



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720131/2016-67
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.295 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de março de 2024
Recorrente AMBEV S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS COM LUCROS PERCEBIDOS PELAS EMPRESAS ESTRANGEIRAS. MOMENTO DA CONVERSÃO EM REAL. APURAÇÃO DO RESULTADO NEGATIVO.

Não só os lucros, mas também os prejuízos apurados no exterior, devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenha ocorrido a apuração, como forma de assegurar a neutralidade, na apuração do lucro tributável no Brasil, da variação cambial de investimentos mantidos no exterior.

IMPOSTO PAGO PELA CONTROLADA NO EXTERIOR. POSSIBILIDADE. IMPOSTO ESTRANGEIRO COMPENSADO.

O imposto quitado no exterior mediante compensação pode ser aproveitado no Brasil, nos termos do art. 26 da Lei nº 9.249/95.

IMPOSTO APURADO PELA CONTROLADA NO EXTERIOR QUITADO MEDIANTE COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

À luz do § 2º, II, do art. 16, da Lei nº 9.430, de 1996, a prova do imposto pago *stricto sensu* no exterior pode ser feita por meio da apresentação de documento de arrecadação associado à demonstração de que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago.

A dispensa a que diz respeito o art. 16, §2º, II da Lei nº 9.430/96 não se aplica a declarações de compensação e documentos análogos. Todavia, produz o mesmo efeito a prova da entrega da declaração de pessoa jurídica no exterior indicando a compensação, desde que atenda aos requisitos do art. 26 da Lei nº 9.249/95.

IMPOSTO COMPENSADO NO EXTERIOR. DEFINITIVIDADE DA QUITAÇÃO. PROVA. DESNECESSIDADE. STANDARD PROBATÓRIO DEFINIDO PELO ART. 26 DA Lei nº 9.249/95.

O fato de não haver nos autos prova da ausência de questionamento da compensação pelo fisco uruguaio, ou prova da homologação formal, como de regra também não há no Brasil, não constitui óbice para reconhecer a quitação

do tributo por compensação quando atendido o *standard* probatório estabelecido pelo art. 26 da Lei n.º 9.249/95, conforme se verificou no caso sob debate.

CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS DAS CONTROLADAS E COLIGADAS INDIRETAS NA CONTROLADA DIRETA NO EXTERIOR. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. LIMITAÇÃO AO LUCRO SOBRE O QUAL RECAIU A TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA.

É vedado o aproveitamento, no Brasil, do tributo pago no exterior em proporção superior ao montante dos lucros estrangeiros adicionados ao lucro líquido da sociedade brasileira. A consolidação de resultados na controlada direta estrangeira não altera o fato de que a tributação brasileira incidiu apenas sobre parte dos lucros tributados pela controlada indireta.

A lei não pretendeu conferir o direito de crédito à totalidade do imposto pago no exterior, mas somente daquele imposto correspondente à parcela do lucro, elemento positivo, que impactou o lucro líquido da matriz ou controladora brasileira, pois a intenção é evitar a dupla tributação a partir do mecanismo do crédito, e não conceder no Brasil o direito a crédito do imposto sobre a renda estrangeiro que incidiu sobre rendimento que não acresceu o lucro líquido brasileiro. Esse é o sentido da previsão contida no art. 14, §7º, da IN SRF n.º 213/2002, que regulamenta o art. 26, §1º, da Lei n.º 9.249, de 1995, sem extrapolar seus ditames.

EFEITOS DA NÃO COINCIDÊNCIA ENTRE O EXERCÍCIO SOCIAL DA CONTROLADA INDIRETA E O DA CONTROLADA DIRETA. PROPORCIONALIZAÇÃO CONFORME PERCENTUAL DA RECEITA AUFERIDA. POSSIBILIDADE.

Considerando que nem a lei nem mesmo ato normativo infralegal estabelecem um critério de proporcionalização, e que o contribuinte adotou critério razoável já encampado pelo Fisco em outras situações (IN n.º 81/99), a proporcionalização do lucro conforme a receita do período relevante, deve-se admiti-lo sob pena de negar o direito ao crédito, acarretando a bitributação.

TRATADO BRASIL-ESPANHA. TREATY SHOPPING. NECESSIDADE DE RESSALVA EXPRESSA. SOBERANIA DOS TRATADOS POR DETERMINAÇÃO DO ART. 98 DO CTN.

O efeito de uma norma antiabuso, em regra, é apenas de negar a aplicação do tratado. Não se pode presumir existente uma cláusula geral antiabuso, nem mesmo se admite sua extração do Direito pátrio sobrepondo-se ao tratado, sob pena de afronta ao art. 98 do CTN, ao próprio tratado e à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. Não é cabível que um signatário aplique unilateralmente uma norma antiabuso de *lege ferenda*, para afastar a aplicação de um tratado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, em dar

provimento ao pedido do recorrente para que fosse reformada a maneira de aplicação da taxa de câmbio quanto aos prejuízos da Aspen. Os Conselheiros José Eduardo Genero Serra, Fredy José Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque acompanharam o voto do relator pelas suas conclusões, adotando o fundamento de que a conversão de lucros e prejuízos para a moeda nacional deve ser feita ano a ano, nos termos do voto vencedor. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque. (ii) por maioria de votos, em dar provimento ao pedido do recorrente para que a compensação de tributos no exterior seja considerada equivalente ao pagamento de tributos no exterior, considerando-se comprovada a quitação do imposto estrangeiro diante da documentação apresentada pela defesa. Vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, que negava provimento. (iii) por maioria de votos, em negar provimento ao pedido do recorrente para que fosse afastada a redução proporcional, ao percentual de 96,30%, do imposto pago pela Cympay. Vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque e Alexandre Evaristo Pinto, que davam provimento. (iv) por maioria de votos, em dar provimento ao pedido do recorrente para que a divergência entre o exercício social da Cympay e o ano calendário seja solucionada pela proporcionalização das apurações anuais conforme as receitas auferidas. Vencida a Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, que negava provimento, por adotar a apuração pelas estimativas mensais do ano calendário. (v) por maioria de votos, em dar provimento ao pedido do recorrente para que seja reconhecida a prevalência do artigo 7º da convenção entre o Brasil e a Espanha no sentido de evitar a tributação do IRPJ sobre o lucro da empresa controlada espanhola. Vencido o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, que negava provimento, por entender que o referido artigo 7º não alcança a tributação da empresa nacional, mesmo na parte do seu lucro oriundo do exterior. (vi) por maioria de votos, em dar provimento ao pedido do recorrente para que seja reconhecida a incidência do Processo: 16561.720131/2016-67 Recorrente: AMBEV S.A. e Interessado: FAZENDA NACIONAL ACÓRDÃO 1201-006.295 artigo 7º da convenção entre o Brasil e a Espanha no sentido de evitar a tributação da CSLL sobre o lucro da empresa controlada espanhola. Vencido o Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, que negava provimento, por entender que o referido artigo 7º não alcança a tributação da empresa nacional, mesmo na parte do seu lucro oriundo do exterior. Os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque manifestaram intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Lucas Issa Halah, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1201-006.295 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720131/2016-67

Relatório

Por bem expor o caso dos autos, reproduzo abaixo o relatório da Resolução CARF n.º 1401-000.703 de 10 de março de 2020, 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:

	TRIBUTOS	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

1 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 autuada uma só infração, de cuja descrição adiante se faz uma síntese.

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 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 nº 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 nº 213/2002.
- Instada a esclarecer essa pequena divergência nos resultados da Aspen Equities Corporation, por meio do Termo de Intimação nº 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 nº 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, referentes ao ano-calendário de 2010, cujo encerramento resultou na lavratura de auto de infração formalizado sob o PAF nº 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 nº 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 nº 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 Montevideu, 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, 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 nº 213/2002.
- Por meio do Termo de Intimação nº 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 nº 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 Patrimonio”), do grupo Inversiones em empresas del grupo e asociadas a largo plazo (Inversiones em 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 mandatária.
- 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 nº 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., 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 n.º 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 uruguaia, 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 n.º 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 CSLL 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 n.º 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.
- 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.

- 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 Jalua 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 exhaustivamente 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 Jalua 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 n.º 9.249/95 e n.º 9.532/97, ao disporem sobre os lucros apurados por intermédio de empresas controladas e coligadas domiciliadas no exterior, pertencentes 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 2.158-35/2001, 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 Jalua 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 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 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 impositiva

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 n.º 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 n.º 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.
- 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.

- 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, reitere-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.
- 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

Equívocada 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 atuante não encontra amparo no artigo 6º da Instrução Normativa SRF nº 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 nº 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 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 nº 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 Cympay, 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 Cympay, 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 Cympay, 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 Cympay, 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.
- 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 atuante teceu uma série de considerações na tentativa de ver afastada a aplicação do Tratado aos lucros que pretendeu tributar.
- 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.
- Simplesmente ignorou o fiscal atuante 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 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.
- 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 Jalua 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 autuante, 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 n.º 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 atuante, 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 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 atuante 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 2.158-35/2001.
- Os comentários da OCDE invocados pelo fiscal atuante, 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 2158-35/2001 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 2.158-35/2001 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 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 Jalua 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 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".
- 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 Jalua (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. 10 e 23). Com efeito, quanto aos lucros a redação do art. 7º 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 13.202/15 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
- 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 Jalu 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 Cympay, 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 Uruguaya. Por essa razão, o resultado da Cympay foi consolidado no resultado da Aspen e entendeu o fiscal autuante 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 autuante que a Cympay, a Monthiers e a Malteria Uruguaya (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 nº 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 nº 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 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 Montevidéu, 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 uruguaia 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 nº 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 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.
 - 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 Cympay 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).

- 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 Cypay 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 n.º 6, é possível definir as diferentes modalidades de quitação da seguinte forma:
- 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.
- 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.
- 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 arrecadador.
- 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 valerem 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 Cympay 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 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 Cympay 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 Cympay 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 Cympay 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 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 Cympay 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 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 Cympay 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.
- 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
- 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 colocações (“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 U\$ 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 vênica, 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.

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 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 n.º 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 n.º 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 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:
 - 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 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 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:

1. Aspen Equities Corporation, que foram comprovados pagamentos de imposto de renda (IRAE) pela sua controlada Cympay 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. Jalua 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 Jalua 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.

MANIFESTAÇÃO DO CONTRIBUINTE SOBRE O RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA

O valor probante das declarações apresentadas pela Cympay 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 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 termos do art. 26 da Lei nº 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.

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

RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE

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

01) Lucros da Aspen – taxa de câmbio

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 Cypay 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 Lívia 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 aos 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:

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 corretoda 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 alega 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.

CONTRARRASÕES DA FAZENDA NACIONAL

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 nº 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

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.”

Submetido o processo a julgamento, esta Turma converteu o julgamento em diligência na Resolução nº 1401-000.703 de 10 de março de 2020, com o seguinte teor:

“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.

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

O relatório de diligência de fls. 6.141 a 6.172, em apertada síntese:

a) Que os documentos acostados pelo contribuinte seriam na maioria dos casos os mesmos já apresentados no curso da fiscalização e que a Recorrente agiria com *“falta de objetividade, sensatez e critério demonstrada pela diligenciadas na prática reiterada de juntar quantidades insanas de documentos”*, a despeito dos esclarecimentos úteis trazidos pelo Laudo Técnico e apela Ficha Técnica elaborados pela KPMG.

b) Quanto aos impostos pagos pela Cympay, que a legislação brasileira é omissa quanto ao critério para a determinação dos impostos pagos por empresas/jurisdições que adotam período de apuração distinto do ano fiscal brasileiro, o que permitiria o não reconhecimento de quaisquer créditos, sendo uma saída conciliatória a dedução do imposto pago mensalmente a título de antecipação.

c) Que as regras sobre a compensação com o imposto pago no exterior (a saber, art. 26 da Lei nº 9.249/95, o art. 14, § 7º, da IN SRF nº 213/2002) deveriam ser interpretadas restritivamente, nos termos do art. 111 do CTN. Assim, apenas os lucros das controladas indiretas não compensados com prejuízos admitiriam a compensação do respectivo imposto no Brasil, razão pela qual não tendo os lucros da **Malteria Pampa, Malteria Uruguay** e da **Londrina Bebidas** subsistido a consolidação, apenas os impostos eventualmente pagos pela própria Monthiers seriam passíveis de serem reconhecidos como créditos, nos seguintes dizeres:

“Assim, considerando que os lucros da **Malteria Pampa, Malteria Uruguay** e **Londrina Bebidas** foram totalmente consumidos pelos prejuízos das outras empresas investidas da Monthiers no procedimento de consolidação vertical, conforme evidencia o resultado negativo de equivalência patrimonial reconhecido na investidora, é inegável que **a integralidade do lucro da Monthiers refletido nos resultados da Jalua Spain, S.L. advém de contas representativas de resultados de atividades próprias**. Portanto, é possível asseverar que nenhuma parcela dos lucros das aludidas investidas chegaram a

compor as bases impositivas da Eagle, motivo pelo qual não se reconhece quaisquer créditos de impostos pagos pelas **empresas investidas da Monthiers.**”

d) Que impostos pagos reconhecidos como dedutíveis pela CYMPAY decorreu da aplicação do percentual de participação nela detido pela Aspen, de 98,62%, sobre o percentual dos lucros da CYMPAY efetivamente oferecidos à tributação no Brasil. Tendo em vista que dos US\$ 34,497,071 auferidos de lucros da Cympay, parte foi absorvida por despesas da própria Aspen, remanescendo um resultado tributável de US\$ 33,687,002, esse percentual é de 97,65% (98,62% de 97,65% = 96,30% dos impostos passíveis de aproveitamento).

Intimado a se manifestar, o contribuinte apresentou a petição de fls. 6.175 a 6.196, na qual asseverou:

Que a diligência teve o objetivo de requerer à autoridade fiscal que “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”.

Que a a KPMG, mediante análise dos documentos apresentados e consultas às firmas-membros localizadas nos países de interesse ao processo, confirmou que **os documentos constantes dos autos, devidamente consularizados e traduzidos, correspondem aos comprovantes de arrecadação/quitação legalmente previstos naqueles países para tal fim, sendo tais documentos hábeis e válidos a comprovar o imposto pago no exterior.**

Que a fiscalização não apontou vício ou defeito para infirmar as conclusões da KPMG, tendo se limitado a questionar os critérios jurídicos por ela adotados na apuração do imposto pago no exterior, extrapolando inclusive o escopo da diligência.

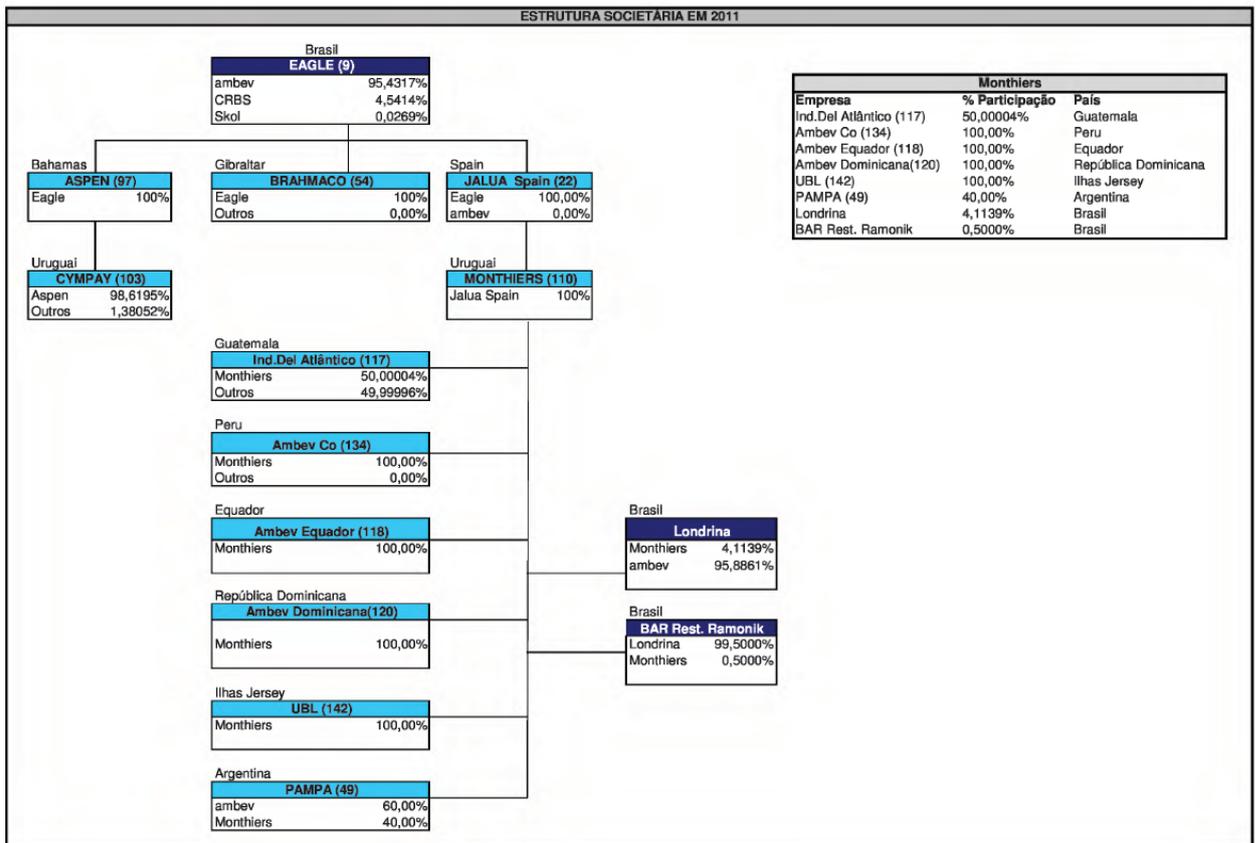
Que restou comprovado que as receitas reconhecidas na Monthiers por equivalência patrimonial e que foram geradas fora do território uruguaio por suas controladas/coligadas foram objeto de tributação nas respectivas jurisdições em que auferidas, conforme comprovantes já juntados aos autos.

Ao final, passou a rebater as razões apontadas pela fiscalização para refutar os critérios jurídicos eleitos pela KPMG na apuração do lucro, que já são objeto da defesa, razão pela qual deixo de repeti-los.

Voto Vencido

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

O seguinte quadro presente à fl. 263 dos autos nos auxilia na visualização da estrutura societária em questão:



Trata-se, portanto, da tributação da participação da Eagle, sucedida pela AMBEV S.A, nos lucros auferidos no exterior por intermédio das empresas Aspen, Brahmaco e Jalu, incluindo-se os lucros decorrentes das atividades de suas controladas.

1. ASPEN

A Recorrente não questiona no Recurso Voluntário a aplicabilidade do art. 74 da MP nº 2158-35/01, mas é importante mencionar, preambularmente, que a validade, a aplicabilidade e os efeitos do art. 74 da MP nº 2.158-35/01 foram referendados pelo E. Supremo Tribunal Federal na ADI 2.588/DF para a situação sob análise, já que a Aspen é controlada da Recorrente e a Comunidade das Bahamas é considerada “paraíso fiscal” conforme o art. 24 da Lei nº 9.430/96 e rol trazido na Instrução Normativa nº 1.037, de 04 de junho de 2010.

Vejamos a ementa da ADI 2588:

Órgão julgador: **Tribunal Pleno**
Relator(a): **Min. ELLEN GRACIE**
Redator(a) do acórdão: **Min. JOAQUIM BARBOSA**
Julgamento: **10/04/2013**
Publicação: **10/02/2014**

Ementa

Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:
 - 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;
 - 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);
 - 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;
 - 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

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

- 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;
- 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);**
- 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

1.1 O ADEQUADO MOMENTO DE CONVERSÃO PARA REAIS DOS VALORES CONSTANTES DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS – COMPENSAÇÃO DO LUCRO COM PREJUÍZOS DE PERÍODOS ANTERIORES

A autoridade fiscal somente converteu para reais o resultado positivo determinado após a compensação dos lucros com os resultados negativos (prejuízos fiscais) de períodos anteriores.

Por sua vez, a defesa alega que, ao apurar os montantes dos prejuízos fiscais da Aspen, sociedade controlada pela Eagle (Sucedida pela AMBEV S.A), a fiscalização deixou de observar as determinações da IN n.º 213/2002 quanto à conversão para reais dos valores constantes das demonstrações financeiras da sociedade estrangeira.

A defesa depreendeu da IN SRF n.º 213/2002 que, tendo a Aspen registrado prejuízos fiscais nos exercícios de 2003 a 2005, deveria o fisco ter convertido os saldos de prejuízos de cada ano tomando-se como base a taxa de câmbio relativa ao final de cada um desses períodos de apuração e, auferido lucro em determinado ano, tal lucro convertido para reais na data do encerramento do exercício é que deveria ser compensado com os prejuízos apurados em anos anteriores, já convertidos anteriormente para reais.

Adotado esse procedimento, o lucro da Aspen remanescente após as compensações de prejuízos reduzir-se-ia a R\$ 40.436.393,79, ao passo que a autoridade lançadora havia apurado um lucro remanescente de R\$ 63.190.080,19.

Essa mesma questão foi suscitada no processo n.º 16561.720139/2013-81, pelo qual a autoridade fiscal exigiu o recolhimento de IRPJ e CSLL incidentes sobre os lucros gerados no exterior pela mesma controlada Aspen, mas referente ao ano-calendário de 2010. A Turma julgadora então decidiu, por maioria de votos (7x1), no Acórdão n.º 1401-002.199 de 2018, que a conversão para reais deveria ser feita ano a ano, houvesse lucro ou prejuízo. Vejamos o excerto da ementa:

“PREJUÍZO APURADO NO EXTERIOR. CONVERSÃO EM MOEDA NACIONAL. DATA DA CONVERSÃO.

A data do câmbio para fins de conversão dos prejuízos apurados no exterior é aquela da apuração do resultado do período relativo à apuração do referido resultado negativo.”

O entendimento foi mantido pela CSRF, em julgamento do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, no Acórdão 9101-006.236 de 9 de Agosto de 2022:

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

Ano-calendário: 2010

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS COM LUCROS PERCEBIDOS PELAS EMPRESAS ESTRANGEIRAS. MOMENTO DA CONVERSÃO EM REAL. APURAÇÃO DO RESULTADO NEGATIVO.

Não só os lucros, mas também os prejuízos apurados no exterior, devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenha ocorrido a apuração, como forma de assegurar a neutralidade, na apuração do lucro tributável no Brasil, da variação cambial de investimentos mantidos no exterior.”

Ouso divergir.

O art. 25 da Lei n.º 9.249/95 possuía a seguinte redação à época dos fatos:

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

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

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

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

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

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

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

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

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no [art. 173 da lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#).

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

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

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

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

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

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

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

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

~~§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 627, de 2013\)](#)~~

§ 7º Os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio. [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) (grifo nosso)

É nítido que o art. 25 elencou como fato jurídico tributário “*auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital*”, o que de antemão dispensa que prejuízos auferidos em determinados anos sejam convertidos para reais e contabilizados para fins de apuração do resultado tributável no Brasil, até porque tais prejuízos não são compensáveis com os lucros auferidos no Brasil, conforme dispõe o §5º acima transcrito.

A Lei nº 9.532/97 não destoa, trazendo a previsão de que os lucros é que devem ser adicionados ao Lucro Líquido da entidade brasileira, assim que disponibilizados.

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. [\(Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)

A MP nº 2.158-58/2001, por sua vez, ao estabelecer presunção absoluta de disponibilização também elege como relevante a data do balanço na qual tenham sido apurados *os lucros*.

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do [art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada

no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento. ([Vide Lei n.º 9.532, de 1997](#)) ([Vide ADI n.º 2588, 2001](#)) ([Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013](#)) ([Vigência](#)) ([Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013](#)) ([Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014](#)) ([Vigência](#))

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. ([Vide ADI n.º 2588, 2001](#)) ([Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014](#)) ([Vigência](#))”

Por sua vez, ao regulamentar a matéria, a Instrução Normativa n.º 213/02 manteve o mesmo racional:

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

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

§ 2º Os **prejuízos apurados** por uma controlada ou coligada, **no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.**

§ 3º Na compensação dos prejuízos a que se refere o § 2º não se aplica a restrição de que trata o art. 15 da Lei n.º 9.065, de 1995.

§ 4º A pessoa jurídica brasileira que absorver patrimônio de filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, de outra pessoa jurídica brasileira, e continuar a exploração das atividades no exterior, poderá compensar os prejuízos acumulados pela referida filial, sucursal, controlada ou coligada, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996, observado o disposto neste artigo.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, quando a matriz no Brasil indicar uma dessas filiais ou sucursais como entidade líder, os resultados poderão ser consolidados por país e os prejuízos de uma poderão ser compensados com os lucros de outra.” (grifo nosso)

O racional que permeia a tributação dos lucros auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada situada no exterior é o de que a apuração dos resultados tributáveis seguirá as normas previstas no país de domicílio (inclusive quanto à moeda) e somente serão adicionados ao Lucro Líquido da entidade brasileira no momento determinado pela legislação, *quando houver lucro*, resultado positivo, no exterior, *lucro este apurado segundo as normas contábeis e fiscais do país de domicílio entidade estrangeira.*

Neste momento é que a conversão para reais terá sentido dentro do sistema de tributação em bases universais, pois *só então é possível dizer que a entidade estrangeira auferiu lucro e só então é possível mensurar tal lucro, tanto na moeda estrangeira, quanto em reais.*

A vedação à compensação de prejuízos estrangeiros com lucros nacionais, juntamente com a noção de que apenas os lucros estrangeiros apurados segundo as regras do domicílio estrangeiro seriam tributáveis no Brasil esvazia a tese de que a conversão de prejuízos para reais deve se dar ano a ano, pois, nesse cenário o resultado inafastável seria a adulteração do resultado tributável auferido pela entidade estrangeira ao sabor das oscilações cambiais.

Não nos parece ter sido esta a intenção da qual imbuída a norma, mesmo considerando-se o teor do art. 1º da IN 213/02, que *ao tratar da consolidação e transcrição dos resultados auferidos no exterior no balanço da entidade brasileira evidentemente visa ao resultado positivo* (o Lucro) do qual trata o *caput* e os parágrafos anteriores.

“Art. 1º **Os lucros, rendimentos e ganhos de capital** auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 3º A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, objeto das normas desta Instrução Normativa, está obrigada ao regime de tributação com base no lucro real.

§ 4º **Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido**, para determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

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

§ 6º **Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para**

efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.”

A conversão para reais somente no ano da apuração de lucro é portanto *medida de neutralidade cambial, que evita a tributação, no Brasil, de lucros superiores ou inferiores aos efetivamente tributados no exterior como decorrência única e exclusiva de oscilações cambiais que, à luz da legislação à qual se encontra submetida a entidade estrangeira, são irrelevantes na determinação de seu resultado.*

O entendimento ora exposto está em harmonia com o teor do verbete sumular de n.º 146 deste E. CARF, que firmou a neutralidade da variação cambial nas avaliações de investimentos pelo MEP.

“Súmula CARF n.º 146

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2019

A variação cambial ativa resultante de investimento no exterior avaliado pelo método da equivalência patrimonial não é tributável pelo IRPJ e CSLL.”

Nesse sentido, lapidares os ensinamentos do Conselheiro Caio César Nader Quintela, consignados no Acórdão n.º 9101-005.746 de 02 de setembro de 2021, cuja ementa passo a transcrever na parcela relevante ao presente tópico:

“LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZOS. MOMENTO DA CONVERSÃO EM REAL. PREVISÃO DE OFERTA DO RESULTADO POSITIVO. INEXISTÊNCIA DE COMUNICAÇÃO TOTAL TRANSNACIONAL DE RESULTADOS. IMPOSSIBILIDADE DE CONVERSÃO E CÔMPUTO ANO-A-ANO.

Os prejuízos apurados por controlada ou coligada no exterior podem ser compensados com lucros dessa mesma empresa. A compensação deve ocorrer dentro dos moldes e conforme as regras contábeis do país em que domiciliada a pessoa jurídica estrangeira, operando-se os cálculos nas moedas oficiais ou permitidas para tanto, pela jurisdição local.

A conversão para o Real não se aplica aos resultados anteriores àquele objeto de oferta à tributação no Brasil, inclusive nos quais se verificou prejuízo. Deve ser utilizada a taxa cambial de venda, do dia das demonstrações financeiras em que resultado positivo tenha sido apurado, mesmo após as eventuais operações de compensação com prejuízos, dentro das regras contábeis locais.

Pelo exposto, a tese do contribuinte não mereceria prosperar.

Contudo, inafastável considerar que o Acórdão 9101-006.236 ao analisar a mesma situação ora sob debate, para o mesmo contribuinte e mesma controlada estrangeira, mas para o

ano-calendário anterior (2010), adotou entendimento distinto, determinando que o lucro apurado no ano-calendário de 2010 deveria considerar os saldos de prejuízos fiscais de 2003 a 2005 convertidos para reais na data de suas respectivas apurações. Esse foi o critério para definir se havia ou não, e em que montante, saldos de prejuízos fiscais formados até 31/12/2009 disponíveis para a compensação com o lucro apurado em 2010.

E a CSRF estabeleceu o critério de conversão defendido pelo contribuinte, chancelando o saldo de prejuízos fiscais de 2009 cuja “sobra”, após consumo parcial em 2010, o contribuinte pretende utilizar para reduzir lucro apurado em 2011.

Assim, a adoção do entendimento teórico proposto por este relator implicaria alteração no critério já definido pela CSRF para a apuração do resultado de 2010, o que entendo não ser tecnicamente possível, sob pena de desrespeito aos precedente da corte superior e de submeter o contribuinte a uma situação Kafkiana pela qual a autuação de um ano pode alterar o critério jurídico e o resultado numérico favorável já consolidado em virtude de uma autuação anterior.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

1.2 POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE IMPOSTOS COMPENSADOS E PROVA DA EFETIVA QUITAÇÃO.

No estágio atual da demanda, não se considerou a totalidade do imposto sobre a renda alegadamente quitado no exterior pela Cympay, controlada direta da Aspen e indireta da Eagle, em tese passível de compensação com o IRPJ e a CSLL em virtude do disposto pelo art. 14, §6º da IN 213/02.

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

A Autoridade julgadora de origem por sua vez, considerou apenas parte dos tributos alegadamente quitados, pelas razões que elencaremos nos itens seguintes:

1.2.1 *A prova do imposto sobre a renda quitado no exterior – documentos de arrecadação, compensação e requisitos*

A Autoridade Fiscal autuante não admitiu a compensação dos tributos quitados mediante compensação no exterior pela Cympay, controlada direta da Aspen e indireta da Eagle (sucédida pela AMBEV S.A.).

A DRJ determinou a realização de diligência e, após sua realização, admitiu o direito creditório do Imposto de Renda cuja quitação no exterior deu-se mediante pagamento comprovado com a apresentação das competentes declarações e suas guias de recolhimento (“boleto pago”) mecanicamente autenticadas pelo banco arrecadador, no montante total de R\$ 2.697.039,55, conforme prevê o art. 16, §2º, II da Lei nº 9.430/96.

“Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos [arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

§ 1º Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real.

§ 2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do *caput* deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o [§2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.”

A fiscalização inadmitiu, contudo, o Imposto de Renda quitado mediante compensação, muito embora houvesse reconhecido haver indícios favoráveis ao contribuinte. Isso porque, muito **embora não tivesse posto em dúvida a veracidade da documentação apresentada pela Recorrente, entendeu que faltaria prova cabal da quitação definitiva e inquestionável pelo Fisco uruguaio**. Vejamos o que disse a DRJ:

“De acordo com o artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, o imposto compensável no Brasil é o que tiver sido comprovadamente pago no exterior. O mesmo se depreende do disposto no §2º do artigo 16 da Lei nº 9.430, de 1996, segundo o qual, para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a

incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado. O citado §2º do artigo 26 da Lei nº 9.249, de 1995, também deixa claro que o imposto compensável é aquele cujo pagamento se encontra efetivamente comprovado por documento de arrecadação, e que também porte a chancela da autoridade fazendária local e do corpo consular brasileiro em serviço no respectivo país, ressalvada a dispensa dessas últimas formalidades nos termos do inciso II do § 2º do 16 da Lei nº 9.430, de 1996. Logo, somente são compensáveis os valores quanto aos quais existe comprovante hábil de pagamento, observados, além disso, os demais requisitos, critérios e condições impostos pela legislação.

Conforme exposto com clareza no relatório de diligência, os créditos reivindicados pelo sujeito passivo podem ser classificados, no que concerne aos documentos comprobatórios de seu efetivo pagamento, em três categorias:

***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.*

***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.*

***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.”*

Dos três enumerados acima, o sujeito passivo logrou comprovar cabalmente apenas o primeiro, que consiste em pagamento mediante arrecadação bancária. A autoridade encarregada da diligência relata que se enquadram cinco pagamentos nessa categoria, relativos aos meses de janeiro, fevereiro, setembro, outubro e novembro de 2011. Desses, os documentos relativos a janeiro, fevereiro e outubro estão confirmados pela autenticação mecânica do banco arrecadador. Já os documentos relativos a setembro e novembro apresentam a autenticação mecânica borrada, mas ainda assim são aceitáveis, pois o valor reivindicado coincide com uma espécie guia de recolhimento emitida pela autoridade fazendária uruguaia.

Por outro lado, as demais formas de quitação alegadas pelo sujeito passivo não se acham satisfatoriamente comprovadas. Os valores ditos “compensados com créditos” e “computados pagos a cuenta” constam apenas de declarações preenchidas e entregues pela própria controlada indireta do sujeito passivo e **não se acham corroborados por nenhum documento de fonte externa à essas autodeclarações, e menos ainda pelas autoridades fazendárias locais.** Trata-se de quitação mediante aproveitamento de crédito que a controlada indireta afirma possuir contra o fisco uruguaio em decorrência de saldos relacionados ao imposto sobre valor agregado ou a outras declarações tributárias. Note-se que, especificamente quanto aos valores ditos “computados pagos a cuenta” **houve intimação fiscal específica para comprovar a origem dos créditos, mas o sujeito passivo se limitou a responder que considerava as autodeclarações entregues ao fisco uruguaio como prova suficiente.**

Entretanto, visto que a legislação dispõe que é compensável apenas o tributo comprovadamente pago, e que, como regra geral, deve ser dotado de certeza e liquidez o crédito reivindicado contra a Fazenda Pública, nos termos do artigo 170 do CTN, não cabe acatar a reivindicação do sujeito passivo de que sejam reconhecidos como compensáveis os valores que se acham amparados apenas por provas indiciárias.” (grifo nosso)

Verifica-se que a expressão efetivo pagamento não foi interpretada de forma restrita pela DRJ, que admitiu *em tese* o aproveitamento de tributos quitados sob formas distintas do pagamento em sentido estrito (mediante compensação, por exemplo), mas deixou de reconhecer o direito em virtude da incerteza quanto à definitividade da quitação.

Este CARF, diante de pedido da Fazenda Nacional, também converteu o julgamento em diligência com escopo complementar, neste ponto, voltado a sanar a mesma dúvida: *se havia prova de que as compensações realizadas estariam comprovadas e se havia prova da legislação estrangeira que permitisse essa conclusão.*

O Relatório de Diligência, a esse respeito, concluiu que não teriam sido identificados novos dados e informações que justificassem alteração do que já fora consignado no relatório da diligência determinada pela DRJ, reprisando assim os 3 cenários possíveis sobre os créditos, reproduzido no 2º relatório de diligência à fl. 6.165:

ANO 2011 MÊS	FORMA QUITAÇÃO	ANTECIPAÇÃO IRAE (R\$)	CENÁRIO 1	CENÁRIO 2	CENÁRIO 3
janeiro	Caja - Banco	759.889,69	759.889,69	759.889,69	759.889,69
fevereiro	Caja - Banco	309.350,83	309.350,83	309.350,83	309.350,83
março	Compensado com Créditos	375,04		375,04	375,04
375,04	Compensado com Créditos	551,42		551,42	551,42
551,42	Compensado com Créditos	552,83		552,83	552,83
552,83	Computados - Pagos a Cuenta	558,34			558,34
julho	Computados - Pagos a Cuenta	389.382,04			389.382,04
agosto	Computados - Pagos a Cuenta	306.476,28			306.476,28
setembro	Caja - Banco	457.809,82	457.809,82	457.809,82	457.809,82
outubro	Caja - Banco Computados - Pagos a Cuenta	651.407,01	651.407,01	651.407,01	651.407,01
novembro	Caja - Banco	518.582,20	518.582,20	518.582,20	518.582,20
dezembro	Computados - Pagos a Cuenta	492.031,98			492.031,98
Total Comprovado			2.697.039,55	2.698.518,85	3.886.967,49
Direito à compensação (limitado a 96,30%)			2.597.249,09	2.598.673,65	3.743.149,70

(*) Consideram-se comprovadas:

Cenário 1: apenas as liquidações na modalidade Caja – Banco

Cenário 2: as liquidações nas modalidades Caja – Banco e Compensado com Créditos

Cenário 3: as liquidações em todas as modalidades

O Recorrente, por seu turno, em manifestação sobre o Relatório de Diligência defendeu que o efetivo pagamento não seria apenas aquele em espécie. Alega que a restrição não poderia ser extraída do termo “*efetivo pagamento*” adotado pelo artigo 14, parágrafo 8º da IN SRF 213/2002, que deveria ser interpretado como qualquer modalidade de tributo quitado no exterior, como é o caso da compensação, visando apenas a evitar créditos fictícios.

Defendeu também a adoção do entendimento firmado no Acórdão 1402-001.314 de 2013, que *por unanimidade* firmou *não* ser necessária a prova da homologação do imposto compensado no exterior para que o contribuinte fizesse jus ao direito creditório, equiparando a declaração de compensação ao “documento de arrecadação” a que diz respeito o art. 16, §2º, II da Lei nº 9.430/96.

“IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. MEIO DE PROVA. COMPENSAÇÃO.

À luz do § 2º, II, do art. 16, da Lei nº 9.430, de 1996, a prova do imposto pago no exterior pode ser feita por meio da apresentação de documento de arrecadação. Todavia, produz o mesmo efeito do documento de arrecadação a prova da entrega da declaração de pessoa jurídica no exterior indicando o imposto apurado, o valor das retenções, o valor das antecipações e o montante de saldo anterior utilizado no pagamento do tributo. Da mesma forma que, no Brasil, o imposto de renda retido na fonte; o recolhimento das estimativas e a utilização de saldo negativo de período anterior se constituem em meio de pagamento do tributo devido, apurando-se o saldo remanescente, tal regra também se aplica aos tributos pagos na Argentina, cuja declaração entregue pela pessoa jurídica apontando o imposto apurado, os valores das retenções, das antecipações e o montante de saldo anterior utilizado no pagamento do tributo constitui-se em prova de pagamento.

O fato de não haver homologação formal, como de regra também não há no Brasil, não se constitui em óbice para reconhecer o pagamento do tributo pago por compensação. Ademais, no caso dos autos o julgamento foi convertido em diligência por meio da qual as autoridades fiscais argentinas comprovaram as informações prestadas pela contribuinte em sua DIPJ.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.”

Por fim, defendeu haver prova suficiente da quitação dos impostos em questão mediante compensação, diante da ausência de prova *da falta* de definitividade da quitação.

Entendo pertinente reprimir o que disse a Fazenda Nacional em suas Contrarrazões, à fl. 4.804. Acertadamente a Fazenda Nacional constatou que o fundamento adotado pela autoridade diligenciante e chancelado pela DRJ foi a *falta de prova da definitividade da quitação mediante compensação*. Vejamos:

“O fundamento da autoridade fazendária consistiu na ausência de definitividade de uma declaração de compensação ou pedido administrativo de compensação, tendo em vista que tais procedimentos dependem de chancela do Fisco – no caso, do Fisco do Uruguai. Na realidade, o que se percebe é que a autoridade fiscal empregou o mesmo raciocínio que orienta os processos de compensação de tributos no Brasil, qual seja: somente há certeza quanto à extinção do crédito tributário após o término do processo administrativo que analisa o pedido de

compensação feito pelo contribuinte. Implica dizer que a mera apresentação de DCOMP, no caso do Brasil, não significa que haja crédito em favor do contribuinte e, conseqüentemente, não há como se ter certeza que o crédito tributário será extinto por compensação.”

Como vimos acima, a autoridade autuante desconsiderou os tributos compensados pela Cympay em absoluto, mas a DRJ superou essa desconsideração, atendo-se ao fato de que os indícios de quitação definitiva mediante compensação não seriam prova suficiente. A turma julgadora de primeira instância concluiu, alinhando-se à autoridade diligenciadora, que os documentos apresentados **confirmariam apenas que fora solicitada a compensação tributária, no Uruguai**, mas não que ela teria sido aceita e admitidos como quitados os tributos no Uruguai.

Resta a este Conselho apenas aferir se é necessária, no contexto dos autos, e se houve ou não prova suficiente da quitação definitiva, já que não interposto Recurso de Ofício sobre o critério jurídico adotado pela DRJ acerca da possibilidade abstrata de aproveitamento de tributos quitados por compensação. Ou seja, resta analisar se há prova suficiente quanto à quitação da parcela dos tributos alegadamente compensados pela Cympay no Uruguai que não foram admitidos pela instância julgadora *a quo*.

O Recorrente menciona em sua manifestação à diligência determinada pelo CARF que apresentou os comprovantes devidamente traduzidos (tradução juramentada) e **consularizados** conforme teria reconhecido a Ficha Técnica de fls. 44/66 apresentada pela KPMG.

Afirma que deve ser reconhecido crédito no valor de R\$ 16.703.445,97 em favor da Recorrente em relação à controlada Aspen, posto que as declarações apresentadas pelo contribuinte (Formulários 2176 e/ou 2149) consistem na prova de quitação do imposto perante o governo uruguaio, como se verificaria da leitura da legislação uruguaia relativa ao IRAE (Impuesto a Las Rentas de Las Actividades Económicas), que trancreve:

“CAPÍTULO XV

LIQUIDACION

Artículo 87º - Determinación – El impuesto se liquidará por declaracion jurada del contribuyente en la forma y condiciones que establezca la regulamentación.”
(fls. 4621 e 4677 do Processo Administrativo n.º 16561.720131/2016-67, legislação e tradução juramentada)

Assevera, em conclusão, que se a declaração (Formulários 2176 e/ou 2149) do contribuinte é o documento utilizado e aceito pela legislação uruguaia como prova do efetivo pagamento do imposto, não resta dúvida de que os Formulários 2176 e 2149 seriam os documentos hábeis a comprovar o pagamento/quitação/recolhimento/compensação do imposto devido na declaração mediante compensação com créditos ou “pagos a cuenta”

Análise:

Inicialmente vale destacar a divergência entre as informações contidas no quadro trazido pelo relatório da 1ª diligência, R\$ 3.850.067,84 e o montante apontado pelo Recorrente como crédito, de R\$ 16.703.445,97. Ocorre que essa diferença de cálculo decorre dos temas que serão abordados nos tópicos 1.2.2 e 1.2.3 deste voto. Por isso, inicialmente, faremos tão somente a análise jurídica da prova da quitação.

O Relatório da KPMG realmente corrobora o asseverado pelo contribuinte: que os tributos em questão foram quitados mediante compensação, segundo a legislação uruguaia.

O Relatório da diligência determinada pela DRJ (fls. 2250-2271) por sua vez, foi profundo neste aspecto e, como a segunda diligência apenas fez remissão a ele, passaremos a analisá-lo com maiores minúcias.

O Imposto de Renda quitado na modalidade Caja – Bancos foi reconhecido pela DRJ, resta analisar aqueles *Compensados com Créditos e os Computados – Pagos a Cuenta*.

A liquidação na forma **“Compensados com Créditos”** é 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. A diligência concluiu não haver certeza do direito creditório, pois as declarações não provariam seu reconhecimento pelo Fisco Uruguaio. Entendeu, assim, haver mero início partindo-se da “presunção de que os valores declarados refletem fidedignamente os livros contábeis/fiscais e, principalmente, não contenham erros, omissões ou imprecisões.”

Considerou, assim, que a conferência dos créditos de IVA dos quais o contribuinte teria se valido seria inviável e demandaria *“complexa e trabalhosa verificação da apuração do IVA, o que entendemos ser 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”*. Em suma, entendeu que, por não conseguir confirmar o direito creditório usado segundo a legislação uruguaia, não seria possível confirmar a quitação do imposto de renda por meio desta forma de compensação.

Já a liquidação na forma **Computados - Pagos a Cuenta** é outra modalidade de compensação, na qual o saldo devedor apurado na declaração de impostos pelo mesmo 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.”* Vale dizer, é compensação com tributos pagos indevidamente ou a maior e declarados mediante outros “formulários” previstos pela legislação uruguaia.

A autoridade realizadora da primeira diligência, a este respeito, assevera ter tentado confirmar o direito creditório usado para a dita compensação pela Cypay, no Uruguai, intimando-o 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”* (fl. 2.256).

A autoridade reconhece haver nos autos a Declaração F2149, mas assevera que, a tal intimação, o Contribuinte apenas teria respondido que nos termos da legislação uruguaia colacionada com tradução juramentada, a compensação extinguiria o crédito tributário:

“Em apertada síntese, de acordo com o exposto na resposta anterior, 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 la 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, podemos concluir que: (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.”

Assim, novamente julgando-se impossibilitada de verificar o direito creditório do qual teria se valido a Cympay para a compensação em questão, entendeu não haver prova cabal da quitação do tributo, muito embora *não tenha vislumbrado* na documentação apresentada qualquer vício, indício de adulteração ou de fraude, *quanto menos tenha infirmado* a compensação em tela como ferramenta apta de quitação de tributos à luz da legislação uruguaia acostada aos autos com tradução juramentada.

A autoridade, concluiu que a apuração do Imposto de Renda uruguaio (IRAE) se assemelha ao sistema brasileiro, havendo antecipações declaradas mensalmente no Formulário 2176, ajuste ao final do período declarada no Formulário 2149, sendo ainda possível a quitação mediante compensação, mas não logrou êxito em confirmar cabalmente a quitação diante das peculiaridades da legislação estrangeira e da falta de chancela da autoridade uruguaia na declaração de compensação apresentada.

Pois bem, concordo com a premissa muito bem sumarizada pela PGFN de que o debate tem como ponto central definir a quem cabe o ônus da prova de que as declarações de compensação cuja realidade/existência foi reconhecida pela autoridade diligenciadora e pela DRJ implicaram na quitação definitiva do Imposto de Renda uruguaio que se pretende aproveitar no Brasil.

A Fazenda Nacional assevera que:

“Por fim, quanto ao ônus da prova, há duas situações distintas: uma relativa à existência dos pedidos de compensação, feitos no Uruguai; e outra referente

à efetiva extinção de imposto no Uruguai, via compensação. Na primeira situação, caberia ao Fisco brasileiro demonstrar que não aconteceram os pedidos de compensação feitos pela contribuinte no Uruguai, o que exigiria que a autoridade fazendária brasileira questionasse os documentos apresentados pela contribuinte. Na segunda situação, compete à contribuinte provar que a compensação foi autorizada pelo Fisco uruguaio e, conseqüentemente, houve extinção de impostos no Uruguai, em virtude da compensação pleiteada pela contribuinte.

Obviamente, não há como imputar ao Fisco brasileiro o ônus de demonstrar como terminou o procedimento de compensação iniciado pela contribuinte no Uruguai. Afinal, o desfecho desse procedimento de compensação, no exterior, é condição para o reconhecimento do direito de crédito que a contribuinte alega possuir em face do Fisco brasileiro, de modo que é do interesse da contribuinte trazer aos autos a prova do direito que alega ter.” (grifo nosso)

Algumas colocações poderiam ser tecidas para se contrapor às colocações da Fazenda Nacional.

Inicialmente, a afirmação de que o desfecho do procedimento de compensação seria condição para o reconhecimento da quitação do tributo que se pretende aqui aproveitar poderia ser visto como mera conjectura baseada em um “decote” do modelo brasileiro de compensação. Digo decote, porque em solo pátrio a declaração de compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória, logo, a partir da compensação o Imposto está extinto, quitado e confessado, de maneira que será cobrado ante a natureza de confissão de débito da declaração de compensação ainda que o direito creditório venha a ser infirmado. A Fazenda Nacional reconheceu não deter pleno conhecimento dos sistema jurídico de extinção da obrigação tributária via compensação no Uruguai, o que confirma que a exigência decorre de conjecturas acerca de qual potencialmente seria o sistema/ modelo de compensação no direito uruguaio.

Ocorre que, justamente por conta da dificuldade do perfeito conhecimento do direito estrangeiro dos diversos países com os quais o Brasil possui relações, há na legislação que rege o direito à compensação do imposto sobre a renda pago no exterior uma série de requisitos cuja observância supre essa dificuldade e ainda poupa as esferas judicantes brasileiras de se digladiarem sobre a interpretação do direito alienígena.

Pelo que consta dos Autos, o que podemos confirmar é que no Uruguai também a compensação é forma de extinção da obrigação tributária, mas as regras trazidas e analisadas, como bem pontuou a Fazenda Nacional, aparentam ser normas gerais sobre a extinção dos créditos tributários, tal qual o é, no Brasil, o art. 156 do CTN.

É verdade que a prova de que o Uruguai não teria questionado a compensação, ou que a teria aceitado expressamente (modalidade de homologação que, à luz da experiência latino-americana é residual) não se encontra nos autos e pode ser diabólica para o contribuinte.

Trazendo a hipótese à realidade brasileira, imaginando a situação inversa, questiono-me: como poderia o contribuinte brasileiro provar que sua DCOMP foi homologada tacitamente pelo Fisco brasileiro, ao Fisco de outro Estado? Como poderia provar que, a despeito de não passados 5 anos, quitou o imposto via compensação em *caráter definitivo*, como

demandam aqui nos autos a DRJ e a Fazenda Nacional? Seria necessário aguardar a homologação tácita (forma de homologação da maioria dos casos de compensação no Brasil), para que tivesse direito a compensar referido tributo? Aguardar esse período de 5 anos não implicaria descasamento com o período de apuração do resultado trazido à tributação que ensejaria a inadmissão do aproveitamento do tributo pago no Exterior?

Penso que o Estado Brasileiro teria mais condições de, pelas vias diplomáticas das quais é dotado, notadamente valendo-se da grande proximidade diplomática com o Uruguai, inquirir ao Fisco uruguaio sobre o estado das compensações tal como se fez no processo em que proferido o Acórdão 1402-001.314 de 2013.

Contudo, não se pode ignorar a distribuição do ônus atribuído pela lei, e o art. 26 da Lei nº 9.249/95 trouxe requisitos mínimos cujo ônus atribuiu ao Contribuinte para evitar fraude, definindo o *standard probatório suficiente*.

Diante da complexidade das legislações estrangeiras e da enorme dificuldade de se impor às autoridades fiscais brasileiras seu pleno conhecimento, alguns requisitos foram impostos pela lei pátria para que se admita o imposto como compensável:

- a) O imposto deve ter incidido sobre os lucros apurados no exterior tributáveis no Brasil;
- b) O Contribuinte deve apresentar suas demonstrações financeiras para provar o lucro apurado;
- c) O Contribuinte deve apresentar o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior reconhecido pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira do respectivo país;
- d) Toda a documentação, evidentemente, deve estar traduzida por tradutor juramentado e deve ser consularizada ou, atualmente, apostilada.

O art. 16, §2º, II da Lei nº 9.430/96 dispensou o contribuinte de obter o reconhecimento pelo órgão arrecadador estrangeiro e pelo Consulado brasileiro no documento relativo ao Imposto de Renda quando o Contribuinte “*comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.*”

Essa dispensa somente se justifica diante da apresentação da guia de arrecadação acompanhada não só da legislação estrangeira que comprove o que se recolheu, como também do comprovante de quitação, ou de outra prova de quitação definitiva. Isso porque muito embora todas as formas de quitação sejam admissíveis, a flexibilização dos critérios mínimos autorizada pelo art. 16, §2º, II da Lei nº 9.430/96 demanda que a quitação seja definitiva com tal nível de segurança que permita ao Fisco brasileiro conceder, no Brasil, o respectivo crédito.

Por tal razão não partilho do entendimento firmado no Acórdão 1402-001.314 de 2013, que por unanimidade entendeu não ser necessária a prova da homologação do imposto compensado no exterior para que o contribuinte faça jus ao direito creditório por entender que a declaração de compensação equivaleria ao documento de arrecadação comprovadamente pago a que diz respeito o art. 16, §2º, II da Lei nº 9.430/96. O Acórdão é de relatoria do Conselheiro,

Moisés Giacomelli Nunes da Silva, ocasião em que a turma era presidida pelo Conselheiro Leonardo de Andrade Couto. Vejamos:

“IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. MEIO DE PROVA. COMPENSAÇÃO.

À luz do § 2º, II, do art. 16, da Lei nº 9.430, de 1996, a prova do imposto pago no exterior pode ser feita por meio da apresentação de documento de arrecadação. Todavia, **produz o mesmo efeito do documento de arrecadação a prova da entrega da declaração de pessoa jurídica no exterior indicando o imposto apurado, o valor das retenções, o valor das antecipações e o montante de saldo anterior utilizado no pagamento do tributo.** Da mesma forma que, no Brasil, o imposto de renda retido na fonte; o recolhimento das estimativas e a utilização de saldo negativo de período anterior se constituem em meio de pagamento do tributo devido, apurando-se o saldo remanescente, tal regra também se aplica aos tributos pagos na Argentina, cuja declaração entregue pela pessoa jurídica apontando o imposto apurado, os valores das retenções, das antecipações e o montante de saldo anterior utilizado no pagamento do tributo constitui-se em prova de pagamento.

O fato de não haver homologação formal, como de regra também não há no Brasil, não se constitui em óbice para reconhecer o pagamento do tributo pago por compensação. Ademais, no caso dos autos o julgamento foi convertido em diligência por meio da qual as autoridades fiscais argentinas comprovaram as informações prestadas pela contribuinte em sua DIPJ.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido.” (g.n.)

Vale frisar que, em *obter dictum*, mencionou-se no acórdão acima que em procedimento de diligência inquiriu-se ao Fisco estrangeiro (no caso, da Argentina) sobre a quitação do Imposto que se pretendia aproveitar no Brasil.

Pois bem, no caso em questão, muito embora entenda inaplicável a flexibilização a que diz respeito o art. 16, §2º, II da Lei nº 9.430/96, o contribuinte preencheu quanto às compensações o *standard probatório suficiente* exigido pelo art. 26 da Lei nº 9.249/95, notadamente trazendo os documentos de compensação por meio quais procedeu à compensação devidamente consularizados, o que lhe dispensa de comprovar a definitividade da compensação.

Assim, dou provimento ao pleito do contribuinte para admitir como suficientemente comprovada a quitação do imposto estrangeiro em todas as modalidades de quitação em questão, no montante de R\$16.703.445,97 (cf. laudo de fls. 4.931), montante este que deverá ser ajustado pela DRF de origem face ao decidido no item 1.2.2.

1.2.2 O direito de aproveitamento de 98,62% do imposto pago no exterior, e não de 96,30%

A defesa alega que a DRJ teria aplicado indevidamente o percentual de 96,30%, quando o correto seria 98,62%, sobre o valor do total do imposto de renda comprovadamente pago pela Cympay, pois esta seria a participação da Aspen no o capital da Cympay.

A diligência realizada por determinação deste CARF esclareceu a visão das autoridades fiscais e da DRJ, pela qual não houve erro na identificação do percentual de participação societária no capital social da Cympay, mas mera aplicação do limite previsto no art. 14, §7º, da IN SRF n.º 213/2002, que regulamenta o art. 26, §1º, da Lei n.º 9.249, de 1995:

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

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

IN 213/02:

“Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.”

Asseverou que o lucro reportado da Aspen foi de US\$ 33,687,002, ao passo que o lucro da CYMPAY apropriado nesta sua controladora, em face do reconhecimento da equivalência patrimonial, foi reportado em US\$ 34,497,071, valores que permitiriam concluir que o resultado da Aspen Equities deriva integralmente do lucro da controlada uruguaia refletido em suas demonstrações financeiras.

ASPEN EQUITIES CORP.**BALANCE POR EL PERIODO 01/01/2011 AL 31/12/2011**

Cuenta	Nombre	USD
4	CUENTAS DE RESULTADOS	33.687.002,98
42	GTOS DE ADMINISTRACIÓN Y VENTAS	(23.679,25)
421	GASTOS DE PERSONAL	(23.679,25)
42112	Honorarios Profesionales	(22.013,00)
42114	Gastos Bancarios	(1.666,25)
44	RESULTADOS FINANCIEROS	(786.389,53)
441	RES FINANCIEROS GANADOS	74.582,21
44100	Juros Ganados Mutuos	74.556,09
44101	Resultados Colocaciones	26,12
442	RES FINANCIEROS PERDIDOS	(879.135,85)
44201	Intereses Perdidos	(879.135,85)
443	DIFERENCIA DE CAMBIO	18.164,11
44301	Dif. de Cotiz Ganadas	30.576,15
44302	Dif. de Cotiz Perdida	(11.773,17)
44304	Var Cambial VPP CYPAY	-
44305	Var Cambial Agio CYPAY	(638,87)
45	RES EXTRAORDINARIOS	34.497.071,76
45101	Resultados por VPP Cypay	31.533.056,93
45100	Resultados por VPP Cypay	3.327.523,71
45105	Amortización AGIO CYPAY	(248.367,21)
45109	Ganhos/Perdas Participaç.	(115.141,67)

Observou a autoridade diligenciadora que a Aspen detinha 98,62% do capital social da Cypay, da qual derivaria o resultado positivo de equivalência patrimonial de US\$ 34,497,071, que foi reduzido por despesas da própria Aspen, razão pela qual entendeu a autoridade que apenas 96,3% do lucro da Cypay foi oferecido à tributação no Brasil, conforme o demonstrativo trazido a seguir:

Demonstração do % do lucro da CYPAY computado no Auto de Infração		
Descrição	Valor	Percentual
Resultado da CYPAY no ano de 2011 ("reconstituído")	US\$ 34,979,792	100,00%
Resultado da CYPAY reconhecido por MEP	US\$ 34,497,071	98,62%
Lucro resultante na Aspen Equities, computado no AI	US\$ 33,687,002	96,30%
Percentual do lucro da CYPAY efetivamente computado no Auto de Infração		96,30%

Assim, entendeu que o lucro efetivamente levado à tributação na Eagle (sucedida pela Recorrente), não foi o resultado da Cypay do ano-calendário de 2011, mas sim o resultado dela remanescente após "transitar" pela contabilidade da Aspen e sofrer redução em virtude das despesas da própria Aspen, resultando em um lucro efetivamente oferecido de 96,30% do total, razão pela qual apenas 96,30% dos impostos pagos pela Cypay poderiam ser aproveitados para deduzir o imposto devido no Brasil.

A Recorrente, por sua vez, considerou que o raciocínio da autoridade *a quo* seria equivocado, pois 100% do lucro da Cympay compôs a apuração do lucro da Aspen, de maneira que o Lucro da Cympay tributado após a consolidação na Aspen, na Eagle, não limita a compensação de todos os tributos pagos pela Cympay, pois o lucro da Cympay foi de fato tributado e consumiu o prejuízo que de outra maneira a Aspen teria e que reduziria sua tributação futura.

Assevera, por fim, que:

“Ademais, a prova de que 100% do lucro da Cympay foi efetivamente objeto de tributação reside no fato de que, ao consumir o prejuízo que a controlada direta Aspen teria caso desconsiderado o resultado positivo da Cympay, esses lucros impediram a compensação daqueles prejuízos em exercícios futuros, de modo que não há dúvida de que foram SIM integralmente tributados.

De fato, a prevalecer o entendimento da fiscalização e da r. decisão recorrida, sempre que uma empresa brasileira auferisse prejuízo no encerramento do ano-base mesmo tendo incluído na apuração do resultado todas suas receitas financeiras, não teria direito ao crédito de imposto de renda na fonte sobre elas incidente ao argumento de que o lucro que lhes deu causa não teria sido “tributado”, o que evidentemente é um absurdo.”

A Fazenda Nacional, em Contrarrazões, endossou o posicionamento da DRJ alegando que a pretensão da recorrente não encontraria base legal.

Pois bem, o raciocínio da defesa não me parece encontrar respaldo legal. Isso porque o que se tributa no Brasil, no caso em questão, é o lucro total da controlada direta estrangeira após a consolidação dos resultados das controladas ou coligadas indiretas conforme a determinação contida no §6º do art. 1º da IN 213/2002.

A previsão é harmônica com a redação do art. 26 da Lei nº 9.249/95, pela qual se limita a compensação do imposto pago no exterior ao incidente no Brasil sobre esse mesmo lucro *adicionado ao lucro líquido e ao lucro real da empresa brasileira*. Vale dizer, o limite é proporcional ao lucro efetivamente adicionado ao lucro líquido brasileiro.

Isso porque a lei não pretendeu conferir o direito de crédito à totalidade do Imposto sobre a Renda pago no exterior, mas somente àquele imposto correspondente à parcela do lucro, elemento positivo, que impactou o lucro líquido da matriz ou controladora brasileira, pois a intenção é evitar a dupla tributação (se econômica ou jurídica o debate é outro) a partir do mecanismo do crédito, e não conceder no Brasil o direito a crédito do imposto sobre a renda estrangeiro que incidiu sobre rendimento que não cresceu diretamente o lucro líquido brasileiro. Esse é o sentido da previsão contida no art. 14, §7º, da IN SRF nº 213/2002, que regulamenta o art. 26, §1º, da Lei nº 9.249, de 1995, a meu ver sem extrapolar seus ditames.

Assim, independentemente de todo o lucro da Cympay ter contribuído de alguma maneira para a formação do Lucro da Aspen, que por sua vez foi o adicionado ao lucro líquido brasileiro, fato é que, no Brasil, o montante que impactará a formação do Lucro Real não é US\$ 34,497,071, mas US\$ 33,687,002, sendo este o referencial para definir o percentual do imposto de renda pago pela Cympay compensável no Brasil.

Nego portanto provimento a este pleito da Recorrente.

1.2.3 Efeitos da não coincidência entre o exercício social da Cympay e o ano civil

A contenda aqui diz respeito **aos efeitos da não coincidência entre o exercício social da Cympay e o ano civil**. Enquanto o exercício social da Aspen se inicia em primeiro de janeiro e se encerra em 31 de dezembro, coincidindo com o ano civil, o exercício social da Cympay se inicia em 1º de julho de cada ano, se encerrando em 30 de junho do ano subsequente.

A Aspen, ao consolidar o resultado de suas controladas, apropriou ao seu resultado tributável os resultados mensais da Cympay relativos ao ano de 2011. Vejamos o que afirma a Recorrente em seu Recurso Voluntário:

“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 (janeiro a dezembro/2011), conforme se verifica do Balancete da Aspen juntado às fls. 199 e do Balanço da Cympay anexo (doc. 03), utilizado como base para a equivalência patrimonial.”

Por conta disso, a DRJ somente admitiu a compensação dos tributos pagos pela Cympay a título do que se poderia nomear — em paralelo com a legislação brasileira — de estimativas de Imposto de Renda, ou seja, somente admitiu a compensação das antecipações do IRAE mensal de janeiro a dezembro de 2011, alegando que ***os lucros correspondentes a tais meses não seriam inferiores ao reconhecido como ganhos pela Aspen no período respectivo***.

A Recorrente, por seu turno, defende que na realidade o lucro diretamente tributado seria da controladora da Cympay, a Aspen, apurado e trazido à tributação no Brasil considerando os lucros auferidos pela Aspen no ano civil de 2011, com base nos balancetes da Aspen (fls. 199) e no balanço da Cympay referente ao período de 01/01/2011 a 31/12/2011, e que o reconhecimento do direito à compensação apenas das estimativas seria um erro, já que não refletem o tributo efetivamente devido relativamente ao ano civil de 2011.

Assevera que seria mais adequado um critério de rateio que se pautasse no lucro apurado em 30/06/2011 e em 30/06/2012, proporcionalizado com base nas receitas auferidas em 2011 pela Cympay. Segundo o relato do Acórdão Recorrido:

“*Já a impugnante reclama que o critério adotado pela fiscalização implicou o reconhecimento de crédito inferior ao que considera justo. No seu entender 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 Instrução Normativa SRF nº 81, de 1999, quando, em face do aumento de alíquota da CSLL de 8% para 12% ocorrido em 01.05.1999.*”

Defende a aplicação por analogia (art. 108 do CTN), do critério de proporcionalização previsto na IN 81/99 para endereçar o aumento de alíquota da CSLL de 8% para 12%, diante da ausência de disposição específica para o caso em questão, ainda que tal norma se encontrasse revogada.

Alega, ainda, que “[n]as planilhas de Excel e demais documentos apresentados (fls. 2289/2471) a Recorrente demonstra claramente a parcela do IRAE devido nos períodos de apuração encerrados em 30.06.2011 e em 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, já constando dos autos os Formulários 2149 referentes aos períodos encerrados em 30.06.2011 e em 30.06.2012 (fls. 2055/2064 (e também nas fls. 2081/2090 e 2237/2246) e fls. 2217/2222), que comprovam os montantes pagos a título de imposto no exterior no final de cada exercício fiscal.” E que tal valor teria sido corroborado por laudo da KPMG.

Em suas Contrarrazões, a Fazenda Nacional defendeu que a prática pleiteada pelo contribuinte não encontraria base legal e não seria uso de analogia, mas importação de um critério pretérito adotado pela IN n.º 81/99, já revogada, em momento e situação específicos.

Mesmo assim, alega que o contribuinte não fez prova do pagamento desse Imposto de Renda que adicionalmente pretende aproveitar, conforme teria constatado a DRJ, nos termos exigidos pelos arts. 26 da Lei n.º 9.249/95 e art. 16, §2º, II da Lei n.º 9.430/96.

Passo à análise, iniciando com a leitura do art. 74 da MP 2.158-35/01:

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do [art. 25 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), e do art. 21 desta Medida Provisória, **os lucros** auferidos por controlada ou coligada no exterior **serão considerados disponibilizados** para a controladora ou coligada **no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados**, na forma do regulamento. [\(Vide Lei n.º 9.532, de 1997\)](#) [\(Vide ADI n.º 2588, 2001\)](#) [\(Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013\)](#) [\(Vigência\)](#) [\(Vide Medida Provisória n.º 627, de 2013\)](#) [\(Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. [\(Vide ADI n.º 2588, 2001\)](#) [\(Revogado pela Lei n.º 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)” (grifo nosso)

Da leitura dos dispositivos legais acima, que regiam a tributação das controladas e coligadas no exterior, verifica-se que o lucro que deve ser adicionado ao lucro líquido brasileiro é aquele apurado em balanço da controlada direta consolidando os resultados já apurados em caráter definitivo pelas controladas indiretas. Não em balancetes intermediários, que não refletem o lucro do período de apuração eleito/definido na jurisdição de origem da controlada e/ou coligada.

Por isso, se a controlada indireta tem período de apuração que se encerra em 30/06/2011, este é o lucro que será adicionado ao lucro da controlada direta apurado em balanço em 31/12/2011 e, por conseguinte, ao lucro líquido da controladora brasileira. Vale dizer, o lucro apurado pela controlada indireta em 30/06/2011 é o que deveria ser consolidado Aspen para fins de adição ao lucro líquido brasileiro apurado em 31/12/2011 (tratando-se de optante pela apuração anual) partindo da premissa de que a legislação do Estado de residência da Aspen assim determina. Consequentemente, é o imposto sobre a renda apurado e pago em função deste lucro com data de corte em 30/06/2011 que poderia ser compensado com o IRPJ e a CSLL brasileiros, respeitados os limites trazidos pela legislação.

Assim, penso que a autuação se equivocou em virtude do fato de a Aspen ter computado, pelo Método de Equivalência Patrimonial, resultados parciais da Cympay em seus resultados para que a situação patrimonial da Cympay refletida no Balanço da Aspen fosse coincidente em data. Essa metodologia adotada pela Aspen, ainda que possa ser considerada acertada sob o ponto de vista do MEP, não é aderente às regras brasileiras sobre a tributação em bases universais, pelas quais se tributa no Brasil **apenas os lucros definitivamente apurados, conforme as respectivas legislações estrangeiras**.

Entendo que o correto teria sido a adição do lucro apurado pela Cympay em 30/06/2011, consolidando seu resultado com o resultado apurado pela Aspen em 31/12, para então submeter o resultado consolidado à tributação no Brasil, ainda que o período de apuração dos lucros apurados pela Cympay encerrado em 30/06/2011 tenha se iniciado em 2010.

Ocorre que este erro não foi questionado, razão pela qual a matéria encontra-se preclusa do ponto de vista do lucro que deve ser adicionado ao lucro líquido da Recorrente no Brasil. Parto então da premissa de que a adição dos lucros da Cympay encontrava-se correta.

Desse modo, se foram considerados no Brasil lucros parciais de dois períodos de apuração da Cympay, não se pode admitir que apenas as estimativas/antecipações de IRAE sejam computadas na determinação do imposto compensável, pois, como tais, não refletem o imposto sobre a renda que efetivamente incidiu sobre os correspondentes resultados.

Muito embora a legislação não traga uma solução concreta para esta situação peculiar, é preciso definir um critério alternativo ao adotado pela autoridade julgadora de piso, que, ao desconsiderar a tributação efetiva após o ajuste ocorrido ao final do período de apuração, esvazia em parte o mecanismo do crédito implementado para evitar a dupla tributação, provocando-a.

Um critério possível e mais razoável do que o adotado pela DRJ é o aventado pelo contribuinte, qual seja: verificar para cada semestre de 2011 o percentual dos resultados apurados nos períodos encerrados em 30/06/2011 e em 30/06/2012, proporcionalmente às receitas auferidas em cada um deles (e.g. I. a razão entre receitas auferidas entre 01/01/2011 e 30/06/2011 e receitas totais do período de apuração; e II. a razão entre receitas auferidas entre 01/07/2011 e 30/06/2012 e receitas totais do período de apuração), e aplicar esse percentual para definir quanto do total do imposto sobre a renda quitado pode ser compensado no Brasil (respeitados os demais limites legais).

Outro cenário *a priori* possível seria definir esse percentual a partir não das receitas de cada semestre, mas do resultado (lucro) parcial apurado em cada semestre conforme

as demonstrações financeiras da Cympay utilizadas para o cômputo desses resultados parciais na Aspen.

Enfim, considerando que nem a lei nem mesmo ato normativo infralegal estabelece um critério e que o contribuinte adotou critério razoável já encampado pelo Fisco em outras situações, deve-se admiti-lo.

Portanto, tendo considerado que restou comprovada a quitação do imposto estrangeiro conforme decidido no tópico 1.2.1, acima, dou provimento ao pleito do contribuinte.

2. JALUA

2.1 A convenção entre Brasil e Espanha e seus efeitos sobre a tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior.

A autoridade autuante considerou que os rendimentos adicionados na autuação ao lucro líquido e conseqüentemente ao Lucro Real da Recorrente seriam tratados pelo art. 7º da Convenção, não pelo art. 10º, e a partir dessa premissa lavrou a autuação. Vejamos:

“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 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 nº 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 Jalua 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 autuação ainda consigna que o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE não visaria a impedir o Estado de residência da controladora de tributar o reflexo positivo verificado por meio da participação societária na controlada domiciliada no exterior. Entende, assim, que o art. 7º não impediria a autuação, pois a tributação recairia sobre a sociedade brasileira, não sobre a sociedade estrangeira. Assevera que os acordos visariam a impedir apenas a dupla tributação jurídica, e não a dupla tributação econômica que é evitada pelo mecanismo do crédito.

Defende também o escopo do art. 7º de evitar abusos, razão pela qual conclui que a legislação interna estaria em linha com a Convenção firmada entre Brasil e Espanha para evitar a dupla tributação.

Também afirma que a reestruturação societária engendrada ocorreu 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 em virtude da existência de tratado, às vésperas da entrada em vigor das alterações promovidas pelo art. 74 da MP n.º 2.158-35/2001. Alega ainda ter a Jalua um reduzido quadro de funcionários que permitiria sua consideração como mera carcaça jurídica.

A Recorrente afirma que a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação da Renda firmada entre o Brasil e a Espanha não autoriza a tributação dos resultados da Jalua, situada naquele país, que foram apurados mediante a consolidação na referida sociedade estrangeira dos resultados de sua controlada Monthiers. Defende também não se tratar a Jalua de mera empresa de passagem, atendendo a suas finalidades e possuindo quadro de funcionários.

A Fazenda Nacional, por sua vez, defende que o conceito de Lucro não estaria definido no tratado, o que, pelo artigo 3º do próprio tratado, remeteria à definição interna de cada Estado contratante, ou seja, no ordenamento brasileiro, que nos artigos 25 da Lei n.º 9.249, de 1995 e 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001 na realidade dispõem sobre a tributação do lucro da controladora brasileira, fixando o elemento material e temporal do fato gerador do imposto de renda da empresa brasileira, ao determinar que os lucros auferidos por controlada estrangeira seriam adicionados ao lucro brasileiro. Defende, assim, que a legislação mencionada não afrontaria a convenção firmada entre o Brasil e a Espanha pois não disporia sobre lucros estrangeiros, mas sobre lucros brasileiros.

Classifica o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, como norma CFC que buscou “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”;

Assevera, assim, que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001 não conflitaria com o art. 7º do tratado firmado entre o Brasil e a Espanha para evitar a dupla tributação sobre a renda.

Conclui que *não* se está tentando tributar os todos os resultados apurados pelo MEP, já que estão incluídos no MEP valores que não correspondem ao Lucro, como resultados de variações cambiais que não são adicionados ao lucro real. Por isso o art. 25 da Lei n.º 9.249/95 trouxe o tratamento da tributação dos lucros no §2º e o tratamento do MEP no § 6º, prevendo que “*Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.*”. O MEP, portanto, seria apenas uma ferramenta a partir da qual seria possível refletir as participações detidas pela empresa brasileira no exterior e seu respectivo valor, mas não seriam parâmetro para determinação do lucro a ser adicionado no Brasil.

Passando à análise, pertinente primeiro firmar minha posição sobre a interface dos tratados face à MP n.º 2.158-35/01, para cujo mister adoto as razões de decidir expostas no Acórdão n.º 9101-005.846, de relatoria do conselheiro Caio Cesar Nader Quintella:

“Dito isso, passa-se agora ao mérito debatido no presente feito, remanescente nesta C. Instância especial, qual seja, a aplicação do art. 74 da MP n.º 2158-35/01, que viabilizaria a tributação dos *lucros* percebidos pela controlada estrangeiras da Recorrente, domiciliada na Espanha (a empresa designada como “Hispanmar Exterior S.L.”).

Inicialmente, fazendo uma brevíssima abordagem do contexto legislativo histórico da tributação sobre a renda, especificamente sobre os *lucros* percebidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior, temos que até 31 de dezembro de 1995 adotava-se no Brasil o Princípio da Territorialidade (*source income taxation*), de maneira que ficavam excluídos das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL quaisquer lucros, rendimentos ou ganho de capital auferidos no exterior.

A partir da edição e vigência da Lei n.º 9.249/95, como suposto meio para a melhor adaptação à dinâmica de um mercado cada vez mais globalizado, promoveu-se a mudança do critério territorial desta modalidade tributária, passando-se a um modelo de bases universais/globais, aplicando-se o Princípio da Universalidade (*world-wide income taxation*).

Muito se criticou esse câmbio, de *critério espacial* da incidência e de *principiologia*, através da mera edição de lei ordinária e específica, defendendo grande parte da doutrina ser necessária uma alteração de norma geral ou mesmo da Constituição Federal. Assim, atendendo a tal *reclamação*, a Lei Complementar n.º 104/2001 veio modificar o art. 43 do Código Tributário Nacional², dando o necessário e expreso respaldo, em norma de hierarquia kelseniana superior, para a alteração do *regramento* territorial do Imposto sobre a Renda (e, posteriormente, também da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, diga-se).

Contudo, além da questão territorial, os acréscimos feitos ao art. 43 do CTN igualmente propiciaram outra alteração sistemática, favorável à plena tributação em bases globais, que é o momento em que se considerada *disponível* a renda auferida no exterior, por meio de empresas coligadas e controladas do mesmo Grupo Econômico, inclusive como garantia de se evitar o adiamento indeterminado da remessa ou do creditamento tributável dos resultados positivos percebidos fora do Brasil, excetuando o legislador que, *na hipótese de receita ou de rendimento*

oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Assim, foi nesse contexto de inauguração de exceção ao conceito de *aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica* de rendas e proventos do seu *caput*, que foi editada a MP n.º 2158-35/01, a qual em seu art. 74³ dispõe que, *para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.*

Regulamentando este normativo com força de lei, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa SRF n.º 213/2002, estabelecendo os procedimentos e outras determinações para a aplicação do disposto no art. 25 da Lei n.º 9.249/95 em comunhão com o próprio art. 74 da MP n.º 2158-35/01.

Ocorre que, ainda em 2001, foi proposta a ADI n.º 2588, que questionava a *norma* inserida no referido art. 74. Após mais de uma década de tramitação, o E. Supremo Tribunal Federal promoveu julgamento, adotando *interpretação conforme a Constituição* e declarando a inconstitucionalidade do dispositivo, com eficácia *erga omnes*, em relação apenas a alguns questionamentos constantes daquela Ação que visava ao controle judiciário concentrado de constitucionalidade, chegando ao seguinte resultado:

Inconstitucionalidade em relação às empresas nacionais, coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida ou que não sejam *paraísos fiscais* e em relação à retroação para alcançar os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 (sob qualquer forma de conexão empresarial e a aplicável todos os países).

Constitucionalidade em relação às empresas nacionais, controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida ou em paraísos fiscais.

Diante de tal resultado apenas *parcial*, ficaram fora desse pronunciamento jurisdicional a aplicação da norma às controladas fora de países de tributação favorecida ou paraísos fiscais e às coligadas localizadas em paraísos fiscais, pois não ocorreram as deliberações necessárias, típicas da ADI, para conferir a eficácia *erga omnes* e efeito vinculante⁴ às posições alcançadas sobre tais temas.

Da mesma forma, não foi analisada a aplicabilidade e eficácia do art. 74 da MP n.º 2158-35/01 em relação aos *lucros* percebidos por empresas sediadas em países que celebraram com o Brasil Tratados (acordos ou convenções) para se evitar a dupla tributação, como é o caso da Espanha.

Ainda que posteriormente alterado pela Lei n.º 12.973/14, é este o cenário normativo aplicável objeto remanescente da presente contenda, pendente de resolução.

Posto isso, já temos que, dentro da decisão do E. STF, a tributação dos *lucros* auferidos pela “Hisparmar Exterior S.L.”, controlada da Recorrente, não foi abarcada pelas posições devidamente acordadas, existindo *Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Espanha*, válida e vigente (incorporada ao sistema legal

doméstico pelo Decreto n.º 76.975/75) celebrada entre os países em questão, demandando e justificando uma análise mais profunda da matéria.

Em relação à possibilidade ou não de aplicação do disposto no art. 74 da MP n.º 2158-35/01 ao *resultado positivo* de empresas controladas, sediadas na Espanha ou em outros países signatários de Tratados (acordos ou convenções) para se evitar a dupla tributação, já existem diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

Todos esses estudos e julgados levam em conta a classificação do *comando* contido no art. 74 da Medida Provisória (se norma *antielisiva*, geral e ou específica; norma *antidiferimento* ou típica norma de transparência fiscal de controladas no exterior - *CFC*), por conta da necessidade - ou não - do condicionamento da sua aplicação aos casos de *abusos*, justificando, dessa forma, sua pacífica convivência com os Tratados.

Também se analisa a modalidade da *renda* objeto de sua subsunção (se dividendos, dividendos fictos, ou lucros da empresa estrangeira ou mesmo da nacional), em razão da verificação de identidade com as disposições impeditivas constantes dos acordos e convenções.

Independentemente da riqueza do debate, é certo que as normas de transparência fiscal aplicadas às empresas com controle estrangeiro (*CFC - Controlled Foreign Corporation*), abrangem em sua razão de ser a coibição de abusos elisivos - ou *elusivos* -, em âmbito internacional, inclusive o diferimento tributário indeterminado, evitando, assim, a erosão da base tributável de determinado Estado e preservando o verdadeiro espírito dos acordos e convenções, como confirma a própria definição das *normas CFC* pela OCDE⁵.

Dito isso, o efeito de *transparência*, que afasta toda a individualidade da personalidade jurídica da empresa estrangeira para fins de alcance direto de seus *números*, como se de sua controladora brasileira fossem, é exatamente o que se verifica com a aplicação do art. 74 da MP n.º 2158-35/01.

Ocorre que, a *norma CFC* brasileira é extremamente ampla e abrangente, sendo prevista pelo Legislador e aplicada pela Administração Tributária de maneira ordinária e totalmente indistinta, independentemente de terem sido elencadas em sua redação as hipóteses elisivas - ou *elusivas* - a serem *combatidas*, as quais justificariam a sua compatibilidade, excepcional, com as regras dos acordos e convenções, denotando, assim, uma maior aptidão arrecadatória (e não *antielisiva* ou, principalmente, como comumente adotada por outras jurisdições fiscais, *antiabusiva*).

Precisamente versando a ausência de adição pelo contribuinte às bases tributáveis dos *lucros* de empresa controlada, sediada em país signatário de *convenção* de mesmo escopo com o Brasil, o célebre e I. Conselheiro Marcos Shiguelo Takata, como relator, proferiu voto vencedor do Acórdão n.º 1103-001.122, no âmbito da C. 3ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção, publicado em 31/01/2015. Confira a sua profunda análise e conclusão sobre esse tema:

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

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

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

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

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

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

Reforçando a demonstração de tal *efeito*, de forma empírica, no presente caso (singelo TVF – vide fls. 376 a 380), para a tributação dos resultados positivos da empresa espanhola não foi questionada a sua expressão negocial e econômica própria, sendo tais fatos expressamente considerados irrelevantes para a determinação da disponibilidade jurídica – automática e pressuposta - no Brasil de seus *lucros*.

Importar registrar e esclarecer não se trata aqui de Autuação *contra* um planejamento tributário internacional ou mesmo de um *abuso* de tratados, como o famigerado *treaty shopping*, interpondo-se pessoa jurídica *vazia* em país signatário de acordo ou convenção para, artificialmente, gozar do mecanismo fiscal acordado. A controlada “Hisparmar Exterior S.L.” faz parte do conglomerado internacional da Recorrente, dentro de sua atuação transnacional

Voltando à questão jurídica, a doutrina especializada concorda com a classificação do art. 74 da MP nº 2158-35/01 como *norma CFC*, muito embora, certamente, não possua a mesma razão ser, abrangência e o emprego típicos dessas normas de *transparência*, tributando ordinária e instantaneamente os resultados positivos auferidos no exterior, por empresa coligada ou controlada de entidade nacional, como retrata a icônica e extensa obra de coautoria dos Mestres Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha⁶.

Os instrumentos de transparência fiscal internacional, correspondentes ao modelo das controlled foreign corporations do Direito norte-americano, têm por finalidade evitar a utilização de países com tributação favorecida como instrumento para evitar a

tributação, pelo país de residência da empresa controladora, dos resultados auferidos por suas controladas estabelecidas no exterior. Ou seja, tais regimes não são utilizados como regra geral de tributação, como se passa no Brasil, mas como regimes excepcionais de controle da evasão fiscal ou de planejamentos fiscais abusivos.

(...)

De tudo que foi aduzido no presente item, pode-se inferir que as regras de transparência fiscal internacional são um instrumento utilizado para coibir a evasão fiscal e os planejamentos fiscais abusivos, notadamente aqueles que se perfazem com a utilização de empresas residentes em países com tributação favorecida, não cabendo falar de sua aplicação quando a empresa não residente estiver sediada em país que tribute a renda em níveis normais, de acordo com o previsto na legislação, realizando empreendimentos econômicos ativos, ou quando a pessoa jurídica residente não tenha controle da empresa estabelecida no exterior.

(...)

Nessa linha de raciocínio, qualquer comparação da regra brasileira com os modelos CFC ou de transparência fiscal internacional estrangeiros seria indevida, já que distintas suas finalidades.

(...)

De acordo com o entendimento de Sergio André Rocha, tal tributação somente seria possível em um modelo que, em linha com o adotado em outros países, tivesse como meta o combate aos planejamentos fiscais abusivos. Assim, o problema que se verifica na legislação brasileira consiste não na previsão de hipóteses de transparência fiscal internacional, mas, sim, em se ter desvirtuado a finalidade desse instituto com a edição do artigo 74 da Medida Provisória no 2.158-35/2001, na medida em que se passou a utilizar tal sistemática como regra geral, e não como instrumento de prevenção quanto à indevida utilização de países com tributação favorecida.

(destacamos)

Diante disso, toda a argumentação trazida pela D. Fiscalização, endossada e reforçada no v. Acórdão recorrido, de que poderia tal dispositivo ser livremente aplicado, sem se chocar com a Convenção para evitar a dupla tributação, firmada entre Brasil e Espanha, não se sustenta, vez que a excepcionalidade aceita pela OCDE e toda a comunidade tributária internacional se baseia em normas CFC realmente destinadas a combater abusos e a erosão elisiva das bases tributáveis - e não a promover a arrecadação ordinária, à revelia das relações internacionais, como se apresenta no presente caso.

Ora, o derradeiro objetivo por trás dos Tratados e convenções destinadas a evitar a dupla tributação é a integração ordenada dos mercados e o estímulo a relações econômicas internacionais privadas, empresariais, assegurando a *certeza do direito* aplicável aos contribuintes das partes signatárias em relação à quantidade e à forma de tributação de suas atividades, em qualquer um dos países celebrantes.

O pacto firmado exprime uma decisão político-jurídica dos Estados, a qual implica em renúncia tributária mútua de uma potencial arrecadação a ser percebida por meio de fatos geradores ocorridos no exterior, dentro de um sistema de tributação em bases universais.

Considerando isso, a interpretação e a aplicação dessas verdadeiras normas internacionais deve sempre se dar de acordo com a boa-fé, visando à efetivação dos fins e efeitos daquele acordo firmado, como preconiza a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados⁷, internalizada pelo Decreto n.º 7.030/2009.

Uma norma interna - ou a sua interpretação - que permite tributar *factos geradores* (*sachverhalt*) ocorridos em outro país, celebrante de convenção ou Tratado tributário, de maneira ordinária e geral, sem o devido *discrimén* para a sua excepcionalidade, acaba por fazer letra morta dessas regras bilaterais internacionais, furtando sua eficácia, contrariando seus fins e, principalmente, violando – *data maxima venia* - a lealdade, tanto jurídica quanto política, estabelecidas e esperadas quando da celebração desses pactos.

É certo, então, que a Convenção firmada com a Espanha deve ser observada

Feitas estas necessárias considerações, cabe analisar a questão sobre de quem seriam os lucros tributados (se brasileiros, estrangeiros ou ainda se tratam-se de dividendos), notadamente porque a autuação e as Contrarrazões da Fazenda Nacional fiam-se na alegação de que tratam-se de lucros brasileiros (e não de dividendos ou lucros estrangeiros) verificáveis por meio do método de equivalência patrimonial, cujo aspecto material e temporal seriam albergados pelo art. 43 § 2º do CTN.

A esse respeito também são precisas as conclusões do Relator no Acórdão n.º 9101-005.846:

“Pois bem, debateu-se - e ainda debate-se - se o efetivo objeto da tributação, propiciado pela determinação do momento da disponibilidade da *renda*, fixado no art. 74 da MP n.º 2158-35/01, seriam *dividendos fictos*, ou dividendos *fictamente pagos*, vez que a norma "adiantaria" a distribuição, ano-a-ano, de um resultado da empresa estrangeira à sócia brasileira. Nesse caso, por consequência, o art. 10 dos TDTs seria diretamente incidente sobre o tema.

Com a devida permissão para a sumarização desse assunto, temos que a conclusão doutrinária sobre os *dividendos fictos* é plenamente lógica e concisa. Mas, por esse mesmo prisma hermenêutico, conclui-se, paradoxalmente, pela invalidade da criação desta ficção, em face das normas gerais de Direito Tributário, que regulam a tributação brasileira, tanto na esfera constitucional como naquela infraconstitucional, as quais trazem expressa proibição de se tributar com base fictícia. Não pode, assim, prevalecer a interpretação que pressupõe ou conclui que o Legislador contrariou regra primordial do sistema jurídico.

Não obstante, em outro entendimento, já expressado e prolífero em decisões deste E. CARF (nem sempre prevalente), que também veicula profundos estudos e abordagens sobre o tema, defende-se que o efetivo objeto dessa incidência tributária seriam, na verdade, os *lucros* da empresa localizada no exterior - e não *dividendos* (reais ou *fictos*) ou mesmo lucros da própria empresa brasileira.

Primeiramente, o já citado Autor, Sergio André Rocha⁸, posiciona-se da seguinte forma:

Para Sergio André Rocha, de uma perspectiva de substância, o que se alcança com o artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001 é efetivamente a tributação dos lucros da empresa não residente, como deixa claro a própria redação deste artigo, ao determinar que "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados". Dessa forma, haveria aqui uma espécie de "planejamento tributário abusivo" do Estado brasileiro para se furtar ao cumprimento das obrigações assumidas nos tratados internacionais.

Como está em voga no Direito Tributário brasileiro, neste caso não basta o exame da forma, sendo necessário examinar se a substância da tributação pretendida está em compasso com as convenções tributárias celebrada pelo Brasil, o que não parece ser o caso.

(destacamos)

E confira-se, mais uma vez, trecho do voto do I. Conselheiro Marcos Shigueo Takata, no Acórdão n.º 1103-001.122:

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

*O art. 10 dos tratados em discussão, ao estabelecer a competência cumulativa dos Estados contratantes, não alcança os lucros auferidos e não distribuídos por controlada e coligada domiciliadas num dos Estados contratantes: ele delimita a competência cumulativa dos Estados contratantes, para a tributação dos dividendos *efetivamente distribuídos*.*

Prossigo.

*Como acentuei alhures, o regime de CFC (Controlled Foreign Corporations) adotado pelo Brasil não tem função antielisiva. É um regime de transparência fiscal distinto do incorporado pela quase totalidade dos países que o agasalham. A transparência fiscal instituída pelo art. 74 da MP 2.158/01 c/c o art. 25 da Lei 9.249/95 é o de considerar os lucros apurados por qualquer controlada ou coligada no exterior como *auferidos diretamente pela controladora ou coligada participante* no Brasil.*

Logo, o regime de CFC do Brasil, aperfeiçoado pelo art. 74 da MP 2.158/01, é o da tributação dos lucros auferidos no exterior pela pessoa jurídica no País, por meio ou por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior.

Por outras palavras, sem rodeios: a tributação do art. 74 da MP 2.158/01 recai sobre os lucros da investida no exterior que são considerados como auferidos diretamente pela investidora no Brasil. (destacamos)

Absorvendo tais lições, temos que a sistemática de tributação *completada* pelo art. 74 da MP n.º 2158-35/01, o qual trata de maneira indiscriminada o alcance dos resultados positivos de qualquer empresa coligada ou controlada localizada no exterior, determinando sua adição direta à base tributável dos tributos sobre a renda das empresas nacionais, acabou por, materialmente, eleger o lucro, propriamente dito, dessas empresas estrangeiras, como objeto de tributação nacional, independentemente de nomenclaturas empregadas pela *Lei*, normativos ou pelos métodos de quantificação de resultado, aplicáveis domesticamente.

No entender desse Conselheiro, que se alinha às citações acima colacionadas, é evidente e inquestionável estarmos diante da tributação do *lucro* auferido por empresas domiciliadas no exterior.

Nesse sentido é a lição do ex-conselheiro e Professor Luís Flávio Neto⁹ (Relator do tão emblemático v. Acórdão n.º 9101-002.332, proferido por esta mesma C. 1ª Turma da CSRF e publicado em 14/07/2016, em que restou vencido por voto de qualidade, em robusto, profundo e histórico embate acadêmico com, o também ex-conselheiro e Professor, Marcos Aurélio Pereira Valadão) que objetivamente comenta e conclui sobre a regra da tributação dos *lucros das empresas*, dentro das disposições padrão da *CM-OCDE*, como é no caso da Convenção firmada com a Espanha:

“No coração dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, nos moldes da CM-OCDE, consta a regra de que os lucros de empresas são tributáveis exclusivamente no Estado de residência da pessoa jurídica que os auferem. É o que se dá com a regra de distribuição de competência para a tributação dos “lucros das empresas”, prevista no tratado Brasil-Países Baixos, em seu art. 7º.

Por sua vez, os acordos de dupla tributação celebrados pelo Brasil geralmente preveem que rendimentos como dividendos possam ser tributados pelo Estado da fonte, à alíquota máxima de 15%, restando ao Estado de residência exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante.

É o que se dá no art. 10º da Convenção Brasil-Países Baixos o qual estabelece que os dividendos pagos por empresa holandesa (Estado da fonte) a residente no Brasil podem ser tributados, pelos Países Baixos, à alíquota máxima de 15%, restando ao Brasil (Estado de residência) exigir apenas o percentual previsto em sua legislação doméstica que exceder tal montante, pela concessão de crédito do imposto pago no exterior.

(...)

É possível compreender que, caso o Brasil e os Países Baixos houvessem consentido em permitir que as suas respectivas legislações domésticas CFCs incidissem à revelia do art. 7º do acordo de bitributação celebrado, teriam formalizado um protocolo ou outro instrumento hábil neste sentido.

(...)

*Por meio das evidências colhidas dos contextos intrínseco e extrínseco (primário e secundário) do acordo Brasil-Países Baixos, **adotado como exemplo para a análise do tema proposto**, foi possível aferir que o art. 10 daquele tratado não se presta à tutela de tutela de “dividendos” fictos, mas apenas de “dividendos pagos”, exigindo-se, para tanto, efetiva transferência de titularidade dos recursos ou diretos da sociedade ao acionista.*

(...)

Nesse cenário, todas as evidências analisadas corroboram com a conclusão de que a categoria de rendimentos onerada pela tributação brasileira dos lucros de controladas no exterior deve ser sob o escopo do art. 7 do acordo Brasil-Países Baixos, não descartando a hipótese da mesma conclusão ser aplicável à generalidade dos acordos de bitributação celebrados.

Como consequência, na presença do acordo Brasil-Países Baixos e potencialmente de outros tratados, a legislação brasileira de tributação de lucros de controladas no exterior deixa de ter eficácia, pois o país de residência destas terá competência exclusiva para tributar os lucros de suas residentes (art. 7º). Nosso país, por sua vez, solenemente acordou exercer a sua competência tributária quando dividendos forem pagos à controladora brasileira. Pacta sunt servanda.

(destacamos)

(...)

Ainda que se entenda, na verdade, estar se tributando *lucro da empresa residente no Brasil* – conforme vem sendo defendido pela Fazenda Nacional -, os fundamentos por trás de tal entendimento acabam permitindo que determinações domésticas, que simplesmente regulam aspectos da apuração da renda, *contornem* dispositivo abrangente de norma internacional, regularmente pactuada, válida e vigente, como também confere efeitos jurídico-tributários *inflados e indevidos* a simples método contábil, pontualmente jurisdicionado na avaliação de investimentos (Método de Equivalência Patrimonial), para então, desse modo, alcançar o lucro de empresa estrangeira, como se de nacional fosse – resguardado todo respeito e admiração àqueles que pensam diversamente: uma grande falácia.

Por sua vez, ainda que seja matéria atualmente incontroversa, é prudente frisar a relação de prevalência dos *Tratados Internacionais Tributários* sobre a legislação nacional, o que atribui aos comandos dos Acordos e Convenções a natureza de *norma de bloqueio* em relação à legislação interna, quando esta não se harmoniza com tais disposições binacionais, como vem reafirmando o E. Superior Tribunal de Justiça:

(...)

Destaque-se que a inserção do art. 98 no CTN confirma a intenção de se assegurar a lealdade doméstica às avenças internacionais, protegendo-as dos câmbios políticos internos, atribuindo rigidez total às suas disposições e segurança jurídica aos contribuintes alcançados pelos Acordos e Convenções.

Assim, uma vez claro que a pretensão e fundamento de tributação doméstica aqui enfrentada, possibilitada e arrimado, ambos, no art. 74 da MP n.º 2158-35/01, conflitam com o comando do art. 7º da Convenção Brasil-Espanha, efetiva-se o mencionado *bloqueio normativo*, mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos *lucros* percebidos pela “Hispamar Exterior S.L.” - devendo se reformar o v. Acórdão n.º 1401-001.526.”

Assim, não se sustenta a alegação da Fazenda Nacional de que tratar-se-ia de tributação de lucros nacionais, teoria cuja aceitação implica a chancela de *planejamento tributário abusivo* do Estado Brasileiro para furtar-se ao cumprimento de obrigações assumidas contratualmente perante a Espanha, esvaziando o escopo do artigo 7º do tratado firmado e reinstituindo a competência da qual abriu mão e que somente poderia ser recobrada mediante alteração ou derrogação do tratado. Tratam-se de lucros da Jaluia tributados na pessoa jurídica brasileira pela mera inviabilidade (e ausência de jurisdição) para exigí-lo diretamente da pessoa jurídica espanhola.

Sob este arcabouço, o artigo 7º da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Espanha, promulgada pelo Decreto n.º 76.975, de 2 de janeiro de 1975 prevê a competência exclusiva da Espanha para tributar os Lucros das Empresas lá situadas, exceção feita a estabelecimentos permanentes desta empresa no Brasil, do que não se cogita.

“Artigo 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante **só são tributáveis nesse Estado, a não ser que** a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente à situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.
2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividade idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.
3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos de administração assim realizados.
4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.
5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros Artigos da presente Convenção, as disposições desses Artigos não serão afetadas pelas disposições do presente Artigo. (grifo nosso)

Nota-se, contudo, que o Acórdão n.º 9101-005.846 cujas razões conduziram nosso voto tratava de situação em que a autuação não trazia a acusação de abuso de tratados, *treaty shopping* e interposição de pessoa jurídica *vazia* sem propósito para, artificialmente, gozar do mecanismo fiscal acordado. No caso presente, contudo, verificamos haver tal sorte de acusações, que merecem considerações individuais.

2.1.1 Treaty shopping, abuso, planejamento tributário.

A autoridade fiscal teceu arrazoado para expressar as razões pelas quais entendeu, em síntese, que a constituição da Monthiers (no Uruguai), com seu aumento de capital pela cessão de ativos da Jalua (originalmente também no Uruguai), seguida da transferência da Jalua para a Espanha pouco antes da produção de efeitos, para o contribuinte, do art. 74 da MP 2.158-35, teria o intento de se valer indevidamente do tratado para evitar a tributação, no Brasil, dos resultados apurados pela Jalua e suas controladas. Ressaltou a redundância de empresas holding na cadeia de controle (Jalua e Monthiers) e a diminuta folha de pagamento da Jalua, de 4.940,09 euros mensais naquele ano:

“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.**, 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, conforme discorrido acima!).

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.!**

Examinando-se os atos societários da Jalua Spain, S.L., inicialmente constituída no Uruguai sob a denominação social Jalua S.A., e da Monthiers S.A., bem como o demonstrativo da evolução do capital social dessas empresas, apresentados pela fiscalizada em resposta ao Termo de Intimação n.º 10, é possível fazer a seguinte retrospectiva dos eventos societários envolvendo as citadas empresas:

DATA	HISTÓRICO
09/07/1992	Constituição da Jalua S.A. , no Uruguai , com capital inicial de Cr\$ 100.000.000, equivalente a R\$ 36,36, a qual sofreu sucessivos aumentos de capital, integralizados inclusive com a conferência de participações societárias no capital de diversas empresas.
23/05/2000	Constituição da Monthiers S.A. , no Uruguai , com capital inicial autorizado de US\$ 60,000, e integralizado de US\$ 12,000.
01/11/2001	Aprovado o aumento do capital social autorizado da Jalua S.A. , de R\$ 124.867.712,19 para R\$ 191.541.538,91, figurando a fiscalizada Eagle Distribuidora de Bebidas S/A como único sócio.
01/11/2001	Aprovado o aumento do capital social autorizado da Monthiers S.A. para US\$ 1,100,000,000, tendo sido integralizado US\$ 1,019,811,908.31, com a conferência de diversos ativos pela Jalua S.A. , dentre eles, participações societárias no capital de diversas empresas.
21/12/2001	Aprovada a transferência do domicílio da Jalua S.A. do território uruguaio para a Espanha, com a constituição de uma sociedade por quotas de responsabilidade limitada em território espanhol, sob a nova razão social Jalua Spain, S.L.
26/12/2001	Aprovada alteração da natureza jurídica da Monthiers S.A. , a qual passa de sociedade anônima financeira de investimento (SAFI) para sociedade anônima (S.A.), figurando a Jalua S.A. como única sócia.

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 n.º 11, reproduzido abaixo:

(...)

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 uruguaia, 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 n.º 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 CSLL 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.”

Sobre a redundância na cadeia de controle e a atividade desempenhada pela Jalua, asseverou:

(...)

“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. Reproduzimos a seguir o questionamento formulado e a respectiva resposta.”

E já abordando o quadro de funcionários da Jalua, com folha de 4.940,09 euros mensais:

“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.”

E concluiu:

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.

A Recorrente, desde a fiscalização apresentou justificativas para a estrutura adotada. Asseverou que a estrutura foi planejada tendo como fim último a expansão do grupo para a Europa, adquirindo ativos no continente europeu, mas que a expansão acabou tomando rumos diversos, implementando-se por meio da “fusão” com a empresa belga Interbrew. Alegou ainda que as atividades da Jalua de empresa holding seriam desempenhadas efetivamente, sendo seu quadro de funcionários compatível com a atividade de *holding* e que a estrutura adotada não é vedada pela legislação brasileira, firme na legalidade. Transcrevo, a seguir suas considerações principais:

Com a devida vênia, 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, “*verbis*”:

(...)

Ocorre que, como consta do Termo de Verificação Fiscal às fls. 642, a Recorrente 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, com a máxima vênia, o “inconformismo” da fiscalização pelo simples fato de existir uma “*redundância injustificada na cadeia de controle mediante utilização de duas empresas holding*” (Jalua e Monthiers) ou da r. decisão recorrida quando afirma que “*ela não apresenta nenhuma justificativa para manter posteriormente a redundante e duplicada estrutura de duas holdings*” implica **indevida ingerência tanto da fiscalização como da r. decisão recorrida no direito da Recorrente de se organizar da forma como entender lhe ser mais conveniente, até porque é evidente que se pudesse a Recorrente imaginar que seria este o entendimento da fiscalização poderia perfeitamente ter se estabelecido na Espanha sem aportar os investimentos que detinha na Monthiers, ou eliminar a alegada “duplicidade” com a incorporação da Monthiers pela Jalua, com o que jamais poderia a fiscalização questionar a aplicação do Tratado, o que evidencia *data maxima venia* o absurdo da acusação.**

A Recorrente também alega:

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 Jalu 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 da defesa)

Não bastasse o absurdo da pretensão fiscal de vislumbrar no caso abuso de tratado pelo fato da controlada da Recorrente sediada na Espanha ser uma holding que controla outra holding, o que 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 “data maxima venia” ocorre no caso concreto.

Nesse sentido, afirma Luís Eduardo Schoueri, “verbis”:

(...)

Com efeito, só nos tratados mais recentes celebrados pelo Brasil foram incluídas cláusulas para combater o Treaty Shopping,(...)

Como se vê, além de tais cláusulas “antiabusivas” 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.

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, “verbis”:

(...)

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, certo é que diferentemente daquelas holdings luxemburguesas específicas, que gozam de regime fiscal privilegiado, **no caso concreto como já demonstrado acima a Jalua não goza de nenhum tratamento fiscal especial atribuído pela legislação espanhola quanto às suas receitas auferidas fora da Zona Especial das Canárias.**

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 “data maxima venia” não tem qualquer amparo legal a exigência fiscal, já que: (i) a Jalua não goza de qualquer favor fiscal concedido pela Espanha; (ii) não há no tratado entre Brasil e Espanha nenhuma previsão da possibilidade de exclusão de benefícios; e (iii) o Brasil expressamente reconhece a vigência de tratados – Canadá, Bélgica e Portugal (antigo) – quanto a empresas que gozam de benefícios fiscais em seus países.

(...)

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), “data maxima venia” não procede a pretensão fiscal.

O Recorrente afirma ainda que o Tratado em questão foi firmado em 1974, época em que o Brasil procurava estimular a vinda de empresas estrangeiras para investir no país e sequer se cogitava da hipótese inversa, ou seja, de multinacionais brasileiras com investimentos relevantes no exterior, e desviou-se da convenção-modelo da OCDE para privilegiar a tributação no Estado fonte, o que interessava ao Brasil já que, à época, não se cogitava fosse proeminente exportador de capital, o que se revela em diversas passagens do tratado, como na previsão de *matching credit* que assegura crédito mínimo superior à tributação efetiva sofrida no país de fonte sobre os rendimentos de juros e royalties, que se destina a garantir a efetividade de estímulos concedidos pelo país fonte para atrair investimentos, usualmente por países em desenvolvimento.

Afirma ainda que *“diversamente do que exemplificativamente veio a fazer a Lei nº 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.”*

Por fim, mencionou o posicionamento firmado pelo STJ ao julgar o Caso Vale do Rio Doce no Recurso Especial n.º 1.325.709/RJ, no qual reformou-se a decisão do TRF2 proferida contrariamente ao contribuinte referenciada pela autoridade autuante.

“RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

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

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

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

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

ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade.

Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

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

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

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o caput do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

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

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não

fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

(REsp n. 1.325.709/RJ, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 24/4/2014, DJe de 20/5/2014.)”

Passo à análise.

Verificamos que a autoridade autuante não imputa, tecnicamente, à Recorrente a prática de simulação, quanto menos elenca como fundamento jurídico da autuação o art. 149, VII do CTN. Das alegações tecidas, infere-se na realidade a imputação de falta de propósito comercial nos movimentos societários adotados, que, nas palavras da autoridade atuante, teriam como único objetivo propiciar a aplicação do tratado celebrado entre o Brasil e a Espanha, prática corriqueiramente alcunhada de *Treaty Shopping*, abordada por Luís Eduardo Schoueri em seu doutorado que culminou na publicação da obra “Planejamento fiscal através de acordos de bitributação”¹ ainda em 1995. Na obra, o autor afirma que a Doutrina internacional conceitua o *Treaty Shopping* da seguinte maneira:

“Falhas na redação dos referidos acordos, ou limitações impostas pelos direitos internos dos Estados contratantes, ou, mesmo, pelo Direito Internacional, possibilitam a contribuintes que, a princípio, não se incluíam no rol dos destinatários daquelas normas, *delas se beneficiarem* (Kraft, 1991/2-3). Este planejamento fiscal, a doutrina internacional vem denominando *Treaty Shopping* (Vogel, 1983/59; Kraft, 1991/6).”

O autor assevera que somente é possível falar em *Treaty Shopping* caso não haja qualquer outra explicação possível para a “interposição” de um terceiro beneficiário do acordo, e conclui *não ser possível afirmar pela existência de um princípio geral antiabuso* geralmente reconhecido pelas nações civilizadas aplicável ao direito tributário sendo que, no Brasil, somente casos de Simulação e Fraude seriam motivo para a recusa da forma adotada pelo contribuinte, o que não inclui o *Treaty Shopping*.

Em trabalho mais recente, Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino² analisam o julgamento do “Caso JBS” proferido no Acórdão 1302-002.014 por maioria de votos (redator designado Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior), considerando acertada a decisão tomada relativamente à imputação de *Treaty Shopping* pela aplicação do tratado. Vejamos a ementa do Acórdão:

**“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ Ano-calendário: 2008**

**ABUSO DO TRATADO. TRATADO PARA EVITAR DUPLA
TRIBUTAÇÃO ADT.**

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento fiscal através de acordos de bitributação. São Paulo: Saraiva, 1995. Disponível em: <<https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Planejamento-Fiscal-Atrave%CC%81s-de-Acordos-de-Bitributac%CC%A7a%CC%83o-livro.pdf>>.

² SCHOUERI, Luís Eduardo; e GALDINO, Guilherme. “Chapter 3: Brazil: Personal Scope in Brazilian Tax Treaties: Treaty Shopping”. In KEMMEREN, Eric C. C. M. et al. (eds.). Tax Treaty Case Law around the Globe 2018. Online Books IBFD, 2019, pp. 47-54.

O efeito de uma norma antiabuso, em regra, é apenas de negar a aplicação de qualquer norma do ADT, para quem dele estiver abusando. Não é cabível que um signatário aplique unilateralmente uma norma antiabuso de *lege ferenda*, para desconsiderar a personalidade jurídica de uma holding constituída no outro país signatário.

HOLDING. ATIVIDADE ECONÔMICA SUBSTANTIVA

"Uma holding que desenvolve atividade econômica substantiva é aquela que possui, na jurisdição de seu domicílio, capacidade operacional compatível para exercer a gestão do grupo econômico. Especialmente para tomar decisões relativas à administração de seus ativos e de suas participações societárias". "A capacidade operacional é mensurada pela existência de instalações físicas e de número de empregados qualificados para exercer a administração do grupo de forma compatível com a complexidade das funções exercidas".

INVESTIDA INDIRETA. RECONHECIMENTO DA RECEITA NA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS.

No balanço individual da investidora só há registro, como ativo, das investidas nas quais a investidora tenha alguma participação direta, razão pela qual o resultado de uma investida indireta só impacta indiretamente o resultado da investidora, ou seja, após compor o resultado da investida que as intermedeia.

ART. 395, § 6º, DO RIR/99. APLICAÇÃO.

O § 6º do art. 395 do RIR/99 não se aplica em caso de lançamento de ofício, primeiro porque dirigida para um ato espontâneo do contribuinte, segundo, porque, em lançamento de ofício, a participação no lucro auferido no exterior é sempre computada na base de cálculo brasileira do próprio ano de sua apuração.”

Partilho do raciocínio exarado no Acórdão. Transpondo-o para o presente caso, verificamos que aqui, como lá, a autoridade autuante pretendeu deduzir de *lege ferenda* uma norma anti-abuso ausente do tratado em questão. Ocorre que as convenções para evitar a dupla tributação admitem, *quando as partes assim desejem*, previsões expressas voltadas a evitar abusos, como se verifica no art. 28 do tratado firmado com o México, e ainda no tratado firmado com Luxemburgo relativamente às Holdings Luxemburguesas. Ocorre que tais previsões devem ser expressas, pois os tratados limitam a competência tributária do Estado contratante, como se fizesse recair sobre a legislação doméstica uma máscara, para usar a metáfora do professor Klaus Vogel.

No tratado com a Espanha, objeto dos presentes autos, não se verifica cláusula semelhante que encarte previsão antiabuso, que não pode ser portanto cunhada unilateralmente e sacada de algibeira por um Estado contratante sob pena de invadir a competência atribuída soberanamente ao outro Estado e, por via oblíqua, desconsiderar e violar tratado (*Treaty Override*) e o art. 98 do CTN.

A existência de uma cláusula antiabuso (seja especial ou mesmo geral) sequer foi suscitada na autuação (que não aponta qualquer dispositivo do ordenamento neste sentido), nem

mesmo pode ser extraída do próprio ordenamento pátrio, já que não há nos autos a acusação de simulação propriamente dita, nem mesmo poder-se-ia admitir a aplicação automática do parágrafo único do art. 116 do CTN, que trata de evasão fiscal (não de elisão) e depende de regulamentação por lei ordinária para que seja aplicável conforme decidido em caráter vinculante na ADI n.º 2.446.

De toda forma, ainda que se pudesse afastar as disposições do tratado a partir da lei nacional, unilateralmente, o ordenamento pátrio apenas admite para tal propósito as figuras da simulação e da fraude, cuja presença não se pode inferir nos presentes autos.

Seria ingenuidade excessiva crer que um conglomerado do porte da Recorrente escolhesse aleatoriamente seus movimentos societários internacionais independentemente dos impactos tributários decorrentes. Qualquer administrador que assim agisse estaria atuando contrariamente aos melhores interesses da sociedade e dirigindo a companhia para um caminho de desvantagens competitivas em face de seus concorrentes.

Entretanto, o objetivo de propiciar a economia tributária está longe de poder ser considerado alheio aos propósitos da gestão eficiente das companhias, e o Estado brasileiro não só é firme na defesa da legalidade tributária, como não prevê no Direito tributário as figuras da falta de propósito negocial ou substância econômica, contrabandeados do Direito estrangeiro.

Além disso, no caso em questão os movimentos societários questionados, como bem admite a PGFN, foram realizados *antes* da entrada em vigor da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, e o contribuinte oferece razão extrafiscal plausível para os movimentos societários verificados, qual seja, a expansão para a Europa posteriormente concretizada de outra maneira, e comprova não só que a Jalu Spain possuía sede e quadro de funcionários compatível com atividades próprias de uma *Holdings* (cujo objeto precípua é concentrar investimentos), como que estava sujeita à tributação na Espanha, mediante documento emitido pelo próprio Estado Espanhol.

A redundância na cadeia de controle, embora ocasione sem dúvida elevação dos custos operacionais que, em empresa holding, são via de regra diminutos, tampouco é razão para se reputar vazia de propósito negocial a Jalu Spain, que, a seguir-se o raciocínio da autuação, faria jus aos benefícios do tratado caso houvesse avançado nos movimentos societários supostamente abusivos e incorporado a Monthiers, exigência fiscal que mostra-se por isso desprovida de fundamento.

A alegação de que a Jalu Spain, S.L. teria como único e exclusivo propósito evitar que os resultados da Monthiers fossem contabilmente reconhecidos na empresa investidora, por suposta desnecessidade de observância do MEP em face das regras espanholas, não encontra respaldo. Isso porque o que se tributa no Brasil é o lucro da controladora direta, cuja apuração deve levar em conta a consolidação dos resultados apurados pelas controladas indiretas conforme suas respectivas legislações. A obrigatoriedade ou não de contabilização pelo Método de Equivalência Patrimonial é irrelevante à tributação, já que o que se tributa no Brasil não são os resultados de equivalência patrimonial (montante, aliás, numericamente também distinto dos lucros sujeitos à tributação no Brasil), conforme reconhece a própria Fazenda Nacional em suas contrarrazões, seguindo o previsto no art. 25, §6º da Lei n.º 9.249/95, mas o lucro da controlada estrangeira.

Dessa forma, parece-me inescapável a adoção do entendimento firmado pelo E. STJ ao julgar o Caso Vale do Rio Doce no Recurso Especial n.º 1.325.709/RJ, cujos seguintes excertos da ementa merecem transcrição:

“RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

1. Afasta-se a alegação de nulidade dos acórdãos regionais ora recorridos, por suposta irregularidade na convocação de Juiz Federal que funcionou naqueles julgamentos, ou na composição da Turma Julgadora; inocorrência de ofensa ao Juiz Natural, além de ausência de prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. Precedentes desta Corte.
2. Salvo em casos excepcionais de flagrante ilegalidade ou abusividade, ou de dano irreparável ou de difícil reparação, o Recurso de Apelação contra sentença denegatória de Mandado de Segurança possui apenas o efeito devolutivo. Precedente: AgRg no AREsp. 113.207/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJE 03/08/2012.
3. A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.
4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de

harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

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

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

2.1.2 Aplicação dos tratados à CSLL

A recorrente defende que, ao contrário do que constou da r. decisão recorrida, as disposições das Convenções destinadas a evitar a bitributação da renda são igualmente aplicáveis à CSLL;

A conclusão à qual chegamos sobre o IRPJ aplica-se à CSLL, tendo em vista possuírem a mesma fundamentação de incidência no lançamento de ofício, bem como pelo fato de que a norma contida no art. 11 da Lei n.º 13.202/15, que estende à referida Contribuição Social as disposições dos Acordos e Convenções internacionais para se evitar a dupla tributação, tem natureza expressamente interpretativa aplicando-se retroativamente nos termos do art. 106, I do CTN.

“Art. 11. **Para efeito de interpretação**, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no [art. 30 do Decreto-Lei n.º 5.844, de 23 de setembro de 1943.](#)” (grifo nosso)

Trata-se de matéria sumulada, razão pela qual transcrevo-a e a adoto:

“Súmula CARF n.º 140: *aplica-se retroativamente o disposto no art. 11 da Lei n.º 13.202, de 2015, no sentido de que os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.*”

3. BRAHMACO

Quanto aos resultados da controlada Brahmaco, a Recorrente não impugna especificamente as razões da autuação, apenas assevera que caso a diferença tributável seja reduzida ou cancelada em decorrência de eventual acatamento de suas arguições concernentes à Aspen e à Jalua, viriam a ser restabelecidos o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL do período de apuração de 2011 em montante suficiente para absorver a diferença resultante da adição dos lucros da Brahmaco ao lucro líquido da Recorrente.

Trata-se de “lembrete” da consequência natural do cancelamento da autuação, sendo que a reapuração completa do resultado tributável pela Recorrente no ano-calendário de 2011 ficará a cargo da autoridade fiscal de origem.

4. Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe parcial provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

Voto Vencedor

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Redator designado.

O presente lançamento tributário foi realizado em função de a Fiscalização ter realizado várias glosas relativas à tributação de lucros obtidos no exterior e relativas à compensação de tributos pagos no exterior pela empresa fiscalizada, relacionadas a empresas estrangeiras controladas, diretamente ou indiretamente, pela empresa fiscalizada.

O Colegiado acompanhou o voto do Ilustre Relator em quase todas as questões julgadas. Todavia, sem embargo de reconhecer o mérito do substancial voto do Ilustre Relator, o Colegiado adotou fundamento diverso para a questão relativa ao momento da conversão cambial dos prejuízos sofridos pelas empresas estrangeiras, controladas, diretamente ou indiretamente, pela empresa fiscalizada.

Embora a divergência não tenha afetado o resultado final do julgamento deste item, o depósito de voto vencedor é necessário para que fique registrado o fundamento que

prevaleceu e levou ao resultado alcançado, nos termos do §9º do artigo 114 do RICARF³. Desta feita, coube a mim a redação do necessário voto vencedor.

A questão diz respeito ao fato de a empresa fiscalizada não ter oferecido à tributação no Brasil o efeito do lucro obtido pela empresa ASPEN, uma empresa estrangeira controlada pela empresa fiscalizada, na apuração relativa ao ano 2011.

Em resposta a uma intimação da fiscalização, a empresa fiscalizada informou que o efeito desse lucro não foi oferecido à tributação no Brasil porque teria sido neutralizado pela existência de prejuízos em períodos de apuração anteriores.

Contudo, a fiscalização entendeu que tais prejuízos anteriores, ao serem consolidados, tinham valor zero no momento da apuração do ano 2011, conforme o seguinte excerto do Termo de Verificação Fiscal (fls. 633):

No entanto, cumpre observar 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 levantou o saldo de prejuízos de anos anteriores a 2010 passíveis de compensação com os lucros da Aspen Equities Corporation, cujos dados reproduzimos e complementamos abaixo:

AC	Resultado Apurado Total (US\$)	Compensação de Prejuízos (US\$)	Saldo de Prejuízo Remanescente (US\$)
2003	-38.743.286,05		-38.743.286,05
2004	-15.598.217,91		-54.341.503,96
2005	-1.076.049,69		-55.417.553,65
2006	4.496.413,55	4.496.413,55	-50.921.140,10
2007	4.981.823,18	4.981.823,18	-45.939.316,92
2008	18.625.711,56	18.625.711,56	-27.313.605,36
2009	26.157.988,83	26.157.988,83	-1.155.616,53
2010	15.360.593,69	1.155.616,53	0,00
2011	33.687.002,98	0,00	0,00

Conforme se depreende do quadro acima, 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.

De sua parte, o recorrente afirma que a tabela utilizada pela fiscalização foi aproveitada de outra fiscalização, formalizada nos autos de n.º 16561.720139/2013-81. Afirma que essa tabela não pode ser acolhida, pois adotou um procedimento de cálculo indevido, na

³ § 9º Na hipótese em que a decisão acolher apenas a conclusão do voto do relator, será designado um dos conselheiros que votou pelas conclusões para apresentar ementa e voto vencedor, em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria vencedora.

medida em que não fez as conversões cambiais em cada ano, deixando para fazer essa conversão apenas no ano em que houve lucro apurado na empresa estrangeira. Esclarece que a empresa questionou a forma de cálculo da tabela no referido processo e que, ao final, a 1ª Turma da CSRF deu ganho de causa ao contribuinte. Transcreve-se trecho correspondente do Recurso Voluntário (fls. 2569):

No caso, o critério que pautou o procedimento da fiscalização no processo n.º 16561.720139/2013-81 acima mencionado consta do termo de verificação fiscal lavrado no referido processo, no qual está consignado que "somente converteremos 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)" (doe. 02 da defesa).

Isso porque entendeu o i. fiscal autuante no referido processo que "quando a empresa estrangeira apura resultado negativo, ou seja prejuízo, não há que se 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, já reproduzido anteriormente. 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, tomando possível assim sua adição ao resultado apurado pela investidora brasileira." (destaques nossos, doc. 02 da defesa).

[...]

Contudo, a distinção pretendida pelo ilustre fiscal autuante e pela r. decisão recorrida 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, verbis:

[...]

Especificamente a este respeito, vale referir o acórdão de relatoria do ilustre Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, da 1ª Turma da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, no julgamento do Processo Administrativo n.º 16561.720139/2013-81 (com base no qual o ilustre fiscal autuante se pautou para realizar o lançamento fiscal quanto a este ponto da autuação):

De fato, a 1ª Turma da CSRF julgou o apontado processo n.º 16561.720139/2013-81 em 09/08/2022, em favor do contribuinte (negando provimento ao Recurso Especial da PGFN), por meio do Acórdão n.º 9101-006.236, quando foi adotada a seguinte ementa:

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS COM LUCROS PERCEBIDOS PELAS EMPRESAS ESTRANGEIRAS. MOMENTO DA CONVERSÃO EM REAL. APURAÇÃO DO RESULTADO NEGATIVO.

Não só os lucros, mas Também os prejuízos apurados no exterior, devem ser convertidos em reais pela Taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenha ocorrido a apuração, como forma de assegurar a neutralidade,

na apuração do lucro tributável no Brasil, da variação cambial de investimentos mantidos no exterior.

Transcreve-se trecho do voto condutor daquela decisão, redigido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa:

Como bem apontado pelo I. Relator, a matéria não é nova neste Colegiado, e foi recentemente enfrentada no Acórdão n.º 9101-005.7468, quando o ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella reiterou seu entendimento expresso no paradigma n.º 1402-002.411.

Naquela ocasião, esta Conselheira divergiu da maioria deste Colegiado, reafirmando o entendimento expresso na condução do Acórdão n.º 1101-00.365, na sessão de julgamento de 10 de novembro de 2010:

[...]

No referido julgado a discussão foi estabelecida em razão da disponibilização acumulada de lucros apurados por investida no exterior até 2001, mas num contexto no qual havia prejuízos a serem considerados para determinação do valor líquido considerado disponibilizado na forma da lei. Dessa forma, o racional ali adotado foi aplicado indistintamente para conversão de resultados positivos e negativos e orientado pelos entendimentos que vieram a ser assim consolidados neste Conselho:

Sumula CARF n.º 94: Os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros, inclusive a partir da vigência da MP n.º 2.158-35, de 2001.

Súmula CARF n.º 146: A variação cambial ativa resultante de investimento no exterior avaliado pelo método da equivalência patrimonial não é tributável pelo IRPJ e CSLL.

[...]

Os precedentes da Súmula CARF n.º 94 contemplaram, apenas, litígios nos quais a discussão se limitava à definição da taxa de câmbio para conversão de lucros apurados antes da data de disponibilização e conseqüente oferecimento à tributação no Brasil. Discutia-se, em tais circunstâncias, a aplicabilidade, ou não, do art. 25, §4º da Lei n.º 9.249/95 frente ao disposto no art. 143 do CTN, que estipula, na hipótese de valor tributário expresso em moeda estrangeira, sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação. Diante da complexidade diferenciada do conceito de fato gerador naquela matéria, na qual o lucro no exterior era apurado em momento anterior à ocorrência do fato gerador da incidência no Brasil, a interpretação que prevaleceu, na circunstância de os critérios da hipótese de incidência se verificarem em momentos distintos, e ambos serem essenciais para firmar a ocorrência do fato gerador, foi no sentido de a conversão dos lucros auferidos no exterior, para fins de determinação da base de cálculo do tributo — aspecto afeito ao critério quantitativo da hipótese de incidência, mas que se presta a confirmar o seu critério material - levar em conta o momento de sua apuração, e não de sua disponibilização.

Em alguns daqueles debates, porém, está referida a escolha legislativa de afastar os efeitos da variação cambial de investimentos no exterior na apuração do lucro tributável, expressa na Súmula CARF n.º 146, e bem exposta HIGUCHI9:

[...]

Contudo, a volatilidade do câmbio impôs a escolha, no âmbito da repercussão de investimentos mantidos no exterior, da estabilização dos valores no momento de sua apuração. Sob este racional, a regra deve ser aplicada tanto na conversão de prejuízos posteriormente compensáveis, como na apuração de lucros tributáveis. A conversão em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenha ocorrido a apuração, não só dos lucros, como também dos prejuízos, assegura a neutralidade pretendida pelo legislador.

O I. Relator bem demonstra os efeitos desta interpretação na hipótese de depreciação da moeda nacional. Mas, como bem historiado na doutrina ao norte transcrita, a escolha legislativa se fez a partir da vivência dos efeitos de uma variação cambial negativa. Esta possibilidade, assim, não pode ser excluída, mormente num cenário de ausência de normalização infra-legal, anterior àquele referido pelo I. Relator.

[...]

A literalidade do dispositivo referido, porém, nada refere acerca de prejuízos compensáveis: Os lucros a que se referem os §§ 2o e 3o serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

Assim, ausente regra expressa a definir a data de conversão de prejuízos apurados por investida no exterior, e passíveis de compensação com os lucros posteriormente auferidos por intermédio da mesma investida no exterior, deve prevalecer a interpretação adotada no acórdão recorrido, que apresenta maior aderência com a solução adotada nas demais questões que resultam em efeito, no lucro tributável no Brasil, de variação cambial de investimentos mantidos no exterior.

Assim, concluiu-se que a legislação em vigor não soluciona de forma expressa a questão de como deve ser apurado o prejuízo acumulado, se na moeda estrangeira, com conversão para Reais apenas no ano da compensação, ou se em Reais, com conversão anual, na data da apuração de cada prejuízo. Diante desse vácuo, a decisão da CSRF foi no sentido de realizar as conversões anuais para a moeda nacional.

Entendo que essa é a solução que melhor de adequa ao ordenamento jurídico, pois é a que melhor protege a tributação da renda obtida no exterior dos efeitos cambiais sempre presentes. Por exemplo, hipotético, um prejuízo ocorrido no ano 2001, se convertido para reais no mesmo ano e assim acumulado, poderá ser compensado em qualquer ano seguinte sem qualquer efeito cambial, seu efeito será o mesmo tanto em 2002 quanto em 2010. Por outro lado, se este for acumulado na moeda estrangeira e convertido apenas no ano da compensação, seu efeito será diferente se a compensação ocorrer em 2002 ou em 2010, pois, entre um ano e outro, esse específico prejuízo será carregado com o efeito das variações cambiais ocorridas entre esses anos.

Na espécie, a fiscalização adotou uma tabela em que a apuração do efeito dos anteriores e sucessivos prejuízos foi realizada na moeda estrangeira, convertendo o resultado para Reais apenas no ano da compensação (2011), quando existiu lucro compensável. Contudo, essa tabela foi afastada no seu processo original, por decisão definitiva da CSRF, em que foi

estabelecido que a conversão do prejuízo para a moeda nacional deve ser feita no ano em que este foi apurado.

Com isso, o Colegiado entendeu que deveria ser seguido o mesmo caminho no presente processo, pelo que foi dado provimento a esse pedido do Recurso voluntário.

Assinado digitalmente

Neudson Cavalcante Albuquerque

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, apresento aqui declaração de voto contendo os meus posicionamentos acerca de cada uma das controvérsias contidas no auto de infração.

Da Taxa de Câmbio aplicada aos Prejuízos

Uma das discussões veiculadas no presente caso diz respeito ao momento em que deve haver a conversão do prejuízo apurado em controlada/coligada no exterior para reais com vistas à compensação do referido prejuízo com o lucro de controlada/coligada no exterior, sendo inequívoco que a conversão do lucro se dará na data de apuração do referido lucro.

Todavia com relação ao prejuízo, resta a dúvida se a conversão deve se dar no momento de apuração do prejuízo ou se no momento em que haverá a compensação com o lucro.

A dúvida advém do fato de que a previsão legal de conversão se refere tão somente à expressão “lucros”, constando no §4º do artigo 25 Lei n. 9.249/95 que tais lucros serão convertidas no “dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada”:

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

[...]

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

[...]

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

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

Como se observa, o referido texto legal dá margem a dúvidas, pois se refere à data das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados lucros da controlada/coligada e não à data das demonstrações financeiras em que tenha sido apurado lucros da controladora, que ficará responsável pela adição dos lucros no exterior à sua base de cálculo do IRPJ.

As normas legais e infra legais que regulamentaram o referido dispositivo legal também não aclararam o referido ponto, de forma que estamos diante de uma lacuna no que tange ao momento de conversão dos prejuízos de controladas.

Tanto é possível interpretar que a data de conversão do prejuízo se refere a período anterior, uma vez que o prejuízo foi apurado pela controlada/coligada em período anterior, de forma que o dia das demonstrações financeiras em que foi apurado prejuízo ocorreu em período anterior, quanto é possível interpretar também que o prejuízo deveria ser apurado na mesma data em que será feita a conversão do lucro que será adicionado ao Lucro Real.

Diante de tal lacuna, entendo que o contribuinte não pode sofrer tributação caso tenha adotado qualquer uma dessas posições, uma vez que nenhuma das interpretações é errada à luz do texto legal, bem como a adoção de qualquer posição não implica ato contrário à lei por parte do contribuinte.

Dessa forma, qualquer que seja a posição adotada pelo contribuinte, entendo que ela merece guarida à luz das normas então vigentes. Como consequência, neste caso, voto pelas conclusões, pois esta é a minha motivação, ou seja, a falta de proibição legal para a posição adotada pelo contribuinte.

Em termos de “lege ferenda”, não tenho dúvidas de que o legislador tributário deveria agir em um caso como esse para determinar de maneira expressa qual é o momento da conversão, de modo a garantir uma maior segurança jurídica a todos os envolvidos.

Todavia, como não houve determinação legal neste sentido no período analisado, não há como penalizar a interpretação realizada pelo contribuinte.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Compensação do Imposto Compensado no Exterior

No que tange à compensação do imposto pago no exterior, destaque-se que o Relatório da KPMG corrobora os argumentos do contribuinte no sentido de que os tributos em questão foram pagos conforme a legislação uruguaia.

Todavia, surge uma questão interessante de quando o imposto adimplido no exterior não foi liquidado por meio de pagamento em dinheiro, mas por meio de compensação.

Na diligência efetuada pela autoridade fiscal, houve a conclusão de que não havia certeza do direito creditório, que ainda estariam pendentes de confirmação pelas autoridades uruguaias.

Vale destacar que o instituto da compensação no Direito Tributário pressupõe que o contribuinte possua direitos de crédito contra a Fazenda Pública, ao mesmo tempo em que possua débitos com essa mesma Fazenda Pública. Ao invés de requerer o ressarcimento deste crédito e utilizar o dinheiro correspondente para pagar o débito, a compensação visa facilitar todo este trâmite, evitando que houvesse diferentes remessas de dinheiro. Mas o ponto mais relevante é que embora a exigência do pagamento do tributo devido seja imediata (a data de recolhimento irá depender da norma de cada tributo específico), o ressarcimento em dinheiro de crédito tributário costuma ser extremamente demorado.

Logo, o instituto da compensação tributária ganha a sua relevância em função da demora das autoridades fiscais em validar o montante do crédito, não sendo incomum que o ressarcimento em dinheiro demore mais de cinco anos. Ou seja, o contribuinte é obrigado a interpretar a legislação, calcular o tributo e recolhê-lo dentro de um mês na maior parte das vezes (como nos casos das antecipações mensais do IRPJ e da CSLL no Lucro Real Anual, das contribuições PIS e COFINS, do IPI, do ICMS (estadual) e do ISS (municipal), sob pena de pagamento de multa. Todavia, a autoridade fiscal não tem prazo para pode validar o eventual crédito de pagamento indevido ou a maior (ou até de saldo negativo). Até por uma questão de paridade de armas, insta urgentemente a edição de norma dispondo, no mínimo, sobre o pagamento de uma multa pela Fazenda ao contribuinte quando o ressarcimento não se dê no prazo equivalente ao que contribuinte teve entre a prática do fato gerador e o recolhimento do tributo. Alternativamente, poder-se-ia pensar no uso do prazo decadencial de cinco anos e o ressarcimento em dinheiro ou a compensação ser automaticamente validada depois de cinco anos do pedido diante da inércia da Fazenda Pública.

Dessa forma, ainda que o adimplemento da obrigação tributária no Uruguai tenha se dado por meio de compensações, não há como a autoridade fiscal brasileira se imiscuir na validade de tais compensações, uma vez que ela sequer analisa as estimativas compensadas no âmbito do Lucro Real Anual, conforme a Súmula CARF n. 177:

Súmula CARF nº 177

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O mesmo raciocínio da Súmula CARF n. 177 deve ser aplicado às compensações de tributos sobre o lucro efetuadas no Uruguai.

Ademais, deve ser ressaltado o entendimento constante no Acórdão 1402-001.314, pelo qual decidiu-se que não seria necessária a prova da homologação do imposto compensado no exterior para que o contribuinte faça jus ao direito creditório por entender que a declaração de compensação equivaleria ao documento de arrecadação comprovadamente pago.

Diante de tal cenário, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no que tange a este ponto.

Aproveitamento de 98,62% e não de 96,30% do Imposto Pago pela Cympay

No caso concreto, parte do lucro da Cympay foi diminuída pelos prejuízos da Aspen. Dessa forma, as autoridades fiscais entenderam que haveria uma limitação do direito da Recorrente à compensação do imposto de renda pago pela Cympay, sociedade na qual a Recorrente detém direta ou indiretamente 98,62%, uma vez que após a consolidação dos prejuízos da Aspen o lucro da Cympay passou a ser economicamente de 96,30% do lucro caso o prejuízo da Aspen não tivesse sido registrado, de modo que as autoridades tributárias somente consideraram o montante de 96,30% do imposto pago no exterior para fins de compensação.

Vale destacar que o artigo 14, §7º, da Instrução Normativa SRF n. 213/02 determina que o imposto pago no exterior passível de compensação será sempre proporcional ao montante de lucros que houverem sido computados no Lucro Real, conforme abaixo:

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil. (...)

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

O entendimento da autoridade fiscal faria com que houvesse um rastreamento na formação do lucro contábil da investida, uma vez que o prejuízo da Aspen foi devidamente registrado para fins contábeis e o percentual da participação societária da Cympay (98,62%) foi devidamente adicionado às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Assim, não há que se falar em percentual de aproveitamento do imposto pago no exterior inferior ao percentual de 98,62%, que representa o percentual dos lucros que foram adicionados.

Entendo importante inclusive trazer um exemplo hipotético para demonstrar o raciocínio correto da Recorrente em sua compensação do imposto pago pela Cympay.

Imaginemos que empresa XYZ detém 90% das quotas da empresa ABC, situada na Argentina, que, por sua vez, detém 60% das quotas da empresa OPQ, situada no Chile.

Em um determinado exercício fiscal, a empresa OPQ sofreu um prejuízo equivalente a 200 mil reais. Por sua vez, a empresa ABC sofreu um lucro equivalente a 1 milhão de reais antes do reconhecimento da equivalência patrimonial, sendo que após o reconhecimento da equivalência patrimonial negativa de 120 mil reais (equivalente a 60% dos 200 mil reais), o lucro contábil passou a ser equivalente a 980 mil reais. Tal montante foi oferecido à tributação do lucro na Argentina, sendo que houve o pagamento de 196 mil reais (imaginando uma alíquota hipotética de 20% sobre o montante do lucro contábil que coincidiu com a base de cálculo do imposto de renda).

Quando da apuração da empresa brasileira XYZ, ela adicionou em dezembro daquele exercício fiscal o equivalente a 90% (seu percentual de participação societária) do lucro

contábil de 980 mil reais da empresa argentina ABC, isto é, 882 mil reais (90% multiplicado por 980 mil). E qual seria o valor a ser considerado como imposto pago no exterior para fins de compensação no Brasil?

Considerando o imposto pago pela ABC no exterior foi equivalente a 196 mil reais, a empresa brasileira terá direito a compensar 90% do referido valor (isto é, o valor de 176, 4 mil reais), uma vez que adicionou 90% do lucro da ABC (882 mil reais).

O raciocínio da autoridade fiscal faz com que se desconsidere o prejuízo da empresa chilena OPQ registrado na contabilidade da empresa argentina ABC, criando-se um mundo paralelo em que o lucro contábil

Desse modo, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Da necessidade de consolidação na Monthiers dos resultados negativos das subsidiárias integrais Ambev Equador e Ambev Peru

Nos termos do artigo 1º, §6º, da Instrução Normativa SRF n. 213/02, os resultados auferidos por meio de controladas da sociedade diretamente controlada no exterior serão consolidados no balanço da controlada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil, conforme se pode observar abaixo:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa. (...)

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

Considerando que a controlada direta Jalua não avalia os seus investimentos pelo método de equivalência patrimonial, torna-se fundamental que sejam consolidados (neste caso, no sentido de somados) os resultados das controladas indiretas, dentre as quais a Monthiers.

Ocorre que a Monthiers detinha duas subsidiárias integrais, a Ambev Equador e Ambev Peru, cujo patrimônio líquido estava negativo à época diante de vários prejuízos acumulados, dentre os quais o prejuízo contábil relativo ao período então corrente.

Por mais que a Monthiers avaliasse tais participações societárias pelo método da equivalência patrimonial, os montantes relativos à diminuição patrimonial das investidas deixam de ser reconhecido na Monthiers a partir do momento em que o investimento se reduz a zero, nos termos da norma contábil internacional IFRS 28, norma que foi incorporada no ordenamento jurídico contábil brasileiro por meio do Pronunciamento Contábil n. 28 “Investimentos” do Comitê de Pronunciamentos Contábeis:

39. Após reduzir, até zero, o saldo contábil da participação do investidor, perdas adicionais devem ser consideradas, e um passivo deve ser reconhecido, somente na extensão em que o investidor tiver incorrido em obrigações legais ou construtivas (não formalizadas) ou tiver feito pagamentos em nome da investida. Se a investida

subsequentemente apurar lucros, o investidor deve retomar o reconhecimento de sua participação nesses lucros somente após o ponto em que lhe cabe nesses lucros posteriores se igualar à sua participação nas perdas não reconhecidas.

Assim, a Monthiers reduziu tais investimentos a zero e não constituiu passivos relativos às diminuições patrimoniais das investidas, visto que não tinha obrigações legais de responder pelas dívidas sociais delas em virtude da responsabilidade limitada ao valor das ações integralizadas ou adquiridas.

Tendo em vista que o objetivo da consolidação na investida direta dos resultados das investidas indiretas no exterior é exatamente alcançar os resultados das controladas indiretas, evitando que a controlada direta (sobretudo, quando esta avalia os seus investimentos pelo método do custo) se configure em um escudo tributário, é fundamental que sejam reconhecidos os resultados das investidas indiretas, sobretudo os prejuízos correntes da Ambev Equador e da Ambev Peru, sob pena de consolidação seletiva somente dos resultados positivos.

Assim, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste ponto.

Diante do exposto, voto por CONHECER e DAR PROVIMENTO ao Recurso da contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Alexandre Evaristo Pinto

Declaração de Voto

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque

Dentre as várias questões resolvidas no âmbito do presente processo, o Colegiado entendeu que as exigências de IRPJ e CSLL relativas aos efeitos do lucro auferido pela empresa JALUA, controlada sediada na Espanha, seriam indevidas em razão do Tratado Brasil-Espanha para evitar a dupla tributação, pelo que foi dado provimento ao pedido correspondente do recorrente.

Solicitei a oportunidade de apresentar declaração de voto para expor o fundamento que me levou a divergir desse entendimento.

Na verdade, essa questão vem sendo trazida ao julgamento deste Tribunal Administrativo há muitos anos e há uma clara divisão de entendimentos. Há quem defenda a impossibilidade de tributação por meio do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, quando há um tratado internacional para evitar a bitributação entre o Brasil e o país onde está sediada a empresa estrangeira. Essa é a linha apresentada pelo recorrente.

Contudo, filio-me ao entendimento de que o mecanismo para evitar a bitributação não é obstado pelo artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e vice-versa. Este é o entendimento que tem prevalecido em decisões anteriores, embora com a aplicação do voto de

qualidade para solucionar os impasses. Esta Turma de Julgamento já decidiu nesse sentido, por ocasião do Acórdão 1201-002.761, de 19/03/2019, cujo fundamento trago novamente à baila.

Sobre essa questão, a CSRF manifestou-se várias vezes no sentido de ser possível tal tributação, decidindo por voto de qualidade, por meio do Acórdão n.º 9101-003.829, de 02/10/2018, cujo trecho final do voto condutor, da lavra do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, segue transcrito:

A lei brasileira, ao estabelecer a base de tributação do IRPJ e da CSLL para as empresas brasileiras, determinou que se computasse nessa base os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior. O que está em questão, portanto, é a tributação do lucro auferido por empresa brasileira no exterior e não o lucro de empresa do exterior.

É oportuno novamente destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1o do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre): "[...]. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros."

Não há, desse modo, nenhuma incompatibilidade entre a legislação brasileira (voltada para os seus próprios residentes) e os tratados internacionais (aplicados às empresas não residentes).

De qualquer forma, apesar de toda a controvérsia sobre as questões relativas à tributação de lucros no exterior e os alegados problemas de bitributação, é sempre importante lembrar que a legislação brasileira assegura à empresa brasileira que detém investimentos no exterior o direito de compensar o imposto pago no exterior, ficando, assim, eliminada qualquer chance de dupla tributação sobre a mesma renda lucro.

Em seu recurso, a contribuinte faz várias críticas à lei brasileira, no sentido de que ela incorreria em dupla tributação: "as verdadeiras normas CFC (controlled foreign companies provisions) são norma anti abuso na medida em que taxam apenas as rendas de natureza passiva e oriundas de território de baixa ou nula tributação": "os lucros destas são formados substancialmente por rendas passivas: e/ou (ii) estão elas localizadas em territórios de baixa tributação. Tal regime, contudo, jamais se aplica a controladas e coligadas domiciliadas em países que têm nível comparável de tributação", e "a lei brasileira, em matéria de sociedades controladas e coligadas no exterior, adotou um sistema que se afasta totalmente do tipo CFC. por não ter caráter excepcional nem finalidade antielisiva. uma vez que atinge, como regra geral, a totalidade do lucro das sociedades controladas ou coligadas no exterior, independentemente da natureza dos rendimentos que o integram e do nível de tributação do país ou território de seu domicílio".

Ocorre que essa linha de argumentação da contribuinte é na verdade contraditória com sua situação específica.

Conforme mencionado no início deste voto, e registrado desde o Termo de Verificação Fiscal, todo o lucro auferido no exterior em 2009, no montante de R\$ 301.996.865.95, foi gerado na controlada em Funchal (Ilha da Madeira).

Na verdade, uma pequena parte desse lucro corresponde ao resultado da controlada indireta Imagra, nas Bahamas, O resultado positivo da Imagra somou R\$ 1.826.419.05, e foi incorporado no resultado de sua controladora (Bradesco Overseas Funchal).

A decisão de primeira instância administrativa proferida nestes autos. Acórdão 16-71.977 - 3a Turma da DRJ/SP1, de 15/04.2016, fez a seguinte análise sobre essa situação:

[...]

O que se percebe é que a contribuinte, invocando tratado internacional para evitar dupla tributação, pretende ficar exonerada de tributo que nem foi pago no exterior. O que ela busca é a dupla não tributação, e os tratados internacionais não tem essa finalidade.

Está bem claro que a tributação em pauta recaiu sobre lucros gerados em locais onde não há tributação da renda/lucro, locais que não estão abarcados pelo Tratado Brasil-Áustria (Funchal/Ilha da Madeira e Bahamas).

Não há que se alegar que o Tratado Brasil-Áustria tem que ser aplicado porque a contribuinte consolidou os lucros das controladas indiretas na controlada direta (localizada na Áustria), independentemente de haver ou não pagamento de tributo no exterior.

Isso configuraria um evidente uso indevido (abusivo) do tratado para evitar dupla tributação. Certamente, não é essa a finalidade desses tratados.

Saliente-se que esse entendimento continua sendo adotado pela CSRF, conforme o recente Acórdão n.º 9101-006.781, de 05/10/2023, da lavra do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, quando foi adotada a seguinte ementa:

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES FIRMADO COM ESPANHA, ARGENTINA E CHILE DESTINADAS A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP N.º 2.158 35/2001. NÃO OFENSA. AUSÊNCIA DE ANTINOMIA.

Não há incompatibilidade entre os tratados internacionais para evitar dupla tributação e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001. No caso concreto, os Tratados firmados entre Brasil e Espanha, Argentina e Chile não impedem a tributação do resultado de empresa domiciliada no Brasil em função de sua renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

Adoto o entendimento e as razões de decidir da jurisprudência acima transcrita e acrescento mais algumas considerações.

A norma de incidência dos tributos brasileiros somente alcança os fatos geradores ocorridos no Brasil. No caso do IRPJ, o fato gerador é um aumento do poder aquisitivo da empresa brasileira. Não haveria efeito algum em um tratado celebrado com a Espanha para evitar a incidência de IRPJ sobre um fato gerador ocorrido em uma empresa na Espanha, simplesmente porque essa incidência nunca ocorre.

Todavia, se esse aumento de poder aquisitivo se deveu ao resultado positivo de uma empresa estrangeira controlada, ou seja, que tem obrigações com a empresa nacional, é possível que essa empresa controlada tenha sido tributada no seu país. Nesse momento, surge a oportunidade de um tratado entre os dois países, não para evitar que haja tributação nos dois países, mas para que a tributação em cada país seja modulada, de forma que alcance a atividade produtiva proporcionalmente às respectivas responsabilidades.

Na espécie, entendo que essa modulação se dá pela possibilidade que tem a empresa nacional, ao apurar o tributo brasileiro sobre a obrigação societária da empresa estrangeira, de compensar o tributo pago pela empresa estrangeira ao país estrangeiro. Em outras palavras, o Brasil abre mão de parte da sua tributação, na proporção da tributação realizada pela Espanha.

Portanto, não há que se falar em invalidar a tributação no Brasil porque já houve tributação na Espanha, uma vez que a proporção da divisão dos encargos tributários entre os dois países somente se sabe com a atividade de tributação. Ambas são necessárias para a consecução do tratado. É possível que a compensação resulte em liquidação zero do tributo brasileiro. É quando o diálogo em torno das tarifas e bases de cálculo ganham relevância na negociação do acordo internacional.

Diante do exposto, entendo que o tratado Brasil-Espanha não impede a tributação no Brasil do aumento do poder aquisitivo da empresa brasileira apurado nos moldes do artigo 74 da MP nº 2.158-35, combinado com o artigo 25 da Lei nº 9.249, de 1995, pelo que a reclamação do recorrente não deveria ser acatada.

Por fim, considerando que a tributação do IRPJ deveria ser mantida, conforme o entendimento acima exposto, a tributação da CSLL deve seguir o mesmo caminho.

Diante do exposto, meu voto foi no sentido de afastar o argumento de que os tratados internacionais celebrados pelo Brasil impedem a tributação decorrente da aplicação do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque