por meio de retenção de imposto de renda na fonte sobre remessas, seja na incidência tributária sobre lucros que excedam ao montante atribuível ao estabelecimento permanente situado no País, situações estas que os acordos baseados na Convenção-Modelo da OCDE visam coibir, por caracterizar a combatida dupla tributação jurídica internacional.

- Não é o que ocorre com o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, o qual, ao prever a incidência tributária sobre o resultado dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior, visa tão-somente tributar o contribuinte brasileiro, não alcançando as empresas investidas domiciliadas no exterior, de modo que não se verifica a indesejada dupla tributação jurídica internacional, o que afasta qualquer incompatibilidade na aplicação do aludido dispositivo legal em face das cláusulas do tratado firmado com a Espanha que versam sobre a tributação de lucros.

- Considerando que a função primordial dos tratados é promover, mediante a eliminação da dupla tributação, as trocas de bens e serviços e a movimentação de capitais e pessoas, fica evidente que a legislação interna que rege a TBU não traz prejuízos a esse objetivo, por não promover a dupla tributação jurídica internacional, além de impedir a ocorrência da dupla tributação econômica em vista do direito de compensar os tributos pagos sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior oferecidos pela investidora brasileira à tributação do IRPJ e da CSLL, previsto no art. 26 da Lei nº 9.249/95.

- Portanto, a aplicação da norma interna brasileira, além de não promover a dupla tributação jurídica, previne a dupla tributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior, devido ao mecanismo que permite a compensação pelos sócios brasileiros do imposto pago pelas sociedades investidas no exterior.

Fl. 14 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720131/2016-67

- Importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a provocar a dupla não tributação, situação esta que os acordos e convenções também buscam coibir. Transcreve-se, por elucidativo, os parágrafos 7 e 7.1 dos Comentários ao Artigo 1 da Convenção-Modelo, que tratam do “Uso Indevido da Convenção”.

- A legislação interna que trata dos lucros auferidos no exterior também atende a esse objetivo de prevenir evasão ou elisão fiscal, por incluir na base imponible da investidora brasileira o reflexo positivo em seu resultado decorrente de lucros auferidos pelas sociedades investidas estrangeiras, tenham elas sido tributadas ou não em seus respectivos países, impedindo que ocorra uma dupla não tributação, mormente quando a não tributação no exterior decorrer de planejamentos fiscais abusivos.

- Convém observar que a previsão legal de se tributar o reflexo positivo no resultado da investidora brasileira decorrente de lucros auferidos pelas sociedades investidas estrangeiras, tenham sido esses lucros tributados ou não em seus respectivos países, mecanismo que impede a dupla não tributação, é contrabalanceada pela autorização legal de se compensar os impostos que tenham sido pagos nos países das fontes desses lucros computados na base imponible da investidora brasileira, mecanismo que impede a dupla tributação econômica.

- Em suma, a aplicação da legislação interna que trata da TBU: não promove a dupla tributação jurídica internacional, pois a norma incide única e exclusivamente sobre o contribuinte brasileiro, não alcançando o contribuinte domiciliado no exterior; previne a dupla tributação econômica, pois a norma autoriza a compensação dos tributos pagos no exterior sobre os lucros de empresas controladas oferecidos à tributação na investidora brasileira; se alinha com o objetivo de prevenção de fraudes e de evasão fiscal, posto que a tributação incide sobre o reflexo no resultado da controladora brasileira, decorrente do lucro auferido pelas controladas no exterior, evitando-se uma situação de dupla não tributação sempre que o país do domicílio da controlada se exime de tributar esse lucro, lembrando que na hipótese desse lucro também ter sido tributado no exterior, evita-se a dupla tributação econômica referida anteriormente pelo mecanismo de compensação do imposto pago no exterior.

- Pelo exposto, conclui-se que a legislação interna que rege a TBU se alinha perfeitamente com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros firmado entre Brasil e Espanha, com os quais não conflitam em nenhum momento, conformando-se harmonicamente com as orientações e diretrizes emanadas nos comentários da OCDE.

- Aliás, esse entendimento vem se consolidando não só no âmbito administrativo como também na esfera judicial. Emblemática a decisão da Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região quanto à inexistência de conflito entre a norma tributária interna e os acordos para evitar dupla tributação, cuja ementa se reproduz abaixo, em perfeita sintonia com a orientação manifestada no já transcrito parágrafo 14 dos Comentários da OCDE ao Parágrafo 1º do Artigo 7, o que só vem a confirmar o premonitório parágrafo 29.3 do capítulo introdutório dos Comentários da OCDE, também já transcrito.

Fl. 15 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

- É importante destacar contudo que, quando um Estado Contratante opta por abrir mão de tributar o seu próprio residente, ele o faz expressamente nos acordos, como se verifica em algumas convenções internacionais assinadas pelo Brasil, a exemplo dos tratados celebrados com a Dinamarca (Decreto n.º 75.106, de 20 de dezembro de 1974.) e com as Repúblicas Tcheca e Eslovaca (Decreto n.º 43, de 25 de fevereiro de 1991), em que foi estabelecida cláusula mediante a qual não são tributáveis os lucros não distribuídos.

- Portanto, não havendo previsão expressa no Acordo para Evitar a Dupla Tributação firmado entre Brasil e Espanha vedando os Estados Contratantes de tributar seu próprio residente sobre lucros não distribuídos auferidos pelas empresas investidas domiciliadas no outro Estado Contratante, prevalece o entendimento dos Comentários da OCDE ora abordado, de modo que a legislação que rege a TBU é aplicável ao caso examinado, por não conflitar com o aludido acordo em matéria tributária.

- No âmbito administrativo, existem diversos julgados do Conselho de Contribuintes e do atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais firmando entendimento também nesse sentido, entre os quais estão os Acórdãos transcritos.

DA FALTA DE ADIÇÃO DOS LUCROS DA JALUA SPAIN, S.L.

- Pelo exposto, conclui-se que a conferência da participação societária na Monthiers S.A. à Jalua Spain, S.L. teve a clara finalidade de canalizar os resultados da empresa uruguaia e de suas controladas para dentro da contabilidade da Jalua Spain, S.L., a qual, estando submetida às leis espanholas, propiciaria supostas vantagens tributárias na aplicação da legislação interna que rege os lucros auferidos no exterior, quais sejam a pretendida dispensa da avaliação dos investimentos em empresas controladas pelo método da equivalência patrimonial, fugindo do comando normativo que determina a consolidação dos resultados das controladas indiretas na controlada direta, e a pretendida guarida do Acordo para Evitar a Dupla Tributação firmado entre o Brasil e a Espanha.

- A reestruturação societária engendrada de forma artificiosa e sem motivação negocial, com a clara finalidade de abrigar os resultados da holding Monthiers S.A. e, por conseguinte, de seus investimentos operacionais, debaixo de outra holding sujeita às leis espanholas, a Jalua Spain, S.L., por si só, justificaria considerar disponibilizados diretamente na controladora brasileira os lucros dessas controladas indiretas, de cuja incidência do IRPJ e da CSLL a fiscalizada pretendeu blindar, em face da abusividade de que se revestiu a aludida reconfiguração societária.

- No entanto, reitera-se, a estrutura societária arquitetada nem mesmo obstaculariza a incidência das normas que regem os lucros auferidos no exterior sobre o reflexo positivo nos resultados da fiscalizada decorrente de sua participação societária na Jalua Spain, S.L. e, indiretamente, na Monthiers S.A. e suas respectivas controladas operacionais.

- De modo que, conhecendo-se o resultado da controlada indireta Monthiers S.A. não reconhecida no resultado da controlada direta Jalua Spain, S.L., bastaria proceder à consolidação desses resultados na controlada direta conforme prescreve o art. 1º, § 6º, da IN SRF n.º 213/2002, para que sejam constituídos os correspondentes créditos tributários do IRPJ e da CSLL na fiscalizada.

Fl. 16 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

- A Demonstração de Resultado da empresa uruguaia Monthiers S.A., apresentada em 04/05/15 pela fiscalizada, em resposta ao Termo de Intimação n.º 5, registra um lucro de US\$ 40.588.704,06, o qual, convertido para reais à taxa de 1,8758, corresponde a um lucro de R\$ 76.136.291,08.

- Como esse lucro não se encontra refletido na sua controladora espanhola Jalua Spain, S.L., posto que avalia o investimento na Monthiers S.A. pelo método do custo de aquisição, procedemos à consolidação do resultado desta empresa uruguaia no resultado de sua controladora espanhola, após conversão para reais pela taxa de câmbio da data da demonstração.

- Assim, em face da fiscalizada não ter oferecido esse lucro à tributação do IRPJ e da CSLL, igualmente se conclui que restou caracterizada infração à legislação que rege a tributação dos lucros auferidos no exterior, por ter sido identificada falta da adição do lucro apurado pela Jalua Spain, S.L. na apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2011, no valor de R\$ 74.041.549,44.

INFRAÇÃO POR FALTA DE ADIÇÃO NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL E DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

- O sujeito passivo deixou de adicionar, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2011, os lucros auferidos pelas suas controladas no exterior. Logo, esses lucros serão tributados de ofício por esta fiscalização com a constituição do correspondente crédito tributário de IRPJ e CSLL, mediante lavratura de auto de infração, da qual o presente Termo de Verificação Fiscal é parte integrante.

- Cumpre observar que, na constituição do crédito tributário decorrente da irregularidade constatada, não procedemos à compensação de ofício do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL de períodos anteriores, tendo em vista tratar-se de opção do sujeito passivo manifestado em resposta ao Termo de Intimação n.º 4 (Doc. 26).

Impugnação do lançamento

A ciência dos lançamentos foi pessoal, visto que no termo de ciência à folhas 675/676 consta a assinatura do Diretor de Impostos da autuada, com data de 07/12/2016, uma quarta-feira. Contudo, a folhas 679, consta também termo que informa que foi feita nova ciência do lançamento em 19/12/2016 (segunda-feira), desta feita por meio eletrônico.

Em 06/01/2017, conforme documento a folhas 682, foi solicitada a juntada da impugnação e de documentos comprobatórios. A impugnação, que se encontra a folhas 683 e seguintes, contesta ambos os lançamentos, de IRPJ e CSLL. Os enunciados seguintes resumem seu conteúdo.

TEMPESTIVIDADE

- Esclarece ser tempestiva a presente impugnação, uma vez que foi cientificada da lavratura dos autos de infração em 07.12.2016, iniciando-se a fluência do prazo no dia 08.12.2016 e encerrando-se no dia 06.01.2017.

O DIREITO

QUANTO À ASPEN E BRAHMACO

Equivocada aplicação da taxa de câmbio quanto aos prejuízos da Aspen

- Conforme constou do item 5.1 do Termo de Verificação Fiscal, em razão de a controlada (da Eagle) Aspen ter registrado prejuízos fiscais nos exercícios de 2003 a 2005, o fiscal autuante apurou o valor supostamente passível de tributação em relação a esta controlada apenas após a compensação dos prejuízos em tela, tendo, para tanto, se reportado à fiscalização efetuada quanto ao ano-calendário de 2010 que resultou nos autos de infração objeto do processo administrativo n.º 16561.720139/2013-81.

- No caso, o critério que pautou o procedimento da fiscalização no processo n.º 16561.720139/2013-81 consta do termo de verificação fiscal lavrado no referido processo, no qual está consignado que somente convertemos para reais os resultados positivos obtidos pela empresa estrangeira após exaurido o saldo de prejuízos de anos anteriores (o que se deu somente no ano de 2010) (doc. 02). Entendeu o fiscal autuante que quando a empresa estrangeira apura prejuízo, não há falar em conversão para reais na data de encerramento do período de apuração, uma vez que tal resultado não pode ser compensado com eventual resultado positivo da controladora brasileira, conforme vedação expressa no caput do artigo 4º da IN SRF n.º 213/2002. Por esta razão, os saldos de prejuízos apurados no exterior devem ser controlados em suas moedas originais. Somente os resultados positivos são convertidos para reais, conforme os dispositivos normativos acima reproduzidos. Uma vez exaurido este saldo de prejuízos passíveis de compensação, e restando eventual diferença positiva, esta sim deve ser convertida para reais na data de sua apuração, tornando possível assim sua adição ao resultado apurado pela investidora brasileira.

- Contudo, a distinção pretendida pelo fiscal autuante não encontra amparo no artigo 6º da Instrução Normativa SRF n.º 213/02 que fala expressamente em conversão em reais dos valores das demonstrações financeiras, e não de lucros apenas. Segundo os §§ 2º, 3º e 6º do dispositivo legal, (i) as contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela controlada estrangeira, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira; (ii) a conversão em reais dos valores constantes das referidas demonstrações financeiras será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, na data do encerramento do respectivo período de apuração; e (iii) as referidas demonstrações financeiras deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil.

- Ao determinar de forma genérica que as contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela controlada estrangeira devem ter seus valores convertidos em Reais antes de serem classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, o § 2º do art. 6º da Instrução Normativa SRF n.º 213/02 leva à conclusão de que tanto o lucro como o prejuízo apurados no período devem ser convertidos em reais. Assim, se a conversão em Reais dos valores constantes das referidas demonstrações financeiras será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio na data do encerramento do respectivo período de apuração, conforme § 3º do artigo 6º dessa mesma instrução normativa, o mesmo deve se dar independentemente de ter sido apurado prejuízo ou lucro.

- Não induz a conclusão diversa o disposto no parágrafo 6º daquele mesmo dispositivo. Se as demonstrações financeiras da controlada estrangeira deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil, os valores em reais dos lucros auferidos no período, assim como de eventuais prejuízos, deverão ser convertidos em reais e posteriormente transcritos no livro Diário. Nesse sentido é o

Fl. 18 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

acórdão 1101-00.365 da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento do Carf, que, ao apurar eventual lucro auferido por controlada estrangeira, compensou o lucro do período como prejuízos acumulados somente após a sua conversão em Reais.

- Se apurados os lucros da Aspen de acordo com o procedimento previsto no artigo 6º da Instrução Normativa SRF n.º 213/02, conforme critério adotado pelo Carf, convertendo-se em reais anualmente o valor dos prejuízos apurados nos exercícios de 2003 a 2005, com base no próprio quadro de fl. 633 constante do Termo de Verificação Fiscal verifica-se que o saldo remanescente de prejuízo ao final de 2010 deveria ter sido abatido do lucro apurado em 2011, conforme demonstrativo constante na impugnação, segundo o qual o lucro da Aspen remanescente após as compensações de prejuízos reduz-se a R\$ 40.436.393,79, enquanto a autoridade lançadora havia apurado um lucro remanescente de R\$ 63.190.080,19.

A indevida desconsideração dos impostos pagos no exterior

- O fiscal autuante também não levou em conta o imposto pago no Uruguai pela Cypay, empresa operacional controlada direta da Aspen, passível de compensação com o imposto sobre a renda devido no Brasil nos termos dos artigos 26 da Lei n.º 9.249/95 e 16 da Lei n.º 9.430/96 conforme expressamente reconhecido pelo art. 14 da IN n.º 213/2002.

- Muito embora tivesse o fiscal autuante ciência da existência da Cypay, controlada da Aspen domiciliada no Uruguai (c.f. organograma de fl. 263), a qual no ano objeto da fiscalização foi inclusive responsável por todo o resultado positivo obtido pela Aspen (c.f. balanço da Aspen de fls. 197/199), em momento algum solicitou informações sobre eventual imposto pago no Uruguai pela Cypay, o que resulta em vício do lançamento quanto à determinação da matéria tributável (artigo 142 do CTN).

- A impugnante apresenta a prova de pagamento de impostos no Uruguai pela Cypay, no valor total (na proporção da participação societária detida) de R\$ 11.622.949,97 conforme documentos anexos (doc. 03), os quais devem ser compensados com os valores lançados.

Quanto aos lucros da controlada Brahmaco

- Finalmente, no que se refere à controlada Brahmaco, possui prejuízos e base de cálculo negativa da CSLL do próprio exercício no valor de R\$ 556.383,79, como reconhecido pelo fiscal autuante que os compensou de ofício no lançamento, de modo que caso remanesça algum valor devido em face dos diversos argumentos objeto da presente impugnação deverão ser aqueles prejuízos e base negativa compensados com o lucro da Brahmaco.

ESPECIFICAMENTE QUANTO À CONTROLADA JALUA

Preliminarmente: inexistência de lucro a tributar

- No que diz respeito à controlada direta Jalua, o critério de lançamento adotado pelo fiscal autuante, nos termos da IN 213/2002, foi o de adicionar ao lucro da controlada direta Jalua o lucro da sua controlada Monthiers que não havia sido considerado nas demonstrações financeiras da Jalua.

Fl. 19 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

- Ocorre que, em razão da participação da Monthiers nas suas controladas no Equador e Peru ter se reduzido a zero em face de sucessivos prejuízos daquelas empresas, da mesma forma também a empresa uruguaia Monthiers não considera em suas demonstrações financeiras (doc. 04) o resultado negativo auferido por aquelas controladas, em razão da previsão contida na Norma Internacional de Contabilidade IFRS n.º 28 (NIC 28).

- Com efeito, o simples exame do quadro constante de fls. 7 daquelas demonstrações financeiras (doc. 04) evidencia que no ano de 2011 a Monthiers não registrou valor algum de equivalência patrimonial quanto àquelas sociedades. Assim, consistentemente com o critério adotado relativamente à Jalua e para que seja efetivamente aplicada a consolidação determinada pela IN 213/2002 deveria necessariamente a fiscalização ter adicionado ao resultado consolidado Jalua + Monthiers também o resultado negativo não consolidado na Monthiers de suas subsidiárias integrais Ambev Equador, que apurou em 2011 em prejuízo de US\$ 8.860.037 (doc. 06), e Ambev Peru, que apurou em 2011 um prejuízo de SI. 71.426.000, correspondentes a US\$ 26.450.155,53 (doc. 07).

- Não bastasse isso, esclarece a Impugnante ter constatado a existência de um evidente erro material nas demonstrações financeiras da Monthiers, que implicou também por este motivo a consideração como base de lançamento de um lucro muito superior ao efetivamente apurado por aquela empresa, independentemente do quanto já acima exposto.

- Com efeito, conforme visto acima o lucro atribuído pela fiscalização à Jalua foi apurado somando-se ao resultado daquela empresa o lucro da Monthiers constante de suas demonstrações financeiras, no valor de US\$ 40.588.704,06. Já examinando-se as demonstrações financeiras da Monthiers (doc. 04, p. 02), verifica-se que parte daquele lucro está composto pelo resultado negativo de equivalência patrimonial das investidas de Monthiers no valor de US\$ 7.153.910,93.

- Quanto à Ambev Peru, o resultado como se percebe está zerado pelas razões já acima expostas. Já quanto à Ambev Equador, contudo, constata-se um evidente erro material no valor indicado, que na verdade corresponde à equivalência negativa do investimento em si no ano de 2010 como se verifica do quadro de fls. 07 das demonstrações financeiras, já reproduzido mais acima. Com efeito, tendo aquela empresa como visto apurado prejuízo de US\$ 8.860.037 em 2011 (doc. 06), jamais poderia ter sido considerado pela Monthiers um resultado positivo de US\$ 30.817.988,80.

- Assim, considerados todos os fatos acima verifica-se que em realidade o resultado consolidado correto da Monthiers em 2011 deveria ser o demonstrado na impugnação.

- Nessas condições, independentemente de qualquer outra consideração verifica-se inexistir lucro a tributar da Jalua no ano de 2011.

O tratado Brasil-Espanha impediria a tributação pretendida

- Tendo em vista que a Jalua, controlada direta da Impugnante, está situada na Espanha, e certamente porque ciente de que o Tratado firmado entre o Brasil e aquele país para evitar a dupla tributação impediria a exigência pretendida, no Termo de Verificação Fiscal o fiscal autuante teceu uma série de considerações na tentativa de ver afastada a aplicação do Tratado aos lucros que pretendeu tributar.

Fl. 20 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720131/2016-67

- Inicialmente, busca o fiscal atuante excluir da abrangência do Tratado Brasil-Espanha, país onde se situa a Jalua (controlada direta da Impugnante), os lucros de seus investimentos na Monthiers, holding localizada no Uruguai. Não obstante, a pretensão do fiscal atuante não merece acolhida por diversos motivos.

- Primeiramente, é importante ter claro que o fiscal atuante não nega a existência da empresa Jalua, com efetiva presença física na Espanha, empregados e resultados próprios, tanto que como se verifica claramente nos itens 5.3.3 e 6 do Termo de Verificação Fiscal foi expressamente indicado estar sendo apurado o lucro da Jalua a ser tributado, ao qual se chegou somando a participação daquela empresa no resultado da controlada indireta Monthiers ao resultado antes dos impostos (que foi negativo) da própria Jalua.

- Entretanto, para tentar justificar a inaplicabilidade do tratado no caso concreto pretende o fiscal atuante estabelecer uma suposta distinção, inexistente tanto nos tratados internacionais quanto na legislação pátria, entre empresas holdings puras e empresas ditas "operacionais". É no mínimo incoerente a pretensão do Fisco de classificar como "não operacionais" as empresas que tenham por objeto apenas "atividades de investimentos ou financiamento" quando ao mesmo tempo, ao sustentar a tributação pela COFINS e pelo PIS das receitas financeiras auferidas por tais sociedades, defende a ferro e fogo a natureza "operacional" dessas receitas, que, na estranha ótica da administração tributária, seriam receitas operacionais auferidas por sociedades não operacionais. Na verdade, considerando-se que o objeto social de uma holding pura é simplesmente deter ("to hold") participação em outras empresas, é justamente nisso que consiste sua operação, não se justificando "data maxima venia" a tese sustentada pela fiscalização de que "operacionais" seriam apenas empresas destinadas à "produção e venda de produtos e a prestação de serviços".

- Aliás, cabe salientar que quando se pretende em determinada norma distinguir determinados tipos de holdings, tal distinção é feita expressamente, como ocorre, por exemplo, no tratado para evitar a dupla tributação celebrado entre Brasil e Luxemburgo relativamente a determinada espécie de holdings luxemburguesas.

- Por outro lado, na passagem acima transcrita a fiscalização tenta também justificar a desconsideração do Tratado pelo fato de a Jalua ter aportado os investimentos que controlava diretamente à empresa Monthiers antes de se redomiciliar do Uruguai para a Espanha, em 2001.

- Ocorre que, como consta do Termo de Verificação Fiscal às fls. 642, a impugnante esclareceu à fiscalização que o estabelecimento de uma empresa holding no continente europeu estava alinhado com seu objetivo à época de expansão e aquisição de ativos no continente europeu, mas posteriormente esta aquisição acabou ocorrendo por outros meios, em razão da fusão (que evidentemente não poderia ser prevista) com a empresa belga Interbrew.

- Assim, o "inconformismo" do fiscal atuante pelo simples fato de existir uma "redundância injustificada na cadeia de controle mediante utilização de duas empresas holding" (Jalua e Monthiers) implica indevida ingerência da fiscalização no direito da impugnante de se organizar da forma como entender lhe ser mais conveniente, até porque é evidente que se pudesse a impugnante imaginar que seria este o entendimento da fiscalização poderia perfeitamente ter se estabelecido na Espanha sem aportar os investimentos que detinha na Monthiers, com o que jamais poderia a fiscalização questionar a aplicação do tratado, o que evidencia o absurdo da acusação.

Fl. 21 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

- Simplesmente ignorou o fiscal autuante que sendo a Monthiers uma controlada da Jalua todo o lucro que ele está pretendendo tributar diretamente na impugnante com suposto amparo na "disponibilização ficta" estabelecida pelo art. 74 da MP 2.158-35 somente poderá ser efetivamente disponibilizado caso antes distribuído à Jalua, e quando de sua distribuição à impugnante será efetivamente tributada na Espanha, o que necessariamente impõe a aplicação do Tratado Brasil-Espanha justamente em face da bitributação que então ocorreria.

- Realmente, em razão de afirmações gratuitas como essa em processos anteriores a Jalua deu-se ao trabalho de apresentar consulta formal ao Ministério de Economia Y Hacienda — Registro General de Tributos, consignando expressamente (a) ser uma sociedade inscrita no Registro Oficial de Entidades da Zona Especial Canária ("ZEC"); (b) que a Eagle detinha 99,99% de suas ações; e (c) que a JALUA é titular de 100% do capital da sociedade MONTHIERS S.A., domiciliada no Uruguai. E, com base nesses fatos, indagou especificamente a Jalua se, vindo a receber dividendos da MONTHIERS e posteriormente distribuir dividendos à Eagle, tais dividendos estariam submetidos à tributação na Espanha e por que alíquota, inclusive tendo em vista a Convenção firmada entre Brasil e Espanha para evitar a dupla tributação.

- Em sua resposta, o Fisco Espanhol é taxativo no sentido de que "o dividendo a distribuir pela consultante a seus acionistas residentes no Brasil é entendido como estando submetido a uma retenção pelo Imposto de Renda de não Residentes, ao não cumprir com as condições estabelecidas para a sua isenção, dado que seria distribuído um dividendo que procederia de reservas constituídas, por sua vez, pelo recebimento de dividendos, não de rendas procedentes de operações realizadas material e efetivamente no âmbito geográfico da Zona Especial Canária, como se prevê na regulação da isenção" (doc. 08).

- Não bastasse o absurdo da pretensão fiscal de vislumbrar no caso abuso de tratado pelo fato da controlada de a impugnante sediada na Espanha ser uma holding que controla outra holding, o que como se verá jamais foi aceito seja pelos países membros da OCDE seja pela doutrina e jurisprudência, certo é que, independentemente de qualquer outra consideração, a OCDE só admite que os países se oponham a supostos atos de treaty shopping (admitindo-se que seja disso que cogitou a fiscalização) por meio de cláusulas de salvaguarda expressas nos acordos internacionais celebrados, o que exclui, portanto, tanto medidas legislativas unilaterais dos países quanto, com mais razão ainda, iniciativas das autoridades fiscais que não tenham amparo nos acordos internacionais e nem sequer na legislação nacional, o que ocorre no caso concreto. Nesse sentido é o que afirma Luís Eduardo Schoueri.

- Com efeito, só nos tratados mais recentes celebrados pelo Brasil foram incluídas cláusulas para combater o treaty shopping, fato bem observado por Heleno Torres no relatório nacional elaborado para o congresso da International Fiscal Association (IFA) ocorrido em 2010 em Roma, cujo tema foi tratados tributários e elisão fiscal: aplicação de medidas anti-elisivas.

- Como se vê, além de tais cláusulas anti-abusivas não constarem obviamente do tratado entre Brasil e Espanha, firmado em 1974, limitam-se a negar os benefícios do tratado relativos à tributação na fonte de dividendos, juros e royalties, portanto, na remessa desses valores para países com os quais o Brasil mantém tratado, situação absolutamente distinta daquela objeto do caso concreto em que se tributa no Brasil lucro auferido por empresa controlada no exterior, razão pela qual em nada ajudam a pretensão fiscal.

Fl. 22 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

- Da mesma forma, também não amparam a pretensão fiscal as cláusulas que se destinam a excluir dos benefícios do tratado aquelas sociedades residentes em algum dos estados membros, se estes gozam de outro regime fiscal privilegiado, que, não é demais lembrar, não existem no tratado entre Brasil e Espanha. Sobre tais cláusulas são oportunos os comentários de Luís Eduardo Schoueri.

- Primeiramente, há que se considerar que embora no tratado entre Brasil e Luxemburgo sua aplicação tenha sido excluída quanto às holdings luxemburguesas que gozam de tratamento fiscal especial (e não quanto a todas as holdings), não há disposição semelhante no tratado entre Brasil e Espanha. Em segundo, diferentemente daquelas holdings luxemburguesas específicas, que gozam de regime fiscal privilegiado, no caso concreto a Jaluá não goza de nenhum tratamento fiscal especial atribuído pela legislação espanhola.

- E em terceiro lugar, há que se considerar que privilégios semelhantes às das holdings luxemburguesas foram expressamente tolerados pelo Brasil nos tratados celebrados com Canadá, Portugal (o tratado antigo, já denunciado e substituído pelo atualmente em vigor, de 2001), e Bélgica.

- Tudo a evidenciar que não tem qualquer amparo legal a exigência fiscal, já que: a Jaluá não goza de qualquer favor fiscal concedido pela Espanha; não há no tratado entre Brasil e Espanha nenhuma previsão da possibilidade de exclusão de benefícios; e o Brasil expressamente reconhece a vigência de tratados — Canadá, Bélgica e Portugal (antigo) — quanto a empresas que gozam de benefícios fiscais em seus países.

- Portanto, está a autoridade lançadora a violar o tratado entre Brasil e Espanha, aplicando-se ao caso concreto a lição de Heleno Torres. No mesmo sentido é a afirmação de Nivaldo Machado de Mello.

- Dessa forma, não existindo no Tratado Brasil-Espanha nem restrição de aplicabilidade quanto às holdings (como no tratado celebrado com Luxemburgo) nem cláusula antielisiva (como nos tratados celebrados com México, Peru, Trinidad e Tobago, Ucrânia e Venezuela), não procede a pretensão do fiscal autuante.

Premissas para a correta interpretação de um tratado para evitar a dupla-tributação

- Possivelmente ciente da fragilidade do arrazoado constante do tópico 5.3.1 do TVF, preocupou-se o fiscal autuante no tópico 5.3.2 em demonstrar a razão pela qual a seu ver o Tratado Brasil-Espanha não seria impeditivo à tributação pretendida.

- Em suma, sustenta a fiscalização que os acordos e convenções entre países para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento tem por escopo coibir a dupla tributação jurídica internacional, não devendo ser interpretada ou empregada para ensejar ou garantir a isenção de impostos, por meio da dupla não tributação em ambos os estados contratantes. (fl. 648)

- Contudo, diversamente do afirmado, os tratados para evitar a dupla tributação são instrumentos bilaterais, que eliminando a dupla-tributação internacional visam sobretudo estimular o fluxo de investimentos entre os países signatários, e portanto sua interpretação deve ser feita sempre de boa-fé, tendo em vista o contexto em que celebrado e visando prestigiá-lo, e não o contrário, sendo inúmeras as hipóteses como se verá em que os tratados expressamente estabelecem isenções que podem acarretar

uma dupla não tributação ou mesmo determinar a concessão de um crédito superior ao valor do imposto incidente no outro Estado contratante.

- De fato, a leitura do Tratado Brasil-Espanha feita pelo fiscal atuante, além de parcial porque restrita ao artigo 7º, ainda acaba por anular importantes conquistas que foram alcançadas pelo Brasil à época da celebração do Acordo, visando justamente atrair investimentos para o Brasil. Especificamente quanto à interpretação dos tratados contra a bitributação, invoca-se passagem atribuída a Michael Lang e Florian Brugger.

- Assim, para se extrair o verdadeiro sentido de uma cláusula do Tratado não se pode perder de vista o contexto em que o Tratado foi firmado e o princípio da boa-fé, o qual como reconhecido no artigo 26 da Convenção de Viena consagra por consequência o princípio do pacta sunt servanda, bem como que no caso o Tratado foi firmado em 1974, época em que o Brasil procurava estimular a vinda de empresas estrangeiras para investir no país e sequer se cogitava, de multinacionais brasileiras com investimentos relevantes no exterior.

- E é esse contexto que, devidamente retratado na Convenção firmada, evidencia que a tributação pretendida não pode prevalecer sob pena de flagrante violação ao Tratado.

O tratado Brasil-Espanha desviou-se da convenção modelo da OCDE para privilegiar a tributação no país da fonte no interesse do Brasil

- Muito embora não seja o Brasil membro da OCDE, todos os tratados para evitar a dupla tributação firmados pelo país seguem em linhas gerais a convenção modelo daquela instituição. Porém, a convenção modelo da OCDE sabidamente possui cláusulas que acabam privilegiando os países desenvolvidos em detrimento dos países em desenvolvimento, como bem salientado por Alberto Xavier.

- Mas não é só quanto à atribuição de competência impositiva que a convenção modelo da OCDE tenta privilegiar a tributação no país de residência, via de regra os países desenvolvidos, "exportadores de capital". Especificamente quanto aos métodos para evitar a dupla tributação, a convenção modelo da OCDE prevê duas redações alternativas para o seu artigo 23, uma estabelecendo o método da isenção (artigo 23-A) e outra o método do crédito (artigo 23-B) - doc. 09.

- A respeito desses métodos, esclarece Klaus Vogel que em termos econômicos, o método da isenção viabiliza condições igualmente competitivas no Estado da fonte entre investidores de países diferentes — neutralidade na importação de capitais. Por outro lado, o método do crédito viabiliza igual tratamento no Estado da residência de todos os investimentos de capital, sejam feitos no país ou no exterior — neutralidade na exportação de capitais. Em termos fiscais, também, o método do crédito tende a favorecer o Estado com a maior carga tributária, tendo em vista que taxas mais baixas impostas pelo Estado da fonte, em lugar de beneficiar o contribuinte, beneficiam o Estado da residência. Incentivos fiscais oferecidos pelo Estado da fonte por razões de política econômica são esvaziados pelo Estado da residência. É por este motivo que países em desenvolvimento, em particular, veem uma desvantagem na aplicação do método do crédito.

- A convenção modelo da OCDE, contudo, mesmo na redação do artigo 23-A que contempla o método da isenção, mais favorável ao país da fonte dos rendimentos e portanto via de regra aos países em desenvolvimento, estabelece quanto aos dividendos o método do crédito, mais favorável aos países desenvolvidos. Assim, ao

celebrar um acordo para evitar a dupla tributação, principalmente como já referido acima em épocas passadas, é natural que no processo de negociação procurassem os diplomatas brasileiros, sempre que possível, modificar as cláusulas da convenção modelo com vistas a prestigiar a tributação no país da fonte dos rendimentos e a adoção do método da isenção como forma de eliminar a dupla tributação.

- Especificamente a este respeito, em artigo dedicado ao exame do histórico da experiência brasileira na celebração de acordos de bitributação, invoca-se texto atribuído a Luís Eduardo Schoueri.

- No caso do Tratado Brasil-Espanha, firmado em 1974, o êxito em tal empenho fica evidente, quanto à atribuição de competência impositiva, quando se compara alguns artigos da convenção modelo OCDE que em determinadas situações atribuíam competência exclusiva ao país da residência (doc. 09), com o artigo correspondente do Tratado firmado (doc. 10), que resguardou competência concorrente ao país da fonte (e.g., artigo 13 - ganhos de capital, artigo 22 - outros rendimentos (artigo 21 da convenção modelo), artigo 14 — rendimentos de profissões independentes, artigo 18 — pensões).

- Também quanto aos métodos para evitar a dupla tributação constaram do Tratado cláusulas que sempre foram tidas como mais favoráveis ao país da fonte, via de regra o país em desenvolvimento (é evidente que em 1974 cogitava-se sobretudo de investimentos espanhóis no Brasil, e não o inverso, até porque até o advento da Lei nº 9.249/95 o Brasil sequer tributava os rendimentos auferidos no exterior).

- Considerando-se a redação do artigo 23 do Tratado Brasil-Espanha, percebe-se claramente do § 1º que foi adotado como método para eliminar a dupla tributação o método do crédito, via de regra mais favorável ao país da residência, ou país desenvolvido (no caso a Espanha).

- Não obstante, especificamente quanto aos juros e royalties no § 2º foi estabelecido que, independentemente da alíquota efetivamente aplicada pelo país da fonte (a qual nos termos dos artigos 11 e 12 está limitada a um máximo de 15% ou 10%, conforme o caso), para a dedução (crédito) de que trata o parágrafo 1º o imposto será tido como tendo sido pago à alíquota de 20% (juros) ou 25% (royalties). Ou seja, o Estado da residência é obrigado a admitir um crédito superior ao valor do imposto efetivamente pago no país da fonte (é o que no direito estrangeiro se conhece por "matching credit").

- Desta disposição expressa decorrem duas importantes constatações. Em primeiro lugar que, diversamente do que afirmado pelo fiscal autuante, as cláusulas dos chamados "tratados para evitar a dupla tributação" não podem ser lidas buscando-se a todo custo apenas eliminar a dupla tributação e nada mais — elas devem ser lidas de modo a serem integralmente aplicadas em consonância com o princípio da boa-fé e o contexto em que inseridas, ainda que por vezes isso represente uma renúncia fiscal por um dos países signatários em montante superior à tributação ocorrida ou que possa ocorrer no outro país, ou mesmo uma dupla não tributação (caso o Brasil, por exemplo, adotasse o alíquota zero, caso em que ainda assim no país da residência deveria ser reconhecido um crédito de 20% ou 25%, como visto).

- E, em segundo lugar, que o Tratado Brasil-Espanha, e particularmente o seu artigo 23, contém cláusulas que indubitavelmente visaram prestigiar a tributação no país da fonte dos rendimentos, o que à época como visto representava sem dúvida nenhuma uma conquista para o Brasil (e em realidade continua representando nos dias

Fl. 25 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

de hoje, ainda que especificamente no caso concreto o Tratado acabe impedindo a tributação pretendida pela fiscalização).

- O mesmo ocorre quanto aos §§ 3º e 4º que estabelecem que os dividendos pagos por um residente de um país signatário a residente do outro país signatário serão isentos de tributação neste último país.

- Em realidade, tanto o "matching credit" como a isenção são duas formas clássicas de se privilegiar a tributação no país da fonte dos rendimentos, no interesse dos países em desenvolvimento, como bem salientado pelo jurista português Manoel Pires.

- Assentado que o Tratado firmado entre o Brasil e a Espanha para evitar a dupla tributação seguiu a convenção modelo da OCDE, mas nela introduziu alterações pontuais visando prestigiar a tributação no país da fonte, cumpre agora analisar pontualmente o argumento objeto do lançamento ora impugnado.

Os arts. 7º, 10 e 23 do tratado Brasil-Espanha impedem a tributação pretendida

- Sustenta o fiscal autuante que nem o art. 7º nem os arts. 10 e 23 do Tratado Brasil-Espanha impediriam a aplicação do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2002.

- Os comentários da OCDE invocados pelo fiscal autuante, quanto à compatibilidade das normas "CFC" ("Controlled Foreign Companies") com o artigo 7º do Tratado, além de terem sido introduzidos após a celebração do Tratado em questão, não sendo portanto instrumento válido como fonte de interpretação do sentido do Tratado anteriormente firmado, são ainda absolutamente inaplicáveis no caso, uma vez que para este efeito dado seu caráter amplo e irrestrito não se poderia jamais equiparar a norma do artigo 74 da MP 2158-35/2002 a uma verdadeira norma CFC.

- Realmente, diversamente do que exemplificativamente veio a fazer a Lei n.º 12.973/2014, o dispositivo legal em questão não estabelece qualquer distinção em função do local de domicílio da investida estrangeira (se sujeita ou não a regime fiscal privilegiado), da natureza das receitas que deram origem ao seu lucro (se ativas ou passivas), ou mesmo em função do tempo em que os lucros estiveram à disposição da empresa investida sem terem sido distribuídos, estabelecendo pura e simplesmente, para toda e qualquer controlada no exterior, a automática ficção de disponibilização dos lucros no encerramento de cada ano-base.

- Ora, dispondo como visto o Tratado Brasil Espanha que os lucros auferidos por uma controlada espanhola somente são tributáveis na Espanha (art. 7º) e que os lucros distribuídos por uma empresa espanhola (dividendos) estão isentos de tributação no Brasil (art. 23), é evidente que, sob qualquer enfoque que se examine a questão, ao estabelecer unilateralmente o governo brasileiro por meio do art. 74 da MP 2.158-35/2002 uma ficção de disponibilização exatamente daquele lucro da empresa estrangeira, de modo a tributá-lo mediante sua adição ao lucro real da empresa brasileira, incorreu sim em flagrante violação ao Tratado e ao art. 98 do CTN.

- E é exatamente isso o que já decidiu o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n.º 1.325.709/RJ. Nesse ponto, vale observar que tal decisão do E. STJ reformou a decisão da Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região quanto à inexistência de conflito entre a norma tributária interna e os acordos para evitar dupla tributação referida pelo TVF e cuja ementa foi nele parcialmente transcrita na E. 653, sendo certo que muito embora o fiscal autuante

Fl. 26 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

tenha aparentemente se esquecido de indicar os dados relativos ao processo em que tal decisão foi proferida, pesquisa de jurisprudência com base nas palavras constantes da ementa efetuada no sítio eletrônico do TRF da 2ª Região revela que a decisão invocada pela fiscalização refere-se ao processo n.º 0002937-09.2003.4.02.5101, de interesse da Cia. Vale do Rio Doce, sendo assim a emblemática decisão justamente aquela que foi reformada pelo STJ por meio do Recurso Especial n.º 1.325.709/RJ acima mencionado.

- Assim, seja por violação art. 7º, seja porque admitindo-se como válida a disponibilização ficta prevista no artigo 74 da MP 2.158/2002 tal ficção deve se dar com as mesmas consequências que decorreriam da efetiva distribuição daqueles lucros, inclusive quanto ao reconhecimento da isenção prevista no Tratado em vigor (art. 23), sobretudo porque a Espanha efetivamente tributará aqueles lucros quando de sua distribuição, sob pena de burla ao Tratado e ocorrência da bitributação que o mesmo visou evitar.

- Realmente, não fosse assim ter-se-ia que admitir que um dos países signatários do Tratado pudesse unilateralmente burlá-lo mediante o simples estabelecimento de um momento antecipado para realização de uma tributação que em condições normais não lhe seria permitida.

Quando menos seria aplicável o tratado celebrado entre o Brasil e Argentina quanto à parcela do lucro da Monthiers decorrente de sua participação na empresa argentina Pampa

- Cabe salientar que ainda que para argumentar se admitisse a procedência do raciocínio da fiscalização no que se refere à Jaluia refutado pela Impugnante no item 11.1, ele também deveria se aplicar à sua controlada uruguaia Monthiers, que também é uma holding, sobretudo quando se considera que o fiscal autuante deu o mesmo tratamento a essas duas sociedades quando afirmou que "Embora tenha o sujeito passivo classificado tanto a Jaluia Spain, S.L. quanto a Monthiers S.A. como empresas operacionais, se considerarmos atividades operacionais como transações ou outros eventos não definidos como atividades de investimentos ou financiamento, ou seja, como aquelas que geralmente envolvem a produção e venda de produtos e a prestação de serviços, claro está que aludidas empresas não desenvolveram atividades operacionais, comportando-se como verdadeiras holdings puras".

- Nesse caso, considerando-se que parte substancial do lucro da Monthiers que a fiscalização pretende tributar na Eagle foi originalmente gerado pela empresa operacional Malteria Pampa S.A., domiciliada na Argentina, o que acarretou a redução do resultado negativo de equivalência patrimonial constante das demonstrações financeiras da Monthiers, o mesmo critério que levou a fiscalização a desconsiderar o regime jurídico do local de domicílio da Jaluia (no caso o tratado Brasil-Espanha) pelo fato de tal sociedade ser supostamente "não operacional" deve também resultar na não consideração do regime jurídico do local de domicílio da Monthiers (no caso a ausência de tratado entre Brasil e Uruguai), também supostamente "não operacional", para que seja então considerado o regime jurídico do local de domicílio da empresa onde foi originalmente gerado parte dos lucros em questão, país com o qual o Brasil mantém Tratado de dupla tributação.

- Neste passo, cumpre ressaltar que o Tratado Brasil-Argentina (doc. 11) possui exatamente o mesmo tratamento já acima examinado do Tratado Brasil Espanha seja no que diz respeito aos lucros (art. 7º), seja no que tange aos dividendos (art. 100 e

Fl. 27 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

23). Com efeito, quanto aos lucros a redação do art. 70 do Tratado Brasil-Argentina é idêntica à do Tratado Brasil-Espanha.

- Verifica-se, assim, que os dividendos são preferencialmente tributáveis no país onde reside a empresa beneficiária desses dividendos. Assim, se uma empresa brasileira mantém uma subsidiária domiciliada na Argentina, os dividendos distribuídos por essa empresa argentina, poderiam, em princípio, ser tributados no Brasil, quando para cá efetivamente pagos.

- Portanto, autorizando o Tratado a tributação dos dividendos quando pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante, não pode a legislação interna do outro Estado Contratante burlar aquela norma mediante estabelecimento unilateral de uma ficção de pagamento.

- Nesse sentido, vale referir voto condutor do I. Conselheiro João Otávio Opperman Thomé no acórdão n.º 1102-001.247 em que analisa justamente o tratado celebrado entre Brasil e Argentina. A propósito, invoca-se o que estabelece o parágrafo 2º do artigo 23 do Tratado Brasil-Argentina.

- No caso, a participação detida pela impugnante na Malteria Pampa é de 40%, como consta do TVF. Assim, mesmo se válida fosse a ficção de pagamento dos dividendos ou estivesse correta a interpretação defendida pela fiscalização, considerando que no caso a Eagle era detentora de mais de 10% do capital de sua controlada na Argentina, e prevendo expressamente o artigo 10 do Tratado que aqueles dividendos são tributáveis na Argentina, são eles então isentos de tributação no Brasil.

- Fica assim demonstrado que quando menos não estaria sujeita à tributação a parcela do lucro da Monthiers correspondente à sua participação no lucro auferido pela Malteria Pampa.

Quanto à contribuição social sobre o lucro

- Por fim, vale ressaltar que com o advento da Lei n.º 13.205/15 dúvida não há na atualidade quanto à aplicação dos Tratados referidos nos itens 11.1 e 11.2 acima também à CSLL, inclusive quanto a fatos geradores anteriores.

- Com efeito, se é que alguma dúvida pudesse existir a esse respeito, ficou absolutamente superada com o advento do artigo 11 da Lei n.º 13.202/15. Como se vê, tratando-se tal regra de norma expressamente interpretativa, aplica-se aos fatos geradores a ela anteriores por força do inciso I do artigo 106.

Se devido algum valor, não seria aquele lançado

- Admitindo-se para argumentar que em razão dos argumentos acima expostos já não seja integralmente cancelado o lançamento quanto aos lucros atribuídos à controlada Jalua, de todo modo o valor devido jamais seria aquele lançado.

- Isto porque, tal como ocorrido relativamente à Cympay, controlada indireta da Aspen, e pelos mesmos fundamentos já demonstrados no que diz respeito àquela empresa no item 1.2 da presente impugnação, também quanto à Jalua deixou de considerar o fiscal autuante o direito à compensação dos impostos pagos por suas controladas indiretas no exterior, razão pela qual a Impugnante anexa à presente os comprovantes daqueles pagamentos (doc. 12), no valor total (na proporção da participação societária detida) de R\$2.052.018,61 + R\$4.801.204,49 (Malteria

Pampa), R\$4.436.338,82 (Musa — Malteria Uruguay) e R\$20.410.588,33 + R\$750.003,87 (Londrina).

Ilegitimidade da disponibilização ficta do artigo 74 da MP 2158-35/2001

• Em que pesem os argumentos acima expostos, cumpre salientar que no caso a autuação tem por base exclusivamente a disponibilização ficta dos lucros auferidos por aquelas controladas da Impugnante no exterior, nos termos do artigo 74 da MP n.º 2.158-35/2001, e não qualquer evento concreto de disponibilização efetiva daqueles lucros.

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

• Vale ressaltar que muito embora o Supremo Tribunal Federal tenha julgado constitucional o dispositivo legal em questão quanto às controladas situadas em paraísos fiscais, ainda não foi decidida a validade da norma quanto às controladas situadas em países não sujeitos a regime de tributação privilegiada, o que no caso concreto abrange não só a Jalua e Monthiers mas também a própria Aspen, posto que embora domiciliada nas Ilhas Bahamas como já visto anteriormente todo o resultado positivo daquela empresa foi obtido por sua controlada Aspen, domiciliada no Uruguai (c.f. organograma de fl. 263 e balanço da Aspen de fls. 197/199).

Da necessidade de exclusão da reserva legal do lucro tributável

• Como visto, os lançamentos foram lavrados sob o argumento de que a Eagle deixou de adicionar, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL do ano-base de 2011, os lucros auferidos pelas suas controladas nos exterior (Aspen, Brahmaco e Jalua).

• Conforme se infere do organograma de fls. 263, a Aspen é controladora da uruguaia Cympay e a Jalua possui 100% do capital da uruguaia Monthiers, que por sua vez participa em 40% na empresa argentina Pampa, a qual detém 100% do capital da uruguaia Malteria Uruguay. Por essa razão, o resultado da Cympay foi

Fl. 29 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

consolidado no resultado da Aspen e entendeu o fiscal atuante por, afastando o método do custo de aquisição previsto na legislação espanhola, consolidar o resultado da Monthiers (e suas controladas) no resultado da Jalua.

- Ocorre que não se atentou o fiscal atuante que a Cympay, a Monthiers e a Malteria Uruguava (MUSA) estão localizados no Uruguai, motivo pelo qual, ainda que não sejam acolhidos os argumentos anteriormente expostos, quando menos devem ser excluídos os valores correspondentes à reserva legal do valor do lucro daquelas empresas objeto de lançamento. Com efeito, a constituição de reserva legal não passível de distribuição é obrigatória por força do artigo 93 da Ley 16.060, do Uruguai.

- O mesmo se aplica quanto à empresa argentina Malteria Pampa, por força do art. 70 da Ley de Sociedades Comerciales (Ley n.º 19.570).

- Pela simples leitura dos dispositivos acima já se observa que a "reserva legal" na legislação uruguaia e argentina tem a mesma natureza jurídica da "reserva legal" prevista na legislação societária brasileira, mais especificamente no artigo 193 da Lei n.º 6.404/76, tendo por fim assegurar a integridade do capital social. Tal como previsto na legislação brasileira, a legislação uruguaia e Argentina estabelece que referida reserva é constituída pela destinação de 5% do lucro líquido do exercício, até o montante de 20% do capital social.

- No entanto, embora seja constituída pela apropriação de parte do lucro líquido do exercício, tal reserva tem destinação específica (dar proteção aos credores), não podendo ser utilizada para qualquer outro fim. Portanto, comprovada a existência de obrigação legal para a sua constituição, o valor da reserva legal não pode compor o lucro da pessoa jurídica no exterior para fins de tributação do lucro supostamente disponibilizado.

- A esse respeito, cabe referir precedente da 4ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes que decidiu, à unanimidade de votos, que o valor da reserva legal deve ser excluído dos lucros da filial de sociedade estrangeira estabelecida no Brasil pois é considerado automaticamente disponibilizado à sua matriz no exterior. No mesmo sentido pode ser citada a seguinte decisão da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Finalmente, vale trazer à baila decisão recentemente proferida pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF que, por unanimidade de votos, excluiu o valor da reserva legal da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

- Assim é que, evidentemente, deve ser excluído do lançamento o valor correspondente à reserva legal obrigatória daquelas sociedades.

A NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

(Deixo de reproduzir o relato tendo em vista que a matéria encontra-se sumulada nessa Conselho)

Conversão do julgamento em diligência

Por meio do Despacho n.º 214, datado de 31/05/2017, o presidente da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/BHE, anuindo com proposta do relator, determinou a conversão do julgamento em diligência para:

- verificar, quanto às empresas às quais foram atribuídos os pagamentos de impostos no exterior que a impugnante pretende compensar, se os seus rendimentos

Fl. 30 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

foram acrescentadas ou se refletiram, direta ou indiretamente (por via de equivalência patrimonial), em que proporção, nos lucros apurados pelas controladas da Eagle S/A no exterior e que foram objeto de tributação pelo lançamento de ofício;

- verificar se os comprovantes de pagamento apresentados pela impugnante ou outros que eventualmente forem fornecidos durante a diligência, satisfazem os requisitos materiais e formais estabelecidos na legislação tributária, especialmente pelo artigo 26 da Lei n.º 9.249, de 1995, ou, alternativamente, se for o caso, pelo artigo 16 da Lei n.º 9.430, de 1996;

- apurar, levando-se em conta as informações obtidas em razão da execução dos itens anteriores, os valores a cuja compensação o sujeito passivo porventura comprovadamente faça jus, observando-se os requisitos, condições limites fixados na legislação tributária, especialmente o disposto no artigo 26 da Lei n.º 9.249, de 1995, no artigo 16 da Lei n.º 9.430 de 1996, e no artigo 14 da Instrução Normativa SRF n.º 213, de 2002;

- antes de o processo ser remetido de volta a esta DRJ, dar ciência ao sujeito passivo do resultado da diligência e de novos documentos eventualmente juntados aos autos, abrindo-se lhe o prazo de trinta dias para se manifestar, se assim o desejar.

Realizada a diligência, a autoridade fiscal dela incumbida expõe no relatório a folhas 2.250 a 2.272 os trabalhos executados, as provas reunidas e as conclusões a que chegou. Desse relatório extraem-se as observações e argumentos resumidos adiante.

- A Ambev S/A foi cientificada do início do procedimento fiscal de diligência em 03/07/2017 e foi intimada a apresentar documentos e esclarecimentos adicionais. Foram realizadas as análises necessárias, cujas conclusões são relatadas a seguir, respondendo aos quesitos formulados no despacho da DRJ/ BHE.

ASPEN EQUITIES CORPORATION

- No período objeto do procedimento fiscal de fiscalização, 01/01/2011 a 31/12/2011, a Aspen Equities Corporation, com sede nas Ilhas Bahamas, detinha participação de 98,62% no capital social da Cympay S.A., empresa sediada em Montevideú, Uruguai.

- Conforme mostra o balanço patrimonial da Aspen Equities Corporation encerrado em

31/12/2011, o investimento na Cympay S.A., registrado por US\$ 137.172.430, representava em torno de 88% do total de seus ativos, registrado por US\$156.226.301. Tratava-se, portanto, de empresa holding, cujos resultados se compunham primordialmente do reconhecimento da equivalência patrimonial da sua controlada uruguia e, marginalmente, de atividades financeiras próprias.

- Do exame da demonstração de resultados da Aspen, referente ao ano de 2011, verifica-se que o resultado de equivalência patrimonial proveniente da Cympay S.A. foi reportado em US\$ 34.497.071, enquanto o lucro apurado no período, em US\$ 33,687,002.

- À luz desse disciplinamento normativo contido no artigo 14, § 7º, da IN SRF n.º 213, de 07/10/2002, cumpre aferir em que medida o resultado da Cympay S.A. contribuiu para a formação do lucro da Aspen Equities Corporation submetido à

Fl. 31 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

tributação de ofício, para assim possibilitar a determinação do limite ao direito à compensação dos tributos pagos no exterior.

- Considerando que o lucro da Cympay S.A. apropriado na sua controladora Aspen, em face do reconhecimento da equivalência patrimonial, foi reportado em US\$ 34.497.071 e que o lucro líquido submetido à tributação de ofício foi de US\$ 33.687.002, é possível concluir que o resultado da controladora deriva integralmente do lucro da controlada uruguaia refletido em suas demonstrações financeiras.

- No entanto, parte do lucro apropriado da controlada uruguaia foi compensado com despesas geradas na própria Aspen Equities Corporation, de modo que o IRPJ e a CSLL lançados de ofício incidiram sobre apenas 97,65% (= US\$ 33.687.002 / US\$ 34.497.071) do lucro da Cympay S.A.

- Por fim, posto que a Aspen Equities Corporation detinha participação societária de 98,62% no capital da Cympay S.A., o direito à compensação fica limitado a 96,30% (= 97,65% x 98,62%) do imposto de renda pago pela controlada uruguaia.

- Vale lembrar que a IN SRF n.º 213, de 07/10/2002, estabelece em seu art. 14, § 9º, um segundo limite à compensação do tributo pago no exterior, a qual não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional devidos, calculados sobre o valor dos lucros computados na apuração do lucro real.

- O saldo do imposto pago no exterior, submetido aos aludidos limites, não aproveitados para compensar o imposto de renda devido pela investidora brasileira, poderá ser aproveitado para compensar a CSLL devida pelo cômputo desse mesmo lucro auferido no exterior na sua base de cálculo, nos termos do art. 15 da IN SRF n.º 213, de 07/10/2002.

- Na resposta ao Termo de Início do Procedimento Fiscal, datado de 14/08/2017, a diligenciada apresentou traduções juramentadas das Declarações de Impostos – Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) / Responsáveis Adiantamentos do IRAE, Imposto sobre o Patrimônio e ICOSA (Formulário 2176) da Cympay S.A., referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2011.

- Solicitadas por meio do Termo de Intimação n.º 4, a diligenciada, na resposta datada de 06/11/2017, apresentou as cópias das declarações originais que serviram de base para as referidas traduções juramentadas.

- Adicionalmente, a diligenciada apresentou cópia da Declaração de Impostos – IRAE, Imposto sobre o Patrimônio e ICOSA (Formulário 2149), referente ao período 01/07/2010 a 30/06/2011, bem como os seguintes esclarecimentos a respeito das rubricas “ICOSA anticipo a pagar”, “IRAE anticipo a pagar” e “Patrimônio anticipo a pagar”:

- 1.1) Quanto ao Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas – ICOSA, como o próprio nome sugere, trata-se de tributo devido pelas sociedades anônimas, nos termos do Título 16 – IMPUESTO DE CONTROL DE LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS do Texto Ordenado 1996 e do Decreto 450/02, sendo o mesmo calculado com base nas alíquotas de 1,5% (na constituição da sociedade) e 0,75% (em cada período-base) sobre o montante equivalente a 578.478 UI (“Unidades Indexadas”), considerando a cotação da UI em 31.12 de cada período. De acordo com o art. 9º do Decreto 450/02, os contribuintes do ICOSA devem realizar antecipações calculadas com base na alíquota de 0,0625% da referida base.

Fl. 32 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

- 1.2) Quanto ao Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas – IRAE, trata-se do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica uruguaio, previsto no Título 4 – IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS do Texto Ordenado 1996 e no Decreto 150/07. Referido imposto é devido anualmente com base na alíquota de 25% sobre a renda auferida pelas empresas uruguaias decorrentes de atividades desenvolvidas no Uruguai. De acordo com o art. 170 do Decreto 150/07, os contribuintes do IRAE devem efetuar recolhimentos/antecipações mensais desse imposto, calculados em função dos “Ingressos brutos” auferidos no ano-base anterior com base em tabela progressiva prevista no art. 93 do Título 4 – IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS do Texto Ordenado 1996.

- 1.3) Quanto ao Impuesto al Patrimonio – PAT, trata-se de imposto devido sobre ativos/bens situados no Uruguai no encerramento do ano fiscal, nos termos do Título 14 – IMPUESTO AL PATRIMONIO do Texto Ordenado 1996 e do Decreto 30/15. Vale salientar que nos termos do art. 5º do Decreto 30/15, os contribuintes devem efetuar recolhimentos mensais correspondentes a 11% do PAT devido no ano anterior, após a dedução do ICOSA.

- Ao examinar as declarações mensais Formulário 2176, e cotejando-as com a planilha que demonstra os impostos pagos pela Cypay S.A. no Uruguai - cujos montantes o sujeito passivo pretende sejam compensados com os tributos incidentes sobre os lucros auferidos no exterior pela Aspen Equities Corporation, percebe-se que a apresentação das aludidas declarações teve por objetivo comprovar o recolhimento das antecipações Adiantamentos do IRAE, do Imposto sobre o Patrimônio e do ICOSA. O Formulário 2176 se apresenta, pois, como declarações de impostos mensais, nas quais são informados os débitos e créditos de IVA, bem como as antecipações mensais dos demais impostos mencionados.

- No entanto, pelas regras previstas na legislação que rege a Tributação sobre Bases Universais – TBU, é facultado ao contribuinte compensar somente o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos ou ganhos de capital que vierem a ser computados no lucro real, conforme dispõe o art. 26 da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995.

- O art. 14, §§ 1º e 8º, da IN SRF n.º 213, de 07/10/2002, a qual normatiza os dispositivos legais da TBU, estabelece de forma cristalina que é passível de compensação com o imposto de renda devido no Brasil tributo efetivamente pago que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada.

- E, de acordo com os esclarecimentos trazidos pelo próprio sujeito passivo, o Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas – ICOSA é um tributo devido pelas sociedades anônimas calculado pela aplicação de alíquotas estabelecidas em lei sobre uma base de cálculo fixa, equivalente a 578.478 UI (“Unidades Indexadas”). O Impuesto al Patrimonio – PAT, por sua vez, é um tributo que incide sobre bens e ativos situados no Uruguai, pertencentes ao contribuinte no encerramento do ano fiscal.

- Ademais, depreende-se da sistemática de apuração dos saldos de cada um dos impostos informados nas declarações mensais Formulário 2176 que apenas o ICOSA pode ser deduzido na apuração do Imposto sobre o Patrimônio (campo 341 - ICOSA), de modo que, embora o Impuesto al Patrimonio e ICOSA sejam apurados e declarados nas mesmas declarações de impostos (Formulário 2176 e Formulário 2149), não guardam nenhuma relação com o IRAE (imposto de renda pessoa jurídica uruguaio).

Fl. 33 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720131/2016-67

- Conclui-se, assim, que tanto o Impuesto de Control de las Sociedades Anónimas – ICOSA como o Impuesto al Patrimonio – PAT não se enquadram no conceito de imposto de renda, por não incidirem sobre lucros, bem como não guardam nenhuma relação com o IRAE, e, sendo assim, não preenchem os requisitos legais que permitiriam sua compensação com o imposto de renda devido no Brasil, incidente sobre os lucros da controlada uruguaia, refletidos nos resultados da Aspen Equities Corporation submetidos à tributação pelo lançamento de ofício, tenham sido esses tributos efetivamente pagos ou não.

- Em face dessa ressalva, a análise do presente quesito limita-se ao Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas – IRAE, único dos três tributos invocados pelo sujeito passivo que se enquadra no conceito de imposto de renda e, conseqüentemente, compensável com o devido no País em decorrência do lucro auferido pela Cympay S.A. ter contribuído na formação do resultado tributado de ofício da Aspen Equities Corporation.

- Ainda que se considere apenas o IRAE passível de compensação, a comprovação do efetivo pagamento das antecipações mensais do imposto de renda (IRAE ANTICIPO), referentes ao ano de 2011, se mostrou complexa em face da declaração de impostos Formulário 2176 tratar os débitos e créditos de tributos de forma consolidada. Ou seja, somam-se todos as antecipações de tributos devidas, nas quais se incluem também as do Imposto sobre o Patrimônio e as do ICOSA, além de outros tributos, para só então ser compensadas com os créditos do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA).

- Ademais, o saldo após a compensação, quando resultou devedor, foi liquidado de diversas formas, conforme sumarizado na tabela constante do relatório fiscal.

- A partir dos esclarecimentos apresentados pela diligenciada a respeito das formas de quitação, demandadas no Termo de Intimação nº 6, é possível definir as diferentes modalidades de quitação da seguinte forma:

o Caja – Banco: trata-se de quitação do saldo devedor (= total débitos – total créditos) apurado na declaração de impostos Formulário 2176, realizado por intermédio de pagamento bancário.

o Compensados com Créditos: trata-se de liquidação dos débitos apurados na declaração de impostos Formulário 2176 por meio de compensação com créditos de IVA originados no próprio mês, apurados nessa mesma declaração.

o Computados - Pagos a Cuenta: trata-se de outra modalidade de compensação, na qual o saldo devedor apurado na declaração de impostos Formulário 2176 é submetido à compensação com créditos oriundos de outras declarações (Formulário 2176 e/ou Formulário 2149), decorrentes de “...pagamento realizado à DGI quando não existe nenhum tributo devido, ou seja, é uma espécie de crédito voluntário, que é posteriormente utilizado para compensação de antecipações e tributos.”

- Na primeira modalidade de quitação mencionada, Caja – Banco, a diligenciada logrou comprovar os pagamentos efetuados nos meses de janeiro, fevereiro e outubro, com a apresentação de cópias das declarações de impostos Formulário 2176 devidamente acompanhadas das autenticações mecânicas do banco arrecador.

- Quanto aos meses de setembro e novembro, embora a autenticação mecânica esteja borrada e, portanto, ilegível, vale observar que a declaração de impostos Formulário 2176 apresenta uma espécie de guia de recolhimento (“boleto de pago”)

em que se discrimina o montante a ser pago, o que confere uma relativa segurança para concluir que o valor indicado nessa guia coincide com o da autenticação mecânica.

- No que se refere à modalidade de quitação Compensados com Créditos, a diligenciada alega que a existência dos créditos oriundos de IVA apurados no próprio mês, utilizados para compensar as antecipações de diversos tributos, se comprova pela simples entrega das declarações de impostos Formulário 2176 em que essa forma de liquidação foi utilizada, posto que aludidos créditos de IVA estariam nelas devidamente declarados.

- Entretanto, quando muito, a declaração no Formulário 2176 poderia ser um indicador da existência desses créditos de IVA, partindo-se da presunção de que os valores declarados refletem fidedignamente os livros contábeis/fiscais e, principalmente, não contenham erros, omissões ou imprecisões. Obviamente, a aferição desses créditos implicaria uma complexa e trabalhosa verificação da apuração do IVA, o que é impraticável, além de fugir do escopo de um procedimento fiscal de diligência, o qual se pretende pontual, célere e objetivo. Sem mencionar que tais créditos de IVA poderiam ter sido glosados pelo fisco uruguaio em eventual revisão de ofício ou procedimento de fiscalização.

- Por fim, na modalidade de quitação Computados - Pagos a Cuenta, o Item 8 – Meios de Pagamento da declaração de impostos Formulário 2176 indica o tipo e o número da declaração em que se teria(m) apurado(s) o(s) crédito(s) utilizado(s) para compensar o saldo devedor apurado nas declarações que se valeram dessa forma de liquidação.

- Numa tentativa de verificar a existência desses créditos, a diligenciada foi instada a apresentar cópia das declarações em que foram apurados os créditos utilizados na compensação de antecipações e tributos, destacando as fichas e campos que registram tais saldos, por meio do Termo de Intimação nº 7. Em resposta datada de 16/04/2018, a diligenciada teceu as alegações transcritas no relatório fiscal. Em síntese, a Intimada esclareceu que o mecanismo do "Pagos a Cuenta" se consubstancia em créditos do contribuinte uruguaio, os quais são utilizados/compensados no Formulário 2176.

- Nesse cenário, cumpre destacar que a legislação do Uruguai, em seu Código Tributário (Outros_03), prevê expressamente o mecanismo da Compensação/"Pagos a Cuenta" como modo de extinção da obrigação tributária: Artículo 28.- (Modos de extinción de Ia obligación).- La obligación tributaria puede extinguirse por pago, compensación, confusión, remisión y prescripción.

- Posto isto, fica claro que a indicação do "Pagos a Cuenta" no Formulário 2176, faz prova de seu pagamento, já que a compensação é método de extinção da obrigação.

- Em suma: (i) o "Pagos a Cuenta" é um crédito; (ii) a compensação do crédito de "Pagos a Cuenta" é feita no Formulário 2176; (iii) a compensação é espécie de extinção do crédito tributário; (iv) a Intimada comprovou a forma de quitação do "Pagos a Cuenta". Logo, não há dúvida que a comprovação do Pagamento de Pagos a Cuenta se faz pelo próprio Formulário 2176."

- Analogamente, a indicação de declarações em que créditos tributários teriam supostamente sido apurados, utilizados para liquidar o saldo devedor do Formulário

2176, pode, quando muito, ser tomado como um indício da existência desses créditos, e nunca como uma prova definitiva, como pretende a diligenciada.

- Assim como uma declaração entregue com todos os campos preenchidos com zeros não significa que um contribuinte esteve inativo no período – pelo contrário, sugere entrega sem preenchimento, uma declaração indicando créditos compensáveis não significa necessariamente sua existência. Afinal, até que as informações declaradas sejam homologadas pelo fisco uruguaio, a declaração pode ser alterada voluntariamente, por meio de declarações retificadoras, ou sofrer alterações de ofício, por meio de revisões ou procedimentos de fiscalização.

- No demonstrativo constante do relatório fiscal, encontram-se compilados os valores das antecipações do IRAE pretensamente quitados em cada um dos meses do ano de 2011, extraídos das declarações de impostos Formulário 2176 – lembrando que as antecipações do IRAE se afiguram apenas como uma das parcelas que compõem o total de débitos declarados, bem como um sumário das conclusões em face dos documentos e esclarecimentos apresentados pela diligenciada.

- Até aqui as verificações se limitaram às antecipações do IRAE, cujas apuração e liquidação são informadas na declaração de impostos Formulário 2176. No entanto, por se tratar de meras antecipações, os montantes efetivamente liquidados e devidamente informados no Formulário 2176 se submetem ainda aos ajustes na declaração do período anual do Formulário 2149, podendo resultar em saldo de imposto credor (a restituir) ou devedor (a pagar).

- Portanto, cumpre ainda verificar se a soma das antecipações mensais do IRAE excede ou não o IRAE apurado no exercício fiscal (anual), bem como se o saldo devedor foi efetivamente pago ou se o saldo credor foi restituído ou utilizado para compensar impostos apurados em exercícios subsequentes, conforme se apure saldo credor ou devedor de imposto no Formulário 2149.

- Em suma, as regras uruguaias se assemelham às brasileiras, exigindo-se antecipações mensais do imposto de renda (IRAE), as quais são submetidas aos ajustes na declaração do período anual, por meio das mencionadas declarações de impostos: Formulário 2176 – declaração mensal das antecipações dos impostos (informa-se a forma de quitação das antecipações); Formulário 2149 – declaração anual dos ajustes para apuração do imposto definitivo a pagar ou a restituir (informa-se o pagamento do saldo devedor ou destinação dada ao saldo credor) .

- Uma dificuldade adicional se apresenta em face do exercício social da Cypay S.A. não coincidir com o ano civil, iniciando-se no dia 1º de julho de cada ano e se encerrando no dia 30 de junho do ano subsequente. Em decorrência dessa particularidade, o ajuste das antecipações apuradas e liquidadas mensalmente com o efetivamente devido no encerramento do exercício social em 30 de junho de cada ano terá sempre por base de cálculo resultados fiscais gerados parte num ano, parte no ano subsequente, de modo que o imposto devido apurado em 30/06/2011 refere-se a lucros gerados parcialmente em 2010 e parcialmente em 2011, enquanto o imposto devido apurado em 30/06/2012 refere-se a lucros gerados parcialmente em 2011 e parcialmente em 2012.

- Assim, além das declarações das antecipações mensais informadas no Formulário 2176 dos meses de janeiro a dezembro de 2011, é necessário examinar também as duas declarações anuais do Formulário 2149: a do período 2011-6, que

Fl. 36 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720131/2016-67

abrange os meses de julho de 2010 a junho de 2011, e a do período 2012-6, que abrange os meses de julho de 2011 a junho de 2012.

- Relativamente à declaração de impostos Formulário 2149 da Cypay S.A., referente ao período 01/07/2010 a 30/06/2011, o Quadro 6 - Liquidação de Impostos (IRAE) registra os dados transcritos no relatório fiscal.

- A linha 327 – Imposto de renda após dedução de antecipações mínimas representa o IRAE devido após exonerações e deduções de antecipações mínimas, calculado com base no lucro fiscal apurado no período de 01/07/2010 a 30/06/2011, enquanto a linha 302 – Imposto de renda complemento de antecipações representa o somatório das antecipações mensais de IRAE informadas nas declarações de impostos Formulário 2176, dos meses de julho/2010 a junho/2011.

- Tendo em vista que a verificação se restringe a 2011 – importando somente o 1º semestre de 2011, a menos que a Cypay S.A. tivesse levantado demonstrações financeiras e respectivas apurações de resultados fiscais parciais para cada um dos semestres que compõe seu exercício fiscal, não é possível precisar o quanto do imposto devido se refere à parcela do lucro fiscal gerado no período de 01/07/2010 a 31/12/2010 (2º semestre de 2010) ou àquela gerada no período de 01/01/2011 a 30/06/2011 (1º semestre de 2011).

- No entanto, é possível verificar que o somatório das antecipações de IRAE informadas nas declarações de impostos Formulário 2176 dos meses de janeiro/2011 a junho/2011 (1º semestre de 2011) perfaz o total de 12.436.187 UYU, inferior, portanto, ao IRAE devido após exonerações e deduções de antecipações mínimas, registrado por 27.702.205 UYU na declaração de ajuste anual Formulário 2149, referente ao exercício fiscal na íntegra, de 01/07/2010 a 30/06/2011 (2º semestre de 2010 e 1º semestre de 2011).

- Assim, diante da mencionada dificuldade, não resta outra alternativa que não a de presumir que as antecipações de IRAE referentes ao 1º semestre de 2011 (12.436.187 UYU) não superam o IRAE devido calculado sobre a parcela do lucro fiscal gerado no período de 01/01/2011 a 30/06/2011 (27.702.205 UYU rateado para o 1º semestre de 2011), se apurado fosse, num esforço de se adotar o critério mais benéfico à diligenciada.

- Observe-se que na hipótese em que o IRAE devido, apurado no exercício fiscal compreendido entre 01/07/2010 a 30/06/2011 (ex.: 10.000.000 UYU), fosse menor do que as antecipações de IRAE referentes ao 1º semestre de 2011 (12.436.187 UYU), somente seria possível acatar as antecipações liquidadas até o limite do IRAE devido (no exemplo, 10.000.000 UYU).

- Ademais, tendo em vista que as antecipações de IRAE referentes ao 1º semestre de 2011 (12.436.187 UYU) foram inferiores ao IRAE após exonerações e deduções de antecipações mínimas (27.702.205 UYU) e ao complemento de antecipações IRAE (51.056.613 UYU) do exercício fiscal 2011-06, referente ao período de 01/07/2010 a 30/06/2011, entendemos desnecessário verificar o excesso de antecipações em face do IRAE apurado no exercício fiscal.

- Semelhante raciocínio se aplica à declaração de impostos Formulário 2149 da Cypay S.A., referente ao período 01/07/2011 a 30/06/2012, cujo Quadro 6 - Liquidação de Impostos (IRAE). A linha 327 – Imposto de renda após dedução de antecipações mínimas representa o IRAE devido após exonerações e deduções de

Fl. 37 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

antecipações mínimas, calculado com base no lucro fiscal apurado no período de 01/07/2011 a 30/06/2012, enquanto a linha 302 – Imposto de renda complemento de antecipações representa o somatório das antecipações mensais de IRAE informadas nas declarações de impostos Formulário 2176, dos meses de julho/2011 a junho/2012.

- Considerando que a verificação se restringe a 2011, importa somente o 2º semestre de 2011. A menos que a Cypay S.A. tivesse levantado demonstrações financeiras e respectivas apurações de resultados fiscais parciais para cada um dos semestres que compõe seu exercício fiscal, também aqui não é possível precisar o quanto do imposto devido se refere à parcela do lucro fiscal gerado no período de 01/07/2011 a 31/12/2011 (2º semestre de 2011) ou àquela gerada no período de 01/01/2012 a 30/06/2012 (1º semestre de 2012).

- Analogamente, é possível verificar que o somatório das antecipações de IRAE informadas nas declarações de impostos Formulário 2176 dos meses de julho/2011 a dezembro/2011 (2º semestre de 2011) perfaz o total de 31.438.683 UYU, inferior, portanto, ao IRAE devido após exonerações e deduções de antecipações mínimas, registrado por 272.426.430 UYU na declaração de ajuste anual Formulário 2149, referente ao exercício fiscal na íntegra, de 01/07/2011 a 30/06/2012 (2º semestre de 2011 e 1º semestre de 2012).

- Da mesma forma, presume-se que as antecipações de IRAE referentes ao 2º semestre de 2011 (31.438.683 UYU) não superam o IRAE devido calculado sobre a parcela do lucro fiscal gerado no período de 01/06/2011 a 31/12/2011 (272.426.430 UYU rateado para o 2º semestre de 2011), se apurado fosse, em igual esforço de se adotar o critério mais benéfico à diligenciada.

- Observe-se que, em face das antecipações de IRAE referentes ao 2º semestre de 2011 (31.438.683 UYU) terem sido inferiores ao IRAE após exonerações e deduções de antecipações mínimas (272.426.430 UYU) e ao complemento de antecipações IRAE (53.767.395 UYU) do exercício fiscal 2012-06, referente ao período de 01/07/2011 a 30/06/2012, é desnecessário verificar a quitação do saldo de IRAE a pagar apurado no exercício fiscal.

- Diante do exposto, pelo critério mais benéfico à diligenciada, considera-se que as antecipações de IRAE dos meses de janeiro a dezembro de 2011, declaradas por meio do Formulário 2176, foram integralmente absorvidas nas compensações do IRAE devido do 1º semestre de 2011 (Formulário 2149 / período 2011-6) e do 2º semestre de 2011 (Formulário 2149 / período 2012-6), como se rateados/apurados fossem.

- Ao tratar da compensação de imposto pago no exterior, o art. 14, § 2º, da IN SRF nº 213, de 07/10/2002, prevê que tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

- Com observância desse dispositivo normativo, o demonstrativo constante do relatório fiscal apresenta as antecipações do IRAE convertidas do peso uruguaio para Reais.

- Quanto aos limites para a compensação do imposto pago no exterior, os art. 14, § 9º, e art. 15 da IN SRF nº 213, de 07/10/2002, estabelecem que o tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e

Fl. 38 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720131/2016-67

adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros incluídos na apuração do lucro real, e o excedente não aproveitado poderá ser utilizado para compensar a CSLL devida pelo cômputo desse mesmo lucro auferido no exterior na sua base de cálculo.

- Considerando que o lucro da Aspen Equities Corporation tributado de ofício foi de R\$63.190.080,19 e que a soma das alíquotas de IRPJ e CSLL perfaz 34%, o limite correspondente ao valor dos tributos incidentes no País sobre o lucro no exterior oferecido à tributação é demonstrado em tabela constante do relatório fiscal.

- No que se refere ao limite correspondente à contribuição do resultado da Cypay S.A. na formação do lucro da Aspen Equities Corporation submetido à tributação de ofício, tratado no Item 2.1 - no qual foi apurado que o direito à compensação limita-se a 96,30% do imposto de renda pago pela controlada uruguaia -, remete-se ao demonstrativo constante no relatório fiscal.

JALUA SPAIN, S.L.

- Em face da Jalua Spain, S.L. estar sediada na Espanha e, conseqüentemente, submetida à legislação desse país, o sujeito passivo entendeu que a empresa espanhola estava desobrigada a reconhecer o resultado da sua única controlada uruguaia Monthiers S.A. em suas demonstrações financeiras, para cuja avaliação se aplicava o método do custo de aquisição.

- Por esse motivo, o resultado da Jalua Spain, S.L. foi recomposto e tributado de ofício, de forma a refletir o lucro de R\$ 76.524.515,84 apurado pela Monthiers S.A., subsidiária integral da holding espanhola que representava quase a totalidade do seu ativo. Dessa forma, o resultado da Jalua Spain, S.L. do ano de 2011 passou de um prejuízo de R\$ 2.094.741,63 para um lucro de R\$ 74.041.549,44.

- A exemplo da sua controladora espanhola, a Monthiers S.A. também se reveste das características de uma holding e, no período objeto do procedimento de fiscalização, abrigava em seu ativo participações societárias no capital de diversas empresas.

- Conforme pleiteia a diligenciada em sua impugnação ao auto de infração, as três empresas por ela indiretamente controladas, cujos impostos pagos se pretende compensar com os tributos lançados de ofício, incidentes sobre o lucro da Jalua Spain, S.L., são as seguintes: Malteria Pampa S.A.; Malteria Uruguay S.A. (subsidiária integral da Malteria Pampa S.A.); Londrina Bebidas Ltda.

- A análise do direito à compensação dos impostos pagos pelas citadas empresas passa necessariamente pela comprovação da contribuição que seus resultados tiveram na formação do lucro da Jalua Spain, S.L., tributado de ofício ao término do procedimento de fiscalização, no montante de R\$ 74.041.549,44.

- Vale ressaltar que a Jalua Spain, S.L. é uma holding que tem um único investimento, qual seja a Monthiers S.A., de modo que seu resultado deriva quase que integralmente do resultado de equivalência patrimonial de sua controlada uruguaia. Da mesma forma, a Monthiers S.A., por também possuir características de empresa holding, tem seu resultado formado primordialmente por resultados de equivalência patrimonial de suas diversas controladas sediadas em diversos países e, secundariamente, por resultados de operações financeiras, conforme se pode verificar da sua demonstração de resultados do exercício encerrado em 31/12/2011.

Fl. 39 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

- Verifica-se que apenas duas das contas de resultados registraram saldos credores (receitas), quais sejam, [1] Resultados Colocaciones (“Resultados colocações”) e [2] Resultados Préstamos (“Resultados empréstimos”), sendo que todas as outras contas registraram saldos devedores (despesas), com destaque para a conta [3] Equivalencia Patrimonial.

- Embora a demonstração de resultados ora reproduzida seja autoexplicativa quanto à conta que registra o resultado de equivalência patrimonial das empresas controladas e coligadas da Monthiers S.A., foi dada oportunidade à diligenciada se pronunciar quanto à possibilidade dos lucros sobre os quais incidiram os impostos que se pretende compensar estarem refletidas nas duas únicas contas com saldos credores. A diligenciada assim se manifestou quando inquirida por meio do Termo de Intimação n.º 3:

“1) Esclarecer em que consistem os Resultados colocaciones (“Resultados Colocaciones”) e os Resultados empréstimos (“Resultados Préstamos”), de que trata a Demonstração de Resultados finda em 31 de dezembro de 2011, apresentado em resposta ao Termo de Intimação n.º 5, no âmbito do procedimento fiscal realizado sob o Mandado de Procedimento Fiscal 0818500-2014-00190-9;

2) Memória de cálculo em que fiquem demonstrados os valores de US\$ 65,304,846.68 e de US\$ 24,232,052.71, respectivamente registrados em cada uma das rubricas referidas no item anterior, instruída com documentos que comprovem as informações a serem prestadas.

Resposta: Com a máxima vênia, esclarece a Intimada que os esclarecimentos e memórias de cálculo solicitadas nos itens 1 e 2 do Termo de Intimação em questão extrapolam as determinações da C. 3ª Turma da DRJ/BHE, constantes no despacho n.º 214 (fls. 1509/1514 dos autos do processo n.º 16561.720131/2016-67), na medida em que não se referem à compensação do imposto pago no exterior, enquanto a diligência “diz respeito a apenas à postulação de que sejam compensados eventuais montantes de tributos pagos no exterior em razão dos mesmos rendimentos submetidos à tributação pelo lançamento de ofício”

- Em face da recusa em fornecer esclarecimentos a respeito das duas únicas contas que apresentaram saldo credor, a diligenciada foi reintimada a responder os mesmos questionamentos ou, alternativamente, demonstrar que os lucros sobre os quais incidiram os impostos pagos no exterior contribuíram para compor o lucro antes dos impostos da Monthiers S/A, por meio do Termo de Intimação n.º 5. Ao atender a essa intimação em 20/12/2017, a diligenciada insistiu na resposta reproduzida acima, bem como assim se manifestou quanto aos demais questionamentos:

“3) Alternativamente, em permanecendo o entendimento de que as informações requeridas excedem o objeto do presente procedimento fiscal de diligência, comprovar por quaisquer documentos hábeis a demonstrar que os lucros sobre os quais incidiram os impostos pagos no exterior - cuja compensação foi peticionada na impugnação ao auto de infração -, contribuíram para compor o lucro antes dos impostos da Monthiers S/A de US\$ 40,588,704.06, uma vez que a rubrica de Equivalência Patrimonial registra um prejuízo no montante de US\$ 7,153,910.93 e, conforme a inteligência do art. 14, § 7º, da IN SRF n.º 213, de 7/10/2002, o tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros que houverem sido computados na determinação do lucro real.

Fl. 40 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

Resposta: Como se pode observar pelo anexo quadro demonstrativo elaborado a partir das Demonstrações Financeiras das sociedades estrangeiras (Outros_01), o valor da equivalência patrimonial reconhecido pela Monthiers corresponde à somatória dos resultados de avaliação (positivos e negativos) de todos os seus investimentos em sociedades coligadas ou controladas (Outros_02 a Outros_09), dentre as quais Malteria Pampa, Londrina e indiretamente Malteria Uruguay Sociedad Anonima (como se verá adiante), que efetuaram os recolhimentos do imposto passível de compensação.

Assim, o quadro anexo evidencia claramente que os lucros da Malteria Pampa, Londrina e Malteria Uruguay Sociedad Anonima efetivamente contribuíram para compor o lucro da Monthiers de US\$ 40,588,704.06, na medida em que reduziram o resultado negativo da equivalência das investidas essa sociedade.

4) Na hipótese em que todo o lucro referido no item anterior, tributado de ofício por meio do auto de infração ora impugnado, houver sido gerado na própria Monthiers S/A, apresentar os documentos comprobatórios do pagamento de impostos dessa empresa uruguaia, devidamente notariados e consularizados.

Resposta: Como mencionado na resposta aos itens 1 e 2 supra, o crédito relativo ao imposto pago no exterior diz respeito exclusivamente ao imposto recolhido pelas sociedades controladas pela Monthiers, cujos resultados compuseram o lucro dessa sociedade uruguaia que foi computado pela fiscalização nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL da Fiscalizada.”

- Os esclarecimentos ao item 3 do Termo de Intimação n.º 5, aliados ao arquivo em formato Excel contendo a memória de cálculo do resultado de equivalência patrimonial apresentado pela diligenciada na mesma data, não deixam dúvidas de que Equivalencia Patrimonial é a única conta da demonstração de resultados da Monthiers S.A. de 2011 que abriga e consolida os resultados das empresas operacionais nas quais possui participação societária.

- A diligenciada também esclareceu que não houve nenhum recolhimento de imposto de renda por parte da Monthiers S/A relativamente aos seus lucros, conforme se depreende da resposta ao item 4 do Termo de Intimação n.º 5.

- Assim, considerando que os resultados de todas as controladas e coligadas estão consolidados na conta Equivalencia Patrimonial, o qual registra uma despesa de R\$ 13.419.291,81 (saldo devedor), é possível concluir que o lucro da Monthiers S.A. no montante de R\$ 76.136.209,90 foi integralmente gerado pelas atividades financeiras da própria empresa uruguaia. Afinal, não fosse o reconhecimento do resultado negativo de equivalência patrimonial, o lucro da Monthiers S.A. teria sido de R\$ 89.555.501,71, ao invés dos R\$ 76.136.209,90 recompostos no resultado da Jalua Spain, S.L., submetido ao lançamento de ofício.

- Portanto, no consolidado, não houve contribuição dos resultados das controladas e coligadas na formação do lucro tributado de ofício. Ao contrário, o efeito da apropriação contábil dos resultados desses investimentos foi justamente a redução do lucro da Monthiers S.A. no montante R\$ 13.419.291,81, numa evidente corrosão da base tributável como reflexo dessa consolidação.

- Na resposta ao item 3 reproduzida acima, a diligenciada pleiteia o reconhecimento do direito à compensação dos impostos pagos pela Malteria Pampa S.A., Londrina Bebidas Ltda. E Malteria Uruguay S.A. sob o argumento de que os

Fl. 41 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

lucros auferidos pelas citadas empresas contribuíram para compor o lucro da Monthiers, "...na medida em que reduziram o resultado negativo da equivalência das investidas nessa sociedade".

- No entanto, contribuir para reduzir o resultado negativo da equivalência patrimonial não significa contribuir para a formação do lucro. O saldo da conta de equivalência patrimonial foi devedor, de modo que é irrelevante que algumas investidas tenham individualizadamente apurado lucro, pois no consolidado as investidas deram prejuízo à sua investidora, reduzindo seu lucro.

- Afirmar que os lucros das investidas superavitárias ajudaram a reduzir o resultado negativo de equivalência patrimonial considerado no conjunto equivale a dizer que a redução no lucro da controladora foi apenas menor, mas que não deixou de ser reduzido pela despesa de equivalência patrimonial.

- O art. 1º, § 6º, da IN SRF nº 213, de 07/10/2002, dispõe que os resultados das controladas indiretas devem ser consolidadas nas demonstrações financeiras da controlada direta. Por coerência, o art. 14, § 6º, da IN SRF nº 213, de 07/10/2002, determina que a controlada direta deverá consolidar os tributos pagos correspondentes ao lucros auferidos pelas suas controladas indiretas.

- A consolidação dos resultados das controladas indiretas se efetiva exatamente pelo reconhecimento contábil dos resultados de equivalência patrimonial de cada um desses investimentos nas demonstrações financeiras da controlada direta, de modo que a conta de equivalência patrimonial representa o resultado consolidado das controladas indiretas. Portanto, o resultado de equivalência patrimonial ou é positivo (saldo credor, aumentando o lucro) ou é negativo (saldo devedor, reduzindo o lucro), sendo irrelevante que individualmente umas tenham apurado lucro e outras, prejuízo.

- Foi assim que a legislação da TBU vigente à época dos fatos elegeu tratar os resultados das controladas indiretas: de forma conjunta, consolidando seus resultados na controlada direta, com todos os efeitos inerentes a essa consolidação.

- Essa sistemática prevista nos dispositivos normativos mencionados propicia a compensação dos lucros de controladas indiretas superavitárias com o prejuízo de outras controladas indiretas deficitárias. Entretanto, se dessa consolidação resultar prejuízo, a implicação é a perda do direito a compensar o imposto de renda pago pelas superavitárias. Evidente que o prejuízo não é tributado – pelo contrário, reduz a base imponible -, de modo que não faz sentido compensar o tributo pago no exterior sobre lucros não levados à tributação no País, por terem sido absorvidos pelos prejuízos das controladas indiretas deficitárias.

- Alternativamente, o legislador poderia ter optado por tratar as controladas indiretas de forma individualizada, fazendo incidir o IRPJ e a CSLL sobre os lucros das controladas indiretas superavitárias e permitir a compensação dos impostos pagos no exterior, sistemática esta que não permitiria compensar os prejuízos das controladas indiretas deficitárias com os lucros das superavitárias.

- Ora, o que pretende a diligenciada é "o melhor dos dois mundos": se valer da compensação dos prejuízos das controladas indiretas deficitárias com os lucros das superavitárias, no processo de consolidação de seus resultados de que trata o dispositivo normativo transcrito, e ainda se valer dos impostos pagos pelas controladas indiretas superavitárias tratadas de forma individualizada para compensar com o IRPJ

Fl. 42 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

e CSLL incidente sobre o lucro da controlada direta, sem levar em consideração o resultado da consolidação.

- Portanto, não basta que os lucros das controladas indiretas sobre os quais se pagou o imposto renda no exterior que se pretenda compensar com o devido no País tenha se refletido no resultado da controlada direta a ser tributado na investidora brasileira, para que seja reconhecido o direito à sua compensação. Exige-se, na verdade, que aquele lucro da controlada indireta sobre o qual se pagou o imposto de renda tenha contribuído efetivamente para compor o lucro da controlada direta submetida à tributação do IRPJ e da CSLL, e o direito à compensação desse imposto pago pela controlada indireta fica limitado à aplicação do percentual resultante da participação do correspondente lucro na composição do lucro da controlada direta submetido à tributação do IRPJ e da CSLL no sujeito passivo.

- Invoca-se novamente o art. 14, § 7º, da IN SRF nº 213, de 07/10/2002. Quando o texto normativo dispõe que o tributo pago no exterior deve ser proporcional ao montante do lucro computado na determinação do lucro real, ao se ampliar sua aplicação para os lucros auferidos pelas controladas indiretas, não há outra interpretação possível que não a de que o direito à compensação do imposto pago pela controlada indireta limita-se apenas àquele incidente sobre a parcela, ou integralidade – a depender do caso –, do lucro que contribuiu efetivamente na formação do resultado da controlada direta submetida à tributação do imposto de renda no Brasil.

- Não basta que o lucro consolidado na controlada direta tenha sido objeto de tributação para que nasça o direito à compensação dos impostos pagos pelas controladas indiretas. O direito à compensação dos impostos pagos pelas controladas indiretas deve ser analisado caso a caso e será necessariamente proporcional à contribuição dos seus respectivos lucros na composição do lucro consolidado na controlada direta, tributado na controladora brasileira.

- Convém lembrar que esse critério da proporcionalidade prevista no art. 14, § 7º, da IN SRF nº 213, de 07/10/2002, não é o único limite à compensação. Existe também o limite previsto no § 9º do mesmo dispositivo normativo, já abordado nos itens 2.1 e 2.2.

- Em suma, na análise do direito à compensação pleiteada, importa considerar que:

- o Os lucros da Malteria Pampa S.A., Londrina Bebidas Ltda. e Malteria Uruguay S.A. contribuíram apenas para reduzir o resultado negativo da equivalência patrimonial das investidas da Monthiers S.A., conta de resultado que no consolidado, mesmo com o lucro das citadas empresas, apresentou saldo devedor, ou seja, uma despesa de R\$ 13.419.291,81.

- o O lucro da Monthiers S.A. foi reduzido em R\$ 13.419.291,81 pelo reconhecimento contábil desse resultado negativo de equivalência patrimonial, o qual teria sido de R\$ 89.555.501,71 sem essa dedução, ao invés dos R\$ 76.136.209,90 recompostos no resultado da Jalua Spain, S.L., submetido ao lançamento de ofício.

- O método da equivalência patrimonial aplicado na avaliação dos investimentos em controladas e coligadas, sejam diretas ou indiretas, atende às regras da legislação vigente à época que determinava a consolidação dos resultados desses investimentos na investidora, sistemática que dava ensejo à compensação dos lucros das superavitárias com os prejuízos das deficitárias, mas que dava direito à

Fl. 43 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720131/2016-67

compensação dos impostos pagos pelas superavitárias somente na hipótese do resultado de equivalência patrimonial se apresentar credor e compor o lucro da investidora, e ainda assim dentro dos limites normativos.

- A legislação da TBU vigente à época não previa o tratamento individualizado de cada coligada ou controlada indiretas, tributando-se diretamente seus lucros e permitindo a compensação dos tributos pagos incidentes sobre aludidos lucros.

- O lucro de R\$ 76.136.209,90 foi integralmente gerado dentro da própria Monthiers S.A., tendo em vista que os prejuízos apurados pelas suas controladas indiretas deficitárias não só superaram os lucros das controladas indiretas superavitárias - Malteria Pampa S.A., Londrina Bebidas Ltda. e Malteria Uruguay S.A. -, compensadas no processo de consolidação, como também os prejuízos excedentes, não absorvidos pelos lucros das três controladas indiretas superavitárias, compensou também parte do lucro gerado dentro da própria Monthiers S.A., reduzindo-o em R\$ 13.419.291,81, o que contribuiu para uma menor tributação de ofício.

- O que foi submetido à tributação de ofício no auto de infração impugnado foi, portanto, o resultado de atividades financeiras desenvolvidas pela própria Monthiers S.A., a qual nem mesmo pagou imposto de renda sobre o lucro.

- O direito à compensação dos impostos pagos no exterior pelas controladas indiretas decorre da contribuição do resultado positivo consolidado, traduzido pela receita de equivalência patrimonial, para formar o lucro tributável da controlada direta, e não da apropriação da despesa de equivalência patrimonial que corrói a base tributável, visto que, por óbvio, o IRPJ e a CSLL incidem sobre o lucro, e não sobre o prejuízo.

- Admitir a compensação do prejuízo de uma controlada indireta com o lucro de outra controlada indireta e ainda permitir a compensação dos impostos pagos sobre um lucro já consumido na compensação e, portanto, não levada à tributação na controlada direta, caracterizaria um duplo aproveitamento fiscal: a primeira, na forma de compensação de bases de cálculo, a segunda, na forma de aproveitamento de tributos incidentes sobre essa mesma base compensada anteriormente.

- Portanto, o prejuízo apurado pelas controladas indiretas deficitárias consumiu todo o lucro das controladas indiretas superavitárias, inclusive parte do lucro gerado pela própria Monthiers S.A., de modo que nada do que foi gerado pelas controladas indiretas foi submetido à tributação, e, conseqüentemente, não há que se falar em direito à compensação dos impostos pagos pela Malteria Pampa S.A., Londrina Bebidas Ltda. e pela Malteria Uruguay S.A. a ser reconhecido.

- A despeito de todo o esforço empreendido pela diligenciada para compilar os tributos pagos no exterior e demonstrar o cálculo do resultado de equivalência patrimonial registrado na Monthiers S.A., o presente quesito apresenta-se prejudicado em face de inexistir direito à compensação de impostos pagos pelas controladas indiretas da Jalua Spain, S.L. a ser reconhecido.

CONCLUSÃO

- Em face de todo o exposto, após execução da diligência fiscal, conclui-se quanto a:

Fl. 44 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 16561.720131/2016-67

1. Aspen Equities Corporation, que foram comprovados pagamentos de imposto de renda (IRAE) pela sua controlada Cypay S.A., mediante apresentação de declarações de impostos acompanhadas de guias de recolhimento (“boleto de pago”) mecanicamente autenticadas pelo banco arrecadador, no montante total de R\$ 2.697.039,55, o qual reputa-se passível de compensação (cenário 1). No entanto, existem os cenários 2 e 3, os quais contemplam quitações de imposto de renda efetuadas mediante compensações com créditos oriundos da mesma ou outras declarações de impostos, demonstradas por meio de provas indiciárias (declarações ao fisco uruguaio), cuja força probante se submete à apreciação da DRJ, de modo que, a depender do juízo que se faça desses indícios, o montante passível de compensação poderá ser maior, conforme detalhado no Item 2.2.

2. Jalu Spain, S.L., que inexistem valores passíveis de compensação, haja vista que os resultados das suas controladas, sejam elas superavitárias ou deficitárias, consideradas de forma consolidada, redundaram em prejuízo (despesa de equivalência patrimonial), o que significa dizer que nada do que foi gerado pelas controladas da Jalu Spain, S.L. foi submetido à tributação na diligenciada e, conseqüentemente, não há direito à compensação de impostos pagos no exterior a ser reconhecido.

Conforme termo a folhas 2.273, o sujeito passivo foi cientificado do resultado da diligência, por meio eletrônico, em 16/05/2018. Consulta ao sistema E-processo revela que em 15/06/2018 foi apresentada, também por meio eletrônico, a manifestação do sujeito passivo quanto ao relatório da diligência fiscal, a qual se acha juntada a folhas 2.274 a 2.287. O despacho de encaminhamento a folhas 2.472 também atesta que a manifestação foi apresentada dentro do prazo de trinta dias. Os enunciados seguintes resumem o seu conteúdo.

O valor probante das declarações apresentadas pela Cypay ao fisco uruguaio

- O Relatório de Diligência Fiscal reconheceu o pagamento “no montante total de R\$2.697.039,55, o qual reputa-se passível de compensação”, tendo, todavia, admitido que “o montante passível de compensação poderá ser maior” caso esta DRJ acolha o que a DEMAC/SPO denominou “indícios” de pagamento. No caso, os denominados “indícios” devem ser aceitos por esta DRJ.

- Se o próprio Relatório de Diligência Fiscal admite que as declarações em questão constituem provas indiciárias, tal fato por si só revela-se suficiente para que sejam admitidas por esta DRJ. Em abono do argumento, cita-se Fabiana Del Padre Tomé.

- Afigura-se relevante o fato de as provas indiciárias consistirem em declarações regularmente prestadas pela impugnante ao fisco uruguaio, sobretudo quando se considera a presunção de veracidade das declarações do contribuinte prevista no artigo 923 do RIR/99.

- Ora, não tendo no caso concreto o Relatório de Diligência Fiscal apresentado qualquer indicativo de que as declarações em questão não tenham se dado com observância das disposições legais uruguaias, deve-se então aplicar o disposto no artigo 924 do RIR/99.

- Assim, ainda que a fiscalização tivesse alguma dúvida concreta e plausível das declarações apresentadas pela Impugnante (o que com visto não ocorreu no caso concreto, em que o Relatório de Diligência Fiscal tece apenas conjecturas abstratas de

Fl. 45 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

que “até que as informações declaradas sejam homologadas pelo fisco uruguaio, a declaração pode ser alterada voluntariamente, por meio de declarações retificadoras, ou sofrer alterações de ofício, por meio de revisões ou procedimentos de fiscalização”), teria então o ônus de demonstrar a inveracidade dos fatos declarados, o que não tendo sido feito impõe à fiscalização a aceitação da veracidade de tais fatos.

- Realmente, parece um absurdo cogitar de qualquer dúvida quanto à quitação de imposto que nos termos da legislação uruguaia se demonstrou poder ocorrer via compensação, a qual se comprovou ter sido também devidamente formalizada perante o fisco uruguaio.

- Não procede a afirmação do Relatório de Diligência Fiscal de que “o direito à compensação limita-se a 96,30% do imposto de renda pago pela controlada uruguaia”, já que a Impugnante detém 100% de sua controlada direta Aspen, que por sua vez detém participação de 98,62% na Cympay, sendo, portanto, este percentual de 98,62%, e não de 96,30%, que deve ser adotado no caso concreto.

- Contudo, o raciocínio fiscal é manifestamente equivocado, na medida em que desconsidera que 100% do lucro da Cympay compôs o lucro da Aspen, o qual por sua vez está sendo tributado nos autos deste processo administrativo.

- Noutras palavras, o fato de que parte do lucro da Cympay foi diminuída por despesas da Aspen não limita o direito da Impugnante à compensação do imposto de renda pago por aquela sociedade, uma vez que o lucro da Cympay que se pretende tributar é de 98,62%, correspondente à participação da Impugnante na Aspen, e não menos.

Quanto aos efeitos da não coincidência entre o exercício social da Cympay e o ano civil

- A fiscalização aponta uma suposta “dificuldade” na determinação do imposto da Cympay passível de compensação com o IRPJ e CSL da impugnante, decorrente do fato de o exercício social da Cympay não coincidir com o ano civil.

- Contudo, não se pode perder de vista que a Cympay é controlada direta da Aspen e o lucro que a fiscalização pretende tributar de ofício corresponde ao lucro da Aspen, constante no balancete referente ao período de 01.01.2011 a 31.12.2011, o qual, portanto, considerou o resultado de equivalência patrimonial da Cympay nesse mesmo período.

- Certamente por esse motivo a fiscalização acaba superando a dificuldade apontada, ao reconhecer no relatório de diligência fiscal o direito ao crédito do imposto pago pela Cympay, correspondente às antecipações do IRAE dos meses de janeiro a dezembro de 2011.

- No entanto, é importante salientar que a fiscalização se limitou a analisar o direito creditório partindo das antecipações do IRAE recolhidas nos meses do ano-calendário 2011, não obstante ela própria reconheça em seu relatório que a sistemática de apuração do imposto uruguaio é semelhante do IRPJ brasileiro, na medida em que ao longo do período de apuração são realizados recolhimentos antecipados, que são posteriormente deduzidos do imposto definitivo, apurado no encerramento do correspondente período.

- Nesse contexto, tal como ocorre no Brasil, o imposto de renda incidente sobre os lucros da Cympay que pode ser compensado com o imposto de renda brasileiro, nos

Fl. 46 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

termos do art. 26 da Lei n.º 9.249/95, não se limita à soma das antecipações mensais. Pelo contrário, o montante do imposto pago no exterior passível de compensação com o imposto brasileiro é aquele apurado no final de cada período de apuração.

- Sendo assim, em sua análise a fiscalização deveria considerar não os montantes das antecipações, mas sim a parcela do valor do IRAE apurado nos períodos de apuração encerrados em 30.06.2011 e 30.06.2012, constante na linha 301 do item (“rubro”) 6 do Formulário 2149 relativo a tais períodos, correspondentes ao período de janeiro a dezembro.

- Quanto à “dificuldade” apontada pela fiscalização de que não seria possível precisar “o quanto do imposto devido se refere à parcela do lucro fiscal gerado” no período-base autuado, em virtude de o exercício fiscal da Cympay não coincidir com o da Impugnante, cumpre destacar que tal “dificuldade” é apenas aparente.

- Isso porque a fiscalização poderia apurar o montante do IRAE, incidente sobre os lucros da Cympay apurados em 30.06.2011 e 30.06.2012 e correspondente à parcela desses mesmos lucros computados no lucro real da Impugnante do ano-base 2011, tomando por base um critério de proporcionalização daqueles lucros em função da Receita Bruta Operacional da empresa estrangeira. Critério este que foi adotado pela IN SRF n.º 81/99, quando, em face do aumento de alíquota da CSL de 8% para 12% ocorrido em 01.05.1999.

- Nas planilhas de Excel anexas a essa manifestação (doc. j), a Impugnante demonstra a parcela do IRAE devido nos períodos de apuração encerrados em 30.06.2011 e 30.06.2012 correspondente ao resultado de janeiro a dezembro de 2011, computado no lucro da controlada direta Aspen, valendo-se do critério previsto na referida IN SRF n.º 81/99.

- Observe-se que os valores correspondentes ao IRAE, compensáveis com o IRPJ, totalizando 180.491.292,87 UYU, é muito superior à soma das antecipações do IRAE consideradas pela fiscalização no demonstrativo de fls. 773 (do Dossiê Eletrônico de Atendimento), que perfaz 43.874.870,00 UYU.

QUANTO AO IMPOSTO DEVIDO PELA MONTHIERS

- A alegação fiscal a esse respeito é manifestamente improcedente, pois os lucros apurados pela Malteria Pampa S.A., Malteria Uruguay S.A. (Musa) e Londrina Bebidas Ltda., e que sofreram a incidência do imposto de renda nos respectivos países, reduziram o saldo negativo da equivalência patrimonial da Monthiers e, conseqüentemente, aumentaram o seu lucro, que foi objeto de tributação pelos autos de infração lavrados na consolidação do resultado da Jalua.

- Portanto, o lucro da Jalua que a fiscalização pretende tributar na Impugnante foi positivamente afetado pelos lucros Malteria Pampa, Musa e Londrina Bebidas, ainda que mediante a redução do saldo negativo da equivalência patrimonial da Monthiers, aplicando-se ao caso dos autos do disposto no § 7º do art. 14 da IN SRF n.º 213/02.

- Ante o exposto, reitera a impugnante os demais fundamentos de sua defesa, requerendo que seja julgada procedente, inclusive no que diz respeito à compensação dos impostos pagos no exterior por suas controladas estrangeiras.

Fl. 47 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

Pois bem, após a impugnação e diligência, julgou a DRJ/BH a impugnação da contribuinte, tendo a decisão sido ementada conforme abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR MEIO DE CONTROLADAS

Os lucros auferidos no exterior disponibilizados por intermédio de controladas devem ser adicionados ao lucro líquido da controladora para determinação do lucro real, e, para fins de tributação no Brasil, deve-se considerar que os lucros serão disponibilizados na data do balanço no qual forem apurados pela investida.

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI n.º.2.588, decidiu pela aplicabilidade do art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001 em relação à tributação dos lucros das controladas localizadas em países com ou sem tributação favorecida.

TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO - CONTROLADA DIRETA SITUADA NA ESPANHA

O lucro auferido no exterior decorrente de investimento em controlada é tributado na empresa brasileira em razão do acréscimo patrimonial ocorrido na empresa nacional. Assim, o art. 7º da convenção para evitar a dupla tributação da renda, firmada entre o Brasil e a Espanha, resguarda a empresa sediada na Espanha, mas não impede a tributação sobre a empresa brasileira.

COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR - CONDIÇÕES DE APROVEITAMENTO

Somente se admite a compensação de tributo pago no exterior, se o sujeito passivo apresentar comprovante hábil do pagamento, nos termos exigidos pela legislação, de modo a conferir certeza e liquidez ao crédito reivindicado. Além disso, o aproveitamento fica limitado proporcionalmente ao montante do lucro que for adicionado à base de cálculo tributada no Brasil e também ao montante do imposto que seria devido antes da própria compensação. No caso de controladas indiretas cujo resultado é consolidado na controlada direta, a compensação é ainda limitada e proporcional ao aporte positivo que aquelas fizerem ao resultado desta.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL

O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual e para os quais não há nenhuma razão de ordem jurídica que lhe recomende tratamento diverso.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com a decisão, interpôs a Contribuinte o competente recurso alegando em síntese:

01) Lucros da Aspen – taxa de câmbio

Fl. 48 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

Alega a contribuinte que a fiscalização com base na autuação 16561.720139/2013-81, não realizou a conversão dos prejuízos fiscais na data de sua apuração, mas tão-somente quando da utilização. Argui que o processo já foi devidamente julgado por esse Colegiado e que a conclusão a que se chegou é que os prejuízos fiscais a serem compensados devem ser convertidos na data da sua apuração e que assim também restou julgada a mesma matéria na Câmara Superior desse Conselho.

2) A indevida desconsideração do imposto pago no exterior

Argui a contribuinte que a fiscalização desconsiderou o imposto pago pela Cympay no Uruguai, empresa controlada pela Aspen passível de compensação com o imposto pago no Brasil.

Apesar de ter baixado o feito em diligência, a DRJ somente considerou parte do imposto pago. Requer a contribuinte o crédito no valor de R\$16.703.445,97, já devidamente comprovado nos autos e corroborado pelo Laudo anexo preparado pela empresa de auditoria KPMG (doc. 01), anexo ao RV.

Ademais, argui que o termo efetivo pagamento não pode ser interpretado de maneira restritiva, conforme acórdão dessa mesma turma da lavra da Conselheira Livia De Carli Germano (1401-002.103) e outros julgados desse Conselho.

2.1) Que a recorrente tem direito ao aproveitamento de 98,62% do Imposto e não 96,30%

Argui a empresa que se a Recorrente detém 100% de sua controlada direta ASPEN, que por sua vez detém participação de 98,62% na CYMPAY, é este percentual de 98,62%, e não de 96,30%, que deve ser adotado no caso concreto.

2.2) Quantos os efeitos da não coincidência do exercício social da CYMPAY e o ano civil

A fiscalização limitou-se a analisar o direito creditório da Recorrente partindo das antecipações do IRAE recolhidas nos meses do ano-calendário 2011, não obstante ela própria reconheça em seu Relatório de Diligência Fiscal que a sistemática de apuração do imposto uruguaio é semelhante à do IRPJ brasileiro, na medida em que ao longo do período de apuração são realizados recolhimentos antecipados, que são posteriormente deduzidos do imposto definitivo, apurado no encerramento do correspondente período.

Alega a contribuinte que a fiscalização deveria considerar não apenas os montantes das antecipações, mas sim a parcela do valor do IRAE apurado nos períodos de apuração encerrados em 30.06.2011 e 30.06.2012, constante na linha 301 do item (“rubro”) 6 do Formulário 2149 relativo a tais períodos, correspondentes ao período de janeiro a dezembro.

Requer a recorrente que seja aplicada a analogia e que seja considerado o imposto pago no exterior conforme demonstrativo abaixo:

Fl. 49 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

Empresa	Imposto	Data	Taxa de Conversão	Participação	Crédito em Reais
Cympay	17.230.134,77	30/06/2011	0,08531	98,62%	1.449.610,79
Cympay	163.261.158,10	31/12/2011	0,09474	98,62%	15.253.835,18
Total					16.703.445,97

3) Em relação à controlada Jalua – inexistência de lucro a tributar

Argumenta a recorrente que no caso concreto, o critério de lançamento adotado pela fiscalização foi o de adicionar ao lucro da controlada direta Jalua o lucro da sua controlada Monthiers que não havia sido considerado nas demonstrações financeiras da Jalua.

Assim, o que a Recorrente demonstrou na impugnação e defende no presente recurso, com base nesse mesmo critério de lançamento, é a necessidade de se adicionar ao resultado consolidado da controlada direta Jalua + controlada indireta Monthiers, que serviu de base no caso concreto para apuração do suposto lucro tributável, também os resultados negativos não consolidados na Monthiers de suas controladas no Equador e no Peru, sob pena de tributação de lucro superior ao supostamente devido.

Nesse sentido, argui a recorrente que em realidade o resultado consolidado correto da Monthiers em 2011 deveria ser o seguinte:

<i>Moeda</i>	<i>US\$</i>
<i>Resultado Monthiers conforme DF</i>	<i>40.588.704,06</i>
<i>Exclusão do lançamento feito apenas para “zerar” o MEP Ambev Equador</i>	<i>(30.817.988,80)</i>
<i>Resultado Ambev Equador</i>	<i>(8.860.037,00)</i>
<i>Resultado Ambev Peru</i>	<i>(8.100.651,75)</i>
<i>Resultado consolidado Monthiers</i>	<i>(7.189.973,49)</i>

Ad argumentadum, por fim a recorrente que o acordo de bi-tributação Brasil X Espanha, impede a tributação de Jalua, não havendo qualquer coerência em ter a fiscalização distinguido empresas operacionais de empresas holdings para fins de não aplicação do acordo.

4) Que ao menos deveria ser aplicado o tratado Brasil X Argentina

5) que o tratado também seriam aplicáveis à CSLL

6) Que se devido algum valor não seria aquele lançado

7) Ilegitimidade da disponibilização ficta – art. 74 da MP 2158 – argui apenas a inconstitucionalidade do artigo, tendo em vista que não há posição definitiva do STF.

8) Quanto à controlada Brahmco apenas reitera a fundamentação das demais.

Por fim, pede reforma da decisão recorrida.

Fl. 50 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

A Fazenda Nacional apresentou as competentes contrarrazões alegando em síntese:

De início, salienta que o Supremo já se manifestou sobre a constitucionalidade do art. 74 da MP 2158.

Argui que o tratado Brasil X Espanha somente protege da tributação os lucros produzidos naquele estado e não em outro.

Ademais, aduz que o Brasil seguiu uma tendência mundial, refletindo na legislação interna a técnica de controle das relações entre empresas controladoras e coligadas e suas respectivas controladas e coligadas, ou seja, adotou as normas CFC para fins de incidência tributária.

Aduz que o objetivo do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, foi implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas e, ao mesmo tempo, evitar o diferimento por tempo indeterminado da renda auferida por intermédio de controladas ou coligadas no exterior.

Acrescenta que não está sendo tributado o MEP pois este é instrumento para a aferição do lucro tributável da controladora, mas não o objeto da tributação. Nessa linha de raciocínio, tem-se que a controladora apenas adicionará ao seu lucro real a parcela do MEP que corresponder ao lucro obtido em virtude de sua participação na controlada situada no exterior – devendo ser desconsiderado qualquer valor que não corresponda ao lucro.

Aduz ainda que a proteção do tratado seria apenas para a não tributação dos dividendos recebidos da Jalu e não o lucro auferido.

QUESTÕES ESPECÍFICAS DE CADA CONTROLADA

01) Aspen – conversão dos prejuízos

Defende que apenas a conversão dos lucros deve ser feita na data da apuração e não a conversão dos prejuízos.

02) Comprovação de impostos pagos no exterior – Aspen (Bahamas) e Cympay (Uruguai)

Que não demonstrou a contribuinte a definitividade dos impostos pagos no exterior e que o ônus da prova era seu e que não restou demonstrado cabalmente o imposto pago.

03) Percentual de aproveitamento de imposto pago no exterior

Argui que para fins de compensação de tributos pagos no exterior, o parâmetro que determina o limite é o montante que foi adicionado ao lucro real da controladora brasileira – e não o montante de lucro auferido pela controlada residente no exterior, como pretende a contribuinte. Esse foi o racional empregado pela Fiscalização, conforme se verifica no Relatório de Diligência Fiscal.

04) Exercício social da CYMPAY

Fl. 51 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

Que não há legislação capaz de sustentar a pretensão da Contribuinte.

05) Questões relativas à Jalua

Argui a União que o PL das controladas indiretas no Peru e Equador estavam “zerados” no momento da apuração dos resultados negativos, não sendo possível aproveitar esse saldo negativo.

06) Imposto pago pela Jalua

Argui que ainda que os resultados positivos das controladas indiretas MALTERIA PAMPA S.A., MALTERIA URUGUAY S.A. (MUSA) e LONDRINA BEBIDAS LTDA. tenham diminuído o resultado negativo da MONTHIERS, o fato é que os resultados destas controladas indiretas não foram adicionados ao lucro real da controladora brasileira não podendo por esse motivo serem compensados os valores pagos no exterior.

Que a questão da reserva legal não está tratada no recurso da contribuinte e, portanto, tal matéria estaria preclusa.

Por fim, requer seja convertido o julgamento em diligência para verificar a documentação acostada aos autos com o Recurso Voluntário que comprovam o pagamento de Imposto no exterior e que seja negado provimento ao Recurso da contribuinte.

Este é o relatório do essencial.

VOTO

Conselheira Letícia Domingues Costa Braga - Relatora

O recurso é tempestivo e dele conheço.

Argui a recorrente que realizou o pagamento de imposto no exterior e que não teve tempo hábil para preparar toda a documentação de forma pormenorizada e devidamente acompanhada de laudo e juntou aos autos, quando da interposição do Recurso Voluntário, laudo da KPMG demonstrando os valores pagos no exterior, bem como toda a documentação comprobatória devidamente traduzida e consularizada.

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

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

Fl. 52 da Resolução n.º 1401-000.703 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

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

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga