



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16643.720059/2013-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-003.149 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de outubro de 2018
Matéria LUCRO NO EXTERIOR. CONTROLADA. TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA.
Recorrente COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS POR CONTROLADA NÃO SEDIADA EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. JULGAMENTO DO STF PROFERIDO NA ADI Nº. 2.588. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO DESTE LUCRO PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.

"No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados "paraísos fiscais"); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados "paraísos fiscais"). Quanto às demais situações (lucro auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem todavia, conferir efeitos erga omnes e vinculantes a essa deliberação" (Recurso Extraordinário nº. 541.090).

LUCROS NO EXTERIOR. NATUREZA DA TRIBUTAÇÃO. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE.

"Independentemente de sua amplitude, o artigo 74 da MP nº 2.15835/01 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como controlled foreign corporations (CFC). A lei tributa uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e

determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior. Não se trata de "dividendos presumidos". Por isso, inexistente ofensa aos acordos de bitributação tanto nos dispositivos que tratam de lucros de empresas quanto naqueles que tratam de dividendos ". (Acórdão CARF nº. 1401-001.526)

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA SITUADA NA DINAMARCA. COMPROVAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DA FIRMA DINAMARQUESA. APLICABILIDADE DE CLÁUSULA QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO DE TAIS LUCROS NO BRASIL ANTES DA EFETIVA DISTRIBUIÇÃO.

Restando comprovado que a controlada dinamarquesa teria se transformado em sociedade anônima antes do fato gerador, segundo a legislação de seu país de domicílio, deve-se aplicar a norma veiculada no item 5 do artigo 23 da convenção internacional celebrada entre o Brasil e a Dinamarca, devendo-se cancelar o lançamento.

APURAÇÃO DOS LUCROS DA CONTROLADA NO EXTERIOR. OBEDIÊNCIA ÀS NORMAS DA LEGISLAÇÃO DO PAÍS DE ORIGEM.

O lucro auferido no exterior, por filiais, sucursais, controladas ou coligadas, deverá ser apurado por demonstrativos financeiros elaborados segundo as normas da legislação do país de seu domicílio. Apenas no caso de sua inexistência, o lucro será apurado de acordo com as normas tributárias brasileiras.

LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL. MONTANTE A SER ADICIONADO.

A tributação dos lucros da sucursal/controlada sediada no exterior é realizada mediante a sua adição ao lucro líquido da pessoa jurídica matriz/controladora sediada no Brasil: integralmente, quando se tratar de sucursal; ou na proporção da participação da controladora no capital social da controlada, conforme o método da equivalência patrimonial. O montante a ser adicionado ao lucro líquido da matriz/controladora brasileira é o lucro auferido no exterior antes da incidência de tributação alienígena que seria equivalente ao IRPJ e à CSLL brasileiros.

DIVERGÊNCIA NA INFORMAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONFRONTO COM DIPJ. AUSÊNCIA DE INVESTIGAÇÃO E DÚVIDA DA BASE TRIBUTÁVEL.

Diante de alegação de equívoco na informação prestada, e divergente da DIPJ, caberia investigação do auditor fiscal para apurar a correta base tributável, principalmente quando são apresentados demonstrativos com resultados diferentes, e força probante semelhante.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. REQUISITOS. COMPROVAÇÃO.

Os valores comprovadamente pagos no exterior, por meio de parecer demonstrando que a legislação do país de origem do lucro prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado, assim como a consularização dos comprovantes,

devem ser utilizados para compensar os tributos devidos, incidentes sobre este lucro.

PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA INFORMADOS EM DIPJ E DESCONFIRMADOS EM PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA DEFINITIVA ACERCA DE TAL DESCONFIRMAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECER A EXISTÊNCIA DESTE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA EM LANÇAMENTO SUPERVENIENTE AFETO AO MESMO ANO-CALENDÁRIO.

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL somente podem ser aproveitados em lançamento fiscal quando inexiste controvérsia em relação a sua efetiva existência. Logo, enquanto não desconstituído o lançamento confeccionado para desconfirmar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL informados pelo contribuinte em DIPJ, é evidente a impossibilidade do aproveitamento de tais valores em lançamento superveniente.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício integra-se ao crédito tributário constituído e está sujeita à incidência de juros moratórios até sua extinção pelo pagamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. REGRA APLICÁVEL À CSLL.

Os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. Efeitos retroativos da Lei n. 13.202, de 8.12.2015, expressamente interpretativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, a) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para afastar a tributação dos lucros auferidos pelas empresas controladas com domicílio na Dinamarca (Labatt Holding - subitem 2.1.1 do TVF), vencido o conselheiro Rogério Aparecido Gil (relator); b) por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto a tributação dos lucros auferidos pelas empresas controladas na Argentina (Maltaria Pampa; Lambic AS; Hohneck Sociedade Anônima - subitens 2.1.3, 2.1.6 e 2.1.7 do TVF), vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias; c) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso para afastar a tributação dos lucros auferidos na controlada Dahlem S/A (item 2.1.8 do TVF), vencidos os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Paulo Henrique Silva Figueiredo e Rogério Aparecido Gil (relator); d) por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto a tributação dos lucros auferidos pela empresa controlada Quinsa Luxemburgo (subitem 2.1.9 do TVF), para admitir a compensação do imposto comprovadamente pago no exterior, limitada aos tributos devidos no Brasil, vencidos os conselheiros Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio

Machado Vilhena Dias, que davam provimento integral pela aplicação do tratado e o conselheiro Rogério Aparecido Gil (relator), que negava provimento integral; e e) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso quanto à compensação de prejuízos e quanto à incidência de juros sobre a multa. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maria Lucia Miceli. Solicitaram a apresentação de declaração de voto os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator

(assinado digitalmente)

Maria Lucia Miceli - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Flávio Machado Vilhena Dias, Gustavo Guimarães da Fonseca, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Maria Lúcia Miceli, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto face ao Acórdão nº 16-74.359, DE 25/08/2016, da DRJ de São Paulo que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, registrando-se a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

LUCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS POR CONTROLADA NÃO SEDIADA EM PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. JULGAMENTO DO STF PROFERIDO NA ADI Nº. 2.588. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO DESTE LUCRO PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.

"No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados "paraísos fiscais"); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados "paraísos fiscais"). Quanto às demais situações (lucro auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma

questionada, sem todavia, conferir efeitos erga omnes e vinculantes a essa deliberação" (Recurso Extraordinário nº. 541.090).

LUCROS NO EXTERIOR. NATUREZA DA TRIBUTAÇÃO. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE.

"Independentemente de sua amplitude, o artigo 74 da MP nº 2.15835/01 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como controlled foreign corporations (CFC). A lei tributa uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior. Não se trata de "dividendos presumidos". Por isso, inexistente ofensa aos acordos de bitributação tanto nos dispositivos que tratam de lucros de empresas quanto naqueles que tratam de dividendos ". (Acórdão CARF nº. 1401-001.526)

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA SITUADA NA DINAMARCA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DA FIRMA DINAMARQUESA. INAPLICABILIDADE DE CLÁUSULA QUE VEDA A TRIBUTAÇÃO DE TAIS LUCROS NO BRASIL ANTES DA EFETIVA DISTRIBUIÇÃO.

Inexistindo prova bastante da controlada dinamarquesa ser uma sociedade anônima, segundo a legislação de seu país de domicílio, é defeso aplicar a norma veiculada no item 5 do artigo 23 da convenção internacional celebrada entre o Brasil e a Dinamarca para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal.

APURAÇÃO DOS LUCROS DA CONTROLADA NO EXTERIOR. OBEDIÊNCIA ÀS NORMAS DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA.

Harmonizando o caput e o §2º do art. 6º da Instrução Normativa (IN) 213/2002 com o dispositivo do art. 25, §2º, incisos I e II, da Lei 9.249/95, resulta na exigência de a apuração do lucro da controlada no exterior, para refletir no lucro real da controladora residente no Brasil, ser feita segundo as normas da legislação brasileira, depois da tradução para idioma nacional das contas e subcontas e conversão em Reais. Somente com a edição da Medida Provisória 627/2013 é que houve a inserção do §7º do art. 25 da Lei 9.249/95 para determinar que os lucros devam ser apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio.

LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL. MONTANTE A SER ADICIONADO.

A tributação dos lucros da sucursal/controlada sediada no exterior é realizada mediante a sua adição ao lucro líquido da pessoa jurídica matriz/controladora sediada no Brasil: integralmente, quando se tratar de sucursal; ou na proporção da participação da controladora no capital social da controlada, conforme o método da equivalência patrimonial. O montante a ser adicionado

ao lucro líquido da matriz/controladora brasileira é o lucro auferido no exterior antes da incidência de tributação alienígena que seria equivalente ao IRPJ e à CSLL brasileiros.

DIVERGÊNCIA NA INFORMAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO EQUÍVOCO DA INAUGURAL DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS ENTREGUE À FISCALIZAÇÃO.

Nas hipóteses em que o sujeito passivo alega, em sua peça defensiva, que entregou ao Fisco uma incorreta demonstração de resultados afeta a empresa controlada estrangeira, que teria acarretado a majoração do lançamento, é imperiosa a comprovação inequívoca de tal alegação, sob pena de ser mantida a tributação empreendida pela fiscalização.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. COMPROVANTES. REQUISITOS.

"Antes de se chegar à bifurcação representada, d'um lado, pelo § 2º e, d'outro, pelo §5º, do art. 395 do RIR/99, há que se atentar para a necessária tradução juramentada por sobre os documentos alienígenas aportados nos autos. Vencida essa etapa, vem o critério de decidir: ou bem o Contribuinte traz à colação prova do texto e vigência da legislação tributária alienígena que prestigia expressamente a forma documental aportada pelo Interessado com pretensão de prova de pagamento de imposto, o que lhe franquearia a via do art. 395, §5º, do RIR/99; ou bem o Contribuinte lhe junta a chancela do respectivo órgão arrecadador (sem descurar de igual chancela diplomática), o que lhe abriria o caminho do art. 395, §2º, do RIR/99. Concretamente, se não há nos autos prova do texto e vigência de legislação tributária de alhures que prestigie exatamente a forma documental trazida pelo Contribuinte como aquela hábil a lhe demonstrar o pagamento, e, d'outra linha, a essa mesma forma documental falece a chancela da autoridade tributária de origem, então não há como reconhecer o direito de crédito que daí derivaria e pleiteado em declaração de compensação." (Acórdão nº. 16-73.052).

PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA INFORMADOS EM DIPJ E DESCONFIRMADOS EM PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA DEFINITIVA ACERCA DE TAL DESCONFIRMAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECER A EXISTÊNCIA DESTE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA EM LANÇAMENTO SUPERVENIENTE AFETO AO MESMO ANO-CALENDÁRIO.

O prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL somente podem ser aproveitados em lançamento fiscal quando inexistente controvérsia em relação a sua efetiva existência. Logo, enquanto não desconstituído o lançamento confeccionado para desconfirmar o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL informados pelo contribuinte em DIPJ, é evidente a impossibilidade do aproveitamento de tais valores em lançamento superveniente.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício integra-se ao crédito tributário constituído e está sujeita à incidência de juros moratórios até sua extinção pelo pagamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

CONVENÇÃO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. REGRA INAPLICÁVEL À CSLL.

Tendo a CSLL sido instituída após a celebração de determinada convenção internacional para evitar a dupla tributação da renda, a extensão das disposições de tal convenção à CSLL condiciona-se à imprescindível notificação da instituição desta contribuição às autoridades competentes dos Governos Estrangeiros envolvidos em tais tratados, porquanto as regras dos acordos internacionais devem conter previsão expressa em seu texto para serem aplicadas à CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Destacam-se os seguintes registros da fiscalização consignados no relatório do Acórdão recorrido:

Os autos de infração encartados nos presentes autos, que remontam a R\$ 815.968,887,22 (oitocentos e quinze milhões, novecentos e sessenta e oito mil, oitocentos e oitenta e sete Reais e vinte e dois centavos) e R\$ 293.767.734,82 (duzentos e noventa e três milhões, setecentos e sessenta e sete mil, setecentos e trinta e quatro reais e oitenta e dois centavos), já incluídos os juros de mora calculados até a data das lavraturas e a multa punitiva aplicada em seu patamar básico, referem-se ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, respectivamente.

As autuações mencionadas acima decorreram de auditoria conduzida com a finalidade de verificar se o sujeito passivo observou a legislação fiscal em relação à:

- a) correta contabilização e tributação do acréscimo patrimonial decorrente do auferimento de lucros por suas controladas e coligadas no exterior; e
- b) compensação, no Brasil, dos impostos efetivamente pagos por suas coligadas e controladas no exterior.

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.965/1983, a fiscalização indica quais foram as premissas da realização da auditoria que, em breve síntese, podem ser resumidas nos seguintes tópicos:

- a) os lucros auferidos por controladas no exterior, necessariamente computáveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora brasileira, deveriam ser apurados segundo as normas da legislação brasileira;
- b) o art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35/2001 considera que os lucros auferidos por controladas no exterior devem ser considerados disponibilizados na data da apuração do balanço no qual foram apurados;

c) os tratados e convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda não afastariam a legislação interna brasileira relativa à tributação dos lucros no exterior auferidos por intermédio de controladas e coligadas de empresa sediadas em nosso país, pois visariam apenas evitar a dupla tributação jurídica internacional ("incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto, durante período idêntico"). Assim, a pretensão do fisco brasileiro seria legítima, pois não recairia sobre um contribuinte domiciliado no país com o qual o Brasil teria um tratado para evitar a dupla tributação da renda, mas, sim, sobre o lucro auferido no exterior (variação patrimonial) pela controladora/coligada brasileira, por intermédio de sua controlada/coligada no exterior e que considera disponibilizado na data do balanço. Ademais, o "Comentário ao Artigo 7" dos "Comentários da OCDE", reforçaria o cabimento da tributação da empresa brasileira;

d) os lucros auferidos no exterior por intermédio de coligadas e controladas devem ser adicionados à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, antes de descontados os tributos pagos no exterior sobre os referidos lucros.

Após a delimitação do quadro normativo do objeto da fiscalização, explicitadas as conclusões extraídas das normas que regem a matéria em foco, a fiscalização assevera que apurou irregularidades na tributação dos lucros auferidos pela AmBev por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior. Em breve síntese, as desconformidades apuradas, que totalizaram a importância de R\$ 1.489.362.083,68 a título de omissão de lucros auferidos no exterior, foram as seguintes:

Labatt Holding ApS (Dinamarca)

Esta empresa teria natureza jurídica equivalente à de uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada do direito pátrio. Assim, tal empresa não se enquadraria no item 5 do art. 23 da Convenção celebrada entre o Brasil e a Dinamarca para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria Tributária.

A Labatt Holding ApS deteria uma participação de 99,998% da Labatt Brewing (Canadá) e consolidaria seus resultados pelo método da equivalência patrimonial.

Segundo documentos apresentados pela AmBev, a Labatt Holding ApS teria apresentado, no ano de 2008, um lucro de R\$ 289.623.304,14 (duzentos e oitenta e nove milhões, seiscentos e vinte e três mil, trezentos e quatro Reais e quatorze centavos). Entretanto, tanto na DIPJ apresentada pela AmBev quanto no demonstrativo em Reais apresentado pela empresa, constaria que o resultado da Labatt ApS seria de apenas R\$ 110.046.000,00 (cento e dez milhões, quarenta e seis mil Reais).

A discrepância mencionada no parágrafo anterior teria ocorrido pelo fato deste último valor (R\$ 110.046.000,00) já estar reduzido do imposto de renda supostamente recolhido no Canadá, pela controlada Labatt Brewing. Contudo, o demonstrativo apresentado pela própria AmBev do resultado auferido pela Labatt Brewing indica um lucro do ano de 2008 de Can\$ 654.337.000,00 (seiscentos e cinquenta e quatro milhões, trezentos e trinta e sete mil dólares canadenses), que, à taxa de câmbio de 31 de dezembro de 2008, equivaleria a R\$ 1.251.583.096,75 (um bilhão, duzentos e cinquenta e um milhões, quinhentos e oitenta e três mil, noventa e seis Reais e setenta e cinco centavos).

Em decorrência de todas as divergências acerca do efetivo lucro auferido pela Labatt Brewing no ano de 2008, a AmBev foi intimada a explicar e comprovar as discrepâncias. Contudo, apesar da concessão de prorrogação do prazo para a prestação de esclarecimentos, a AmBev não logrou sucesso em atender à intimação. Logo, a fiscalização autuou a diferença entre o valor indicado pela AmBev em sua DIPJ do ano-calendário de 2008, relativo ao investimento na Labatt Holding ApS, e o montante efetivo dos lucros auferidos pela Labatt Holding Aps, já incluídos os reflexos do lucro apurados por sua única controlada (Labatt Brewing). Destaca-se que o montante dos lucros auferido pela Labatt Holding que não teriam sido oferecidos à tributação pela AmBev remontaria a R\$ 961.940.553,41 (novecentos e sessenta e um milhões, novecentos e quarenta mil, quinhentos e cinquenta e três Reais e quarenta e um centavos).

Maltaria Pampa

Em decorrência de deter 60% de participação na Maltaria Pampa, a AmBev deveria considerar um lucro disponibilizado no Brasil, no ano de 2008, no importe de R\$ 132.601.562,84 (cento e trinta e dois milhões, seiscentos e um mil, quinhentos e sessenta e dois Reais e oitenta e quatro centavos).

AmBev Internacional (Ilhas Cayman)

A AmBev Internacional seria uma empresa captadora de recursos internacionais e contratante de instrumento de hedge, sediada nas Ilhas Cayman, que não possuiria participação em nenhuma outra empresa e que teria todas suas ações tituladas pela AmBev (autuada).

A AmBev Brasil (autuada) teria informado em sua DIPJ que a AmBev Internacional teria apurado um lucro líquido de R\$ 46.378.803,42 e lucro disponibilizado de R\$ 2.895.603,42.

A divergência apurada entre os valores do lucro apurado e do lucro disponibilizado foram objeto de questionamento específico à AmBev. Em resposta, a empresa asseverou que a diferença entre os dois valores decorreria de um ajuste a valor justo de seus instrumentos financeiros, no montante de R\$ 43.483.200,00, em razão da AmBev ser optante do RTT.

Instada a explicar melhor o ajuste a valor justo mencionado no parágrafo anterior, a AmBev informou que tal ajuste decorreria dos títulos de uma dívida da AmBev Internacional (Ilhas Cayman) - "BOND 17". O valor de mercado destes títulos teria sido obtido no site da Bloomberg, destacando-se que a importância mencionada no parágrafo anterior (R\$ 43.483.200,00) corresponderia a uma receita decorrente da queda do valor de sua dívida no mercado internacional, receita esta que deveria ser excluída para a apuração do lucro real, vez que a AmBev seria optante do RTT.

Em razão do acima exposto, a fiscalização conclui que o lucro da empresa caymanesa seria de R\$ 2.895.603,42, calculado de acordo com a legislação tributária brasileira, ou seja, corresponderia a um lucro líquido ajustado pelo RTT. Contudo, o art. 6º da IN SRF nº. 213/2002 preconizaria a elaboração de demonstrativos segundo as normas contábeis e não tributárias, comandando, portanto, que o lucro auferido no exterior não seja ajustado conforme as normas do RTT, por serem estas normas estritamente tributárias.

Em razão do exposto, a **AmBev teria deixado de tributar** a importância de R\$ 43.483.200,00, valor este devidamente considerado na presente autuação.

LAMBIC AS (Argentina)

A LAMBIC consolidaria apenas os resultados de sua controlada (LAMBIC Chile), sendo que esta, por sua vez, consolidaria os resultados de suas controladas e coligadas.

A AmBev, por intermédio de sua DIPJ, aponta que a LAMBIC AS teria tido um lucro de R\$ 286.340.526,46 (duzentos e oitenta e seis milhões, trezentos e quarenta mil, quinhentos e vinte e seis Reais e quarenta e seis centavos), mas não teria disponibilizado nada ao fisco brasileiro. Portanto, haveria um lucro a ser tributado no Brasil proporcional à participação da AmBev na empresa Argentina (87,10%), ou seja, R\$ 249.402.598,55 (duzentos e quarenta e nove milhões, quatrocentos e dois mil, quinhentos e noventa e oito Reais e cinquenta e cinco centavos).

Hohneck Sociedad Anonima (Argentina)

A empresa consolidaria apenas os resultados de sua controlada Hohneck Chile, sendo que esta, por sua vez, consolidaria os resultados de suas controladas e coligadas. Em sua DIPJ, a AmBev teria declarado que a Hohneck Argentina teria tido prejuízo de R\$ 70.335.560,44 (setenta milhões, trezentos e trinta e cinco mil, quinhentos e sessenta Reais e quarenta e quatro centavos), porém, nos demonstrativos apresentados, teria sido apontado que a empresa Argentina teria um lucro líquido em 2008 (89.341.990,00 Pesos) e um prejuízo em 2007 (36.250.767,00 Pesos), restando, portanto, 53.091.223,00 Pesos que deveriam ser oferecidos à tributação no Brasil. A AmBev alega que teria incorrido em equívoco em sua **DIPJ**

A fiscalização indica que o lucro a ser disponibilizado, relativo aos lucros da empresa Argentina, seria de 53.091.223,00 Pesos, equivalentes a R\$ 35.963.516,64, considerada a taxa de conversão Peso/Real relativa a 31 de dezembro de 2008.

Dahlen S/A (Uruguai)

A AmBev informou em sua DIPJ 2009 que a Dahlen teria apurado um prejuízo de R\$ 4.222.555,56. Logo, não houve nenhuma disponibilização de lucros ao fisco brasileiro.

Entretanto, nos demonstrativos apresentados no curso da fiscalização, aponta-se um lucro de R\$ 4.605.151,52. A AmBev não logrou justificar a discrepância das informações, o que acarretou na tributação do lucro indicado no início deste parágrafo, vez que a AmBev detém 100% do capital social da Dahlen.

Quilmes Industrial S/A - Quinsa (Luxemburgo)

A AmBev teria declarado, em sua DIPJ, lucros da Quilmes Industrial S/A - Quinsa, sediada em Luxemburgo, da qual deteria participação societária de 42,43%, sendo o restante das participações detidas pelo mesmo grupo empresarial, incluídas suas controladas indiretas. Na ficha 34 da referida DIPJ, constam lucros disponibilizados de R\$ 431.726.685,11, e na ficha 35, a AmBev informa que a Quinsa teria auferido um lucro de R\$ 870.345.173,37.

No item 2 do documento RI 32-3, a AmBev indica que o valor correto da Quinsa seria de R\$ 794.043.244,45 (setecentos e noventa e quatro milhões, quarenta e três mil, duzentos e quarenta e quatro Reais e quarenta e cinco centavos), valor este divergente da DRE da Quinsa apresentada pela AmBev, que indicaria um resultado de R\$ 60.392.892,00 (sessenta milhões, trezentos e noventa e dois mil, oitocentos e noventa e dois Reais).

Intimado a explicar as divergência apontadas no parágrafo supra, a AmBev reitera que o lucro correto após o imposto de renda e o imposto de renda diferido é aquele constante do novo demonstrativo consolidado da Quinsa (R\$ 794.043.244,45). O lucro antes dos impostos remontaria a R\$ 1.162.131.005,96 (um bilhão, cento e sessenta e dois milhões, cento e trinta e um mil, cinco Reais e noventa e seis centavos). Logo, sendo a participação da AmBev de 42,43%, a empresa deveria ter disponibilizado ao fisco brasileiro o lucro de R\$ 493.092.185,83, e não o valor de R\$ 431.726.685,11.

Agrupando todos os lucros auferidos no exterior pela AmBev por intermédio de suas controladas e coligadas e não oferecidos à tributação no Brasil, a fiscalização apurou a importância total de R\$ 1.489.362.083,68 (um bilhão, quatrocentos e oitenta e nove milhões, trezentos e sessenta e dois mil, oitenta e três Reais e sessenta e oito centavos).

Além da omissão na tributação de parte dos lucros auferido no exterior, a fiscalização indica que a AmBev teria informado que o valor dos impostos pagos no exterior, que poderiam ser aproveitados no Brasil, remontariam a R\$ 370.346.481,56 (trezentos e setenta milhões, trezentos e quarenta e seis mil, quatrocentos e oitenta e um Reais e cinquenta e seis centavos), e seriam decorrentes de impostos pagos no exterior pela Quinsa S/A e pela Labatt ApS. Destaca-se que tal compensação não teria sido empreendida, pois a empresa teria apurado prejuízo fiscal no ano-calendário de 2008.

Do Acórdão Recorrido e Recurso Voluntário

A DRJ analisou individualmente os pontos controvertidos e concluiu pela manutenção integral da autuação, cujas razões de decidir serão analisadas no voto, à frente.

A recorrente foi devidamente intimada da decisão da DRJ, em 29/08/2016, e interpôs recurso voluntário tempestivamente, em 28/09/2016, cujas razões serão analisadas no voto a seguir.

Destacam-se as seguintes razões de recurso:

- a) a autuação tem por base exclusivamente a disponibilização ficta dos lucros auferidos por controladas da Recorrente no exterior, nos termos do artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, e não qualquer evento concreto de disponibilização efetiva daqueles lucros;
- b) das controladas indicadas pela fiscalização, apenas a Ambev International está sediada em país de tributação favorecida (item 2.1.5 do TVF), única situação em que reconhecida a constitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2158-35/2001 pelo Supremo Tribunal Federal;
- c) na tentativa de demonstrar que, o caso concreto alinha-se com o previsto no item 5 do parágrafo 23 da Convenção Brasil-Dinamarca, e para evidenciar a efetiva transformação da Labatt Holding em sociedade anônima, apresenta, nos termos do artigo 16, § 4º, "c" do Decreto nº 70.235/72:
 - i. tradução juramentada da ata de transformação da Labatt Holding ApS em Labatt Holding A/S e do estatuto social da Labatt Holding A/S de 11/12/2008 (doe. 01);

-
- ii. tradução juramentada das demonstrações financeiras da Labatt Holding A/S auditadas pela Deloitte Touche Tohmatsu (doe. 02); e
- iii. tradução juramentada do protocolo no próprio dia 11/12/2008 no registro público da alteração societária ocorrida, bem como a' certidão completa da Labatt Holding que atesta, na folha 005, que UA Sociedade foi transformada em Sociedade A/S (Sociedade por Ações) com o Cadastro de Pessoa Jurídica CVR-nr. 27508545", e que os "Estatutos alterados" correspondentes a tal transformação datam de "11.12.2008" (doe. 03),
- d) a Lei nº 13.205/15 autoriza a aplicação dos Tratados Internacionais também à CSLL, ainda que não expressamente prevista (refere-se à Convenção entre Brasil e Dinamarca, empresas Labatt Holding A/S, Labatt Canada);
- e) o lucro a ser tributado no Brasil é aquele indicado nas demonstrações financeiras da sociedade estrangeira, apurado segundo as normas da legislação comercial de seu respectivo país, e não o lucro que seria apurado de acordo com a legislação comercial brasileira;
- f) não há fundamento para a fiscalização desconsiderar por completo as demonstrações financeiras da Labatt Holding A/S, sem qualquer justificativa ou questionamento específico quanto ao seu teor;
- g) não cabe questionamento a respeito da parcela de R\$ 808,9 milhões (ágio entre controladas no exterior) por tratar-se de despesa contabilizada de acordo com a legislação comercial dinamarquesa;
- h) sobre o registro da fiscalização que o ágio registrado pela Labatt Holding A/S decorreu de uma reavaliação a valor de mercado da Labatt Brewing - Canadá realizada fora dos limites da razoabilidade, sustentou que não procede, pelo fato de que o Bacen e a CVM aprovaram a operação que baseou-se na legislação daquele país;
- i) tratando-se no caso de uma controlada indireta cujo resultado é reconhecido por equivalência patrimonial na controlada direta Labatt Holding A/S, as normas internacionais determinam que o reconhecimento do lucro da investida seja feito com base na cotação média da moeda, que no caso correspondeu em 2008 a 1,71293 (doc. 06 da impugnação), tratando-se evidentemente esta cotação média de fator aleatório que escapa ao controle da recorrente, podendo tal determinação resultar seja numa majoração seja numa redução do resultado que seria apurado se adotada como fez a fiscalização a cotação do fechamento do exercício;
- j) o saldo remanescente da suposta diferença apontada pela fiscalização como tributada a menor pela Recorrente ($R\$ 961.940.553,41 - R\$ 808.956MM - R\$ 130.769.249,45 = R\$ 22.215.303,96$) explica-se fundamentalmente em razão do IRF de R\$34,9 milhões igualmente consignado às fls. 12 das demonstrações financeiras da Labatt Holding A/S, que embora devesse ter sido adicionado ao lucro para efeito de sua tributação no Brasil, não acarretou prejuízo algum ao Fisco porque geraria da mesma forma um crédito correspondente que também não foi considerado pela Recorrente, conforme se verifica claramente no quadro demonstrativo de fls. 608;
- k) não há fundamento para a fiscalização não considerar os tributos pagos no exterior ($R\$179.679.884,72$ - Labatt); não há fundamento para a não consideração dos documentos e traduções juramentadas apresentadas, a respeito, na impugnação;

l) as controladas Maltaria Pampa, Lambic e Hohneck são sediadas na Argentina, país com o qual o Brasil celebrou Tratado para evitar a dupla tributação, aprovado pelo Decreto Legislativo 74, de 05/12/1981, e promulgado pelo Decreto Presidencial nº 87.976, de 22/12/1982 (doe. 07 da impugnação). Portanto, não há fundamento para a fiscalização aplicar o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158/2001;

m) mesmo se válida fosse a ficção de pagamento dos dividendos ou estivesse correta a interpretação defendida pela fiscalização, considerando que no caso a recorrente era detentora de mais de 10% do capital de suas controladas na Argentina, e prevendo expressamente o art. 10 do Tratado que aqueles dividendos são tributáveis na Argentina, são eles então isentos de tributação no Brasil;

n) não está obrigada a adicionar os lucros supostamente apurados no exterior ao lucro líquido para efeito de tributação pela CSLL, como determinou o artigo 21 da MP 2.158-35, de 24.08.2001;

o) o Termo de Verificação Fiscal nada esclareceu quanto à razão pela qual desconsiderou os esclarecimentos prestados em 02/12/13 para tributar um resultado inexistente, equivocadamente informado no atendimento inicial à fiscalização, quando o balanço **Dahlen S.A.**, que claramente indica ter sido apurado prejuízo tanto no exercício financeiro de novembro/2007 a outubro/2008, como também mesmo se considerado o período de janeiro a dezembro de 2008 conforme se verifica de seus balancetes mensais, conforme documentação anexada como doc. 09 da impugnação;

p) em relação às acusações sobre a Quilmes Industrial SA - Quinsa (Luxemburgo), a fiscalização não enfrentou as alegações da recorrente, no que diz respeito à Lei nº 9.249/05 e à Instrução Normativa nº 213/02, que determina que se considere o lucro antes de desconto do tributo pago no país de origem, que não se confunde com o lucro antes da provisão do imposto de renda, posto que esta compreende também os tributos diferidos e mesmo a parte do imposto corrente que, por ser pago apenas após a entrega da DIPJ, não poderá ser compensada com o lucro auferido pela controlada no exterior e oferecido à tributação naquele exercício;

q) a substancial diferença existente entre "imposto de renda pago" e "provisão para o imposto de renda", reside na adição do imposto efetivamente pago no exterior ao lucro do exercício de acordo com a legislação comercial (que como se verá é o lucro apurado após a dedução da provisão para o imposto de renda, que corresponde ao lucro distribuível), como forma de viabilizar que a posterior dedução deste imposto não represente uma duplicidade de redução do lucro tributável no Brasil;

r) o objetivo da norma do § 1º. do artigo 1º da IN/SRF nº 213/02 reside em evitar uma dedução em dobro do imposto pago no exterior e ao mesmo tempo viabilizar a aplicação dos limites à dedução daquele imposto, determinando para tanto que se considere disponibilizado o lucro antes da dedução do imposto pago no país de origem, para após permitir a dedução do imposto local observados os limites legais;

s) tanto isto é verdade que a Lei nº 9.249/95 não traz esta previsão, mas ao contrário fala apenas nos "lucros" apurados no exterior, que são aqueles "apurados no balanço" e que portanto é o lucro comercial, apurado após a provisão do imposto de renda;

t) o lucro do exercício de acordo com a legislação comercial, que é aquele passível de tributação no Brasil como reiteradamente afirmado pela fiscalização, é aquele apurado após a dedução da provisão para o imposto de renda, sendo este inclusive o único lucro passível de distribuição aos acionistas;

u) a prejudicialidade do julgamento final dos processos nº 16561.000197/2007-46, 16561.000204/2007-18 e 16561.720087/2011-81 em relação à presente cobrança, ao menos quanto à parcela que seria absorvida por aquele valor adicional de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSL;

v) a não incidência de juros sobre multa de ofício;

x) documentos juntados ao recurso voluntário:

1. Tradução juramentada da ata de transformação da Labatt Holding ApS em Labatt holding A/S e do estatuto social da Labatt Holding A/S de 11/12/2008.

2. Tradução juramentada das demonstrações financeiras da Labatt Holding A/S auditadas pela Deloitte Touche Tohmatsu.

3. Tradução juramentada do protocolo em 11/12/2008 no registro público da alteração societária ocorrida, bem como a certidão completa da Labatt Holding que atesta, na folha 005, que "A Sociedade foi transformada em Sociedade A/S {Sociedade por Ações} com o Cadastro de Pessoa Jurídica CVR-nr. 27508545", e que os "Estatutos alterados" correspondentes a tal transformação datam de "11.12.2008",

4. Laudo da KPMG comprobatório dos impostos pagos no exterior.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

Conheço o recurso voluntário, à vista de sua tempestiva interposição e da regular representação da recorrente.

Na forma registrada no Acórdão recorrido, as matérias controvertidas nos presentes autos podem ser resumidas nos seguintes tópicos, que serão analisados em sequência:

a) possibilidade de tributação dos lucros, não efetivamente distribuídos, auferidos no exterior por controladas não sediadas em país com tributação favorecida;

b) cabimento da tributação no Brasil de lucros auferidos no exterior por controlada sediada na Dinamarca, inclusive em decorrência da norma veiculada no item 5 do art. 23 da Convenção celebrada entre o Brasil e Dinamarca para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda;

c) cabimento da tributação no Brasil de lucros auferidos no exterior por controlada sediada na Argentina, inclusive em decorrência da norma veiculada no item 2 do art. 23 da Convenção celebrada entre o Brasil e Argentina para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda;

d) aplicabilidade à CSLL das Convenções celebradas entre o Brasil e Dinamarca / Argentina para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda;

e) legislação aplicável à apuração e quantificação do lucro auferido por controladas no exterior, que deve ser oferecido à tributação pela controladora sediada no Brasil (aplicação da legislação estrangeira x aplicação da legislação brasileira; lucro antes da provisão para o imposto de renda x lucro após a provisão para o imposto de renda, acrescido do valor do imposto de renda efetivamente pago no exterior; tributação de controladas indiretas, inclusive em relação à taxa de câmbio que dever ser utilizada para refletir tais resultados);

f) resultado auferido pela Dahlen S/A passível de tributação no Brasil, notadamente em face da divergência nos demonstrativos apresentados pela empresa à fiscalização;

g) requisitos para a compensação, no Brasil, de imposto sobre a renda pago no exterior;

h) possibilidade de dedução de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, notadamente quando autuação pretérita, pendente de julgamento administrativo definitivo, já seria bastante para exaurir tais valores

i) descabimento da incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Sobre tais pontos, o acórdão recorrido apresenta as seguintes razões de decidir:

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR E NÃO SUJEITAS A REGIME BENÉFICO DE TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE DISTRIBUIÇÃO. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NO BRASIL, NOS TERMOS ESTABELECIDOS PELO ART. 74 DA MP nº. 2.158-35/2001.

A fiscalização indica, no Termo de Verificação Fiscal, que computou, na apuração do lucro real da AmBev, os lucros auferidos nas seguintes empresas controladas no exterior:

- Labatt Holding ApS (Dinamarca);
- Maltaria Pampa (Argentina);
- AmBev Internacional (Ilhas Cayman);
- Lambic AS (Argentina);
- Hohneck Sociedad Anonima (Argentina);
- Dahlen S.A. (Uruguai);
- Quilmes Industrial SA - Quinsa (Luxemburgo);

Considerando a relação de países ou dependências com tributação favorecida ou que oponham sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas (nomeadas adiante como "paraísos fiscais") veiculada na Instrução Normativa SRF nº. 188, de 6 de agosto de 2002, vigente no ano de 2008, é certo que (i) a AmBev Internacional encontrava-se em país arrolado nesta instrução normativa, (ii) as empresas Labatt Holding ApS, Maltaria Pampa, Lambic AS, Hohneck Sociedad

Anônima e Dahlen S.A não se enquadravam em tal situação e (iii) a empresa Quilmes Industrial SA - Quinsa poderia restar caracterizada como situada em paraíso fiscal, desde que tal empresa seja uma holding pura regida, na legislação luxemburguesa, pela Lei de 31 de julho de 1929.

A Impugnante não questiona a aplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35 à empresa sediada nas Ilhas Cayman. Contudo, questiona a aplicação deste dispositivo legal às demais empresas acima arroladas, vez que entende que todas não se situam em paraísos fiscais.

A incidência do art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35 aos lucros auferidos por controladas domiciliadas no exterior em países que não se qualificam como paraísos fiscais permanece hígida, vez que o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.588 apenas afastou, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, a aplicação de tal dispositivo aos lucros auferidos por empresas coligadas em países que não se qualificam como paraísos fiscais.

Vejam, por oportuno, a ementa do relevante julgamento do STF mencionado no parágrafo anterior:

"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 2.15835/ 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 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 2.15835 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 2.15835 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 2.15835/2001, 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 2.15835/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001. "

Destaque-se que, compulsando o inteiro teor dos votos prolatados no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.588, é possível verificar que não houve maioria para declarar, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da norma veiculada no art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35 aos lucros auferidos por controladas domiciliadas no exterior em países que não se qualificam como paraísos fiscais e por coligadas em paraísos fiscais.

Logo, em decorrência do resultado do julgamento proferido pelo STF mencionado acima, é certo que (i) em face da presunção da constitucionalidade das leis, o dispositivo legal em foco continua sendo aplicável aos lucros auferidos por coligadas em paraísos fiscais (englobados neste conceito os países com regime fiscal favorecido ou cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes), e por controladas em países que não se qualificam como paraísos fiscais, e (ii) no tocante a tais lucros, a questão em tela pode ser novamente julgada pelo STF, vez não ter sido alcançada a maioria necessária para declarar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35.

Assim, escoreito o quadro exposto na Solução de Consulta Interna COSIT nº. 18, de 8 de agosto de 2013, a seguir reproduzido:

Investida	Localização	Art. 74 da MP 2.158-35	Eficácia <i>erga omnes</i> e efeito vinculante
Coligadas	País SEM tributação favorecida	Inconstitucional	Sim
	País COM tributação favorecida	Constitucional (não alcançada a maioria)	Não
Controladas	País SEM tributação favorecida	Constitucional (não alcançada a maioria)	Não
	País COM tributação favorecida	Constitucional	Sim

Interessante notar, em reforço ao acima exposto, que o Pleno do Supremo Tribunal Federal, após o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.588, adotou o seguinte posicionamento acerca da tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas situadas em países que não se qualificam como paraísos fiscais (Recurso Extraordinário nº. 541.090):

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.15835/2001.

1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados "paraísos fiscais"); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados "paraísos fiscais"). Quanto às demais situações (lucro auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem todavia, conferir efeitos erga omnes e vinculantes a essa deliberação.

2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido.

Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002.

3. Recurso extraordinário provido, em parte."

À vista da decisão do STF e verificado que a o Acórdão recorrido alinha-se ao quanto estabelecido, cabe manter o entendimento da DRJ de que é adequada a incidência da disciplina estabelecida no art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35 aos lucros auferidos por controladas em países que não se qualificam como paraísos fiscais.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADA SEDIADA EM PAÍS SEM REGIME TRIBUTÁRIO FAVORECIDO. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL. ARTS. 7º E 10 DOS T2T BRASIL - DINAMARCA E BRASIL-ARGENTINA.

A tormentosa questão da compatibilidade dos tratados para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal (adiante nomeados como "T2T") com a norma veiculada no art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35 foi apreciada com extrema precisão no Acórdão CARF nº. 1401-001.526 (processo administrativo nº. 12448.738575/2011-90), sendo transcritos a seguir os seus excertos mais relevantes:

"A compreensão sobre a natureza da tributação envolvendo os lucros auferidos no exterior é fundamental para o enfrentamento das razões alegadas pela recorrente.

A tributação em bases universais das pessoas jurídicas residentes no Brasil tem seu fundamento legal no artigo 25 da Lei nº 9.249/95, verbis:

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.

Após uma turbulência legislativa, restou estabelecido que esse dispositivo somente permitiria a tributação depois que os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior fossem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

Posteriormente, a Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/01 promoveu duas significativas mudanças nesse quadro: com o artigo 21, a tributação foi estendida à CSLL; e com o artigo 74, definiu-se que a disponibilização ocorrerá antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Confira-se:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei no 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei no 9.430, de 1996, e o art. 10 da Lei no 9.532, de 1997.

(...)

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.

Independentemente de sua amplitude, que teria ido além do padrão internacional ao alcançar empresas coligadas, lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, importa notar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como controlled foreign corporations (CFC).

Impõe-se, então, compreender a sistemática adotada por esses comandos legais. Nesse sentido, é de se observar que a lei não teria eficácia se quisesse tributar diretamente os lucros de uma empresa não residente. Isso porque não há conexão (residência ou fonte) capaz de dar efetividade à jurisdição tributária brasileira. O que a lei faz é tributar uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.

A adequação dessa determinação ao conceito constitucional de renda é uma decisão que deve ser levada a efeito por quem tem competência para isso, no caso, o Supremo Tribunal Federal STF, à luz dos princípios constitucionais envolvidos (igualdade, capacidade contributiva, praticabilidade, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado pelo STF, na ADI nº 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a exatidão dessa decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade.

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda.

Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial (segundo o modelo desenvolvido pelos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons modelo SHS) definido numa amplitude global. Isso significa que considera-se renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional CTN na positivação do seu artigo 436.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7º dos acordos de bitributação quando se adota esse tipo de tributação. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Espanha:

"Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente". Ora, a parte desses dispositivos que diz que "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado" não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: "a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado ". Trata-se da forma que as Convenções Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções Modelo.

Ainda assim, existe a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

Não se pode, portanto, querer atribuir à expressão "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado" o sentido restritivo de impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional. Esse, inclusive, é o entendimento esposado pela OCDE nos comentários de sua Convenção Modelo. Nesse sentido, vide os seguintes excertos, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

"23. A utilização de "companhias de base" ["base companies", em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior ["Controlled Foreign Corporations/CFC", em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros tem adotado tal legislação.

Conquanto o desenho desse tipo de legislação varie consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base em certa interpretação de dispositivos da Convenção tais como o artigo 7º, parágrafo 1º, e o artigo 10, parágrafo 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos comentários ao artigo 7º e 37 dos comentários ao artigo 10, esta interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, muito embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não se faz necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção."

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

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

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto Base Erosion and Profit Shifting BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (attributed to shareholders) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, recomenda que sejam estabelecidas regras claras para a definição, computação e atribuição dessa parcela. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

Por outro lado, também não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como se estivesse tributando uma espécie de "dividendos presumidos".

Primeiro, porque o dividendo é um conceito bem delineado no âmbito da legislação societária. Assim, não basta a mera deliberação dos sócios para que todo o lucro auferido num determinado período se converta em dividendos. Como se sabe, há diversas situações em que os lucros devem ser destinados, por determinação legal ou estatutária, a pessoas distintas dos sócios. Então, não se pode garantir que todo o lucro deve ser dividido segundo as participações societárias.

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação

brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte.

Então, **o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente**. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/029.

E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN). Confira-se:

(...)

Terceiro, porque não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos *a posteriori*, estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país da fonte, quanto pelo Brasil. Ademais, inexistem qualquer previsão acerca dos efeitos de que a tributação sobre os "dividendos presumidos" em face da eventual tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

É verdade que os parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10 deixam aberta a possibilidade de uma determinada legislação CFC tratar ou não os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Apesar disso, o conteúdo desses parágrafos é claro quanto à chance de haver problemas na efetivação de benefícios concedidos no âmbito do acordo no caso de a legislação CFC tratar os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Veja-se tais comentários, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

"38. A aplicação de tal legislação ou regras [de acordo com o parágrafo precedente, trata-se da legislação CFC ou de regras com efeitos similares] pode, porém, complicar a aplicação do artigo 23. Se a renda [da CFC] fosse atribuída ao contribuinte, cada item dessa renda teria que ser tratada na conformidade das provisões relevantes da Convenção (lucros de empresas, juros, royalties). Se é tratada como um dividendo presumido, então, ele é claramente derivado da companhia de base [a CFC], constituindo renda do país daquela companhia. Mesmo assim, não está claro se a renda deve ser tratada como um dividendo (artigo 10) ou como rendimentos não expressamente mencionados (artigo 21). Sob algumas dessas legislações ou regras, a renda tributável é tratada como um dividendo, com o resultado de que uma isenção concedida por uma convenção, por exemplo, uma isenção de uma filial, seja também estendida ao contribuinte. É questionável se a Convenção requer que isso seja feito. Se o país de residência considera que esse não é o caso, pode alegar que ele está obstruindo a normal operação da isenção de uma filial mediante tributação do dividendo (na forma de "dividendo presumido") antecipadamente.

39. Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia de base pode submeter o dividendo a uma tributação na fonte. O país da residência do controlador aplicará os métodos normais de eliminação da bitributação (isto é, o método do crédito ou da

isenção). Isso implica que o tributo retido deve ser creditado no país de residência do controlador, mesmo que o lucro distribuído (o dividendo) tenha sido tributado anos antes no âmbito da legislação CFC ou outras regras com efeitos similares. No entanto, a obrigação de dar o crédito nesse caso permanece questionável. Geralmente tal dividendo é isento da tributação (uma vez que ele já foi tributado no âmbito daquela legislação ou regras) e poderia ser arguido que não há base para o crédito do tributo retido. Por outro lado, o propósito do tratado seria frustrado se esse crédito pudesse ser evitado via simples antecipação da tributação pela oposição da citada legislação. O princípio geral estabelecido acima sugere que o crédito deveria ser concedido mesmo que os detalhes possam depender de tecnicidades da citada legislação ou regras e do sistema de crédito dos tributos no exterior contra os tributos domésticos (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação dos "dividendos presumidos"). Porém, os contribuintes que tenham recorrido a arranjos artificiais estão assumindo riscos que não estão completamente sob a salvaguarda das autoridades tributárias".

Nada obstante a existência dessa possibilidade, como já se disse, não parece que a lei brasileira tenha seguido esse difícil caminho.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela **Lei nº 12.973/14**.

No caso presente, a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pela empresa espanhola. A nossa lei não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. Portanto, o que a nossa lei faz é tributar a nossa empresa, residente, pelo natural critério da residência. Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pela empresa no exterior. A compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente, para alívio da bitributação econômica, é mera liberalidade da lei interna.

Assim como, se existisse (ou vier a existir) determinação para a não tributação dos dividendos efetivamente distribuídos *a posteriori*, esta seria (ou será) também outra liberalidade (uma vez que já havia sido concedido o alívio anterior).

Assim, as normas veiculadas nos arts. 7º e 10º dos T2T celebradas pelo Brasil não afastariam a aplicação da norma veiculada no art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35.

À vista de tais análises e fundamentos, cabe manter a conclusão da DRJ de que não assiste razão à recorrente. Verifica-se que não há ofensa ao Acordo Brasil-Espanha, seja pelo artigo 7, seja pelo artigo 23, parágrafo 4 (o qual isenta os dividendos tributáveis na Espanha recebidos por residentes brasileiros)".

Destaque-se que, em linha com o entendimento veiculado no acórdão do CARF acima lembrado, a Solução de Consulta Interna COSIT nº. 13, de 8 de agosto de 2013, prestigiou o seguinte entendimento:

"23. Convém observar que os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Sobre tal matéria, cumpre lembrar as disposições do art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional CTN), segundo as quais os tratados e as

convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela que lhes sobrevenha.

"Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha."

24. Entende-se, dessa forma, que as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

25. As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual 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 ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente. Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

"Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável."

26. Assim, para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1o do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre):

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

27. Conforme exposto pela OCDE, não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

28. O art. 74 da MP nº 2.15835, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

29. É certo 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. Esse objetivo é igualmente alcançado uma vez que o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autoriza a compensação dos tributos pagos no exterior, na hipótese de reconhecimento de lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real. Portanto, a aplicação da norma interna brasileira não acarreta a bitributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.

30. Além disso, é 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 evitar a dupla não tributação. Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção Modelo:

"7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.

7.1 Os contribuintes podem ser tentados a abusar das leis tributárias do Estado, explorando as diferenças entre as legislações dos países ... "

31. É importante destacar que no âmbito do judiciário, há 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. Reproduz-se abaixo a ementa da decisão:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. MP Nº 2.15834/2001 e REEDIÇÕES.

1. O fundamento de validade da alteração introduzida pelo art. 74 da MP nº 2.15834/2001 decorre da Lei Complementar nº 104/2001, que acrescentou o § 2º ao art. 43 do CTN, estabelecendo que, na hipótese de receita ou rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto de renda. O fato de o art. 74 da MP remeter ao regulamento a forma como será executada a lei não acarreta violação ao princípio da legalidade.

2. Não há qualquer ofensa ao conceito de aquisição de renda eleito pela legislação supra transcrita, uma vez que, com a apuração dos lucros na sociedade controlada, a pessoa jurídica controladora adquire imediatamente a disponibilidade econômica da renda que se incorpora em seu patrimônio, acrescentando-lhe valor. Adquire, ainda, a disponibilidade jurídica da renda,

pois terá título jurídico para pleitear e defender o direito relativo a essa renda, de modo que não há como sustentar que a apuração de lucro na sociedade controlada tem reflexos imediatos no patrimônio da controladora.

3. Na sistemática da Lei nº 6.404/76, o lucro da sociedade controlada já deveria ser registrado no balanço patrimonial da sociedade controladora (art. 248, III, alínea-a), chamado de método de equivalência patrimonial, método contábil utilizado na apuração dos lucros dos investimentos relevantes de coligadas ou controladas, cuja aplicação é obrigatória para todas as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que realizem tais espécies de investimento.

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

5. A ADI 2.588DF, em julgamento no STF discute a inconstitucionalidade do art. 74, parágrafo único da MP 2.15835/ 2001 e do parágrafo 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, este último acrescentado pela LC 104/00. O voto vista proferido pelo Ministro Nelson Jobim: aponta a gênese legal do regime tributário criado pela MP nº 2.15835/ 2001 (que adota o regime contábil de competência, e não o de caixa); historia a substituição da regra de cobrança do IRPJ do sistema territorial para o sistema de tributação em bases universais (TBU), aperfeiçoado pela LC 104/2001, que permitiu à MP 2.15834/01 estender às empresas coligadas e controladas tratamento idêntico ao que era dispensado às filiais e sucursais desde 1997; ressalta, quanto ao TBU, a utilização no Brasil da regra de compensação do IR pago pela investida estrangeira; considera irrelevante a questão sobre o controle que a empresa brasileira exerça sobre estrangeira, em razão dos benefícios decorrentes da repercussão, no mercado, do acréscimo patrimonial, expresso no balanço.

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

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

8. Apelação conhecida e improvida.

Com base em tais fundamentos, acompanho o entendimento da DRJ, no sentido de que, no tocante aos investimentos no exterior que devem ser necessariamente mensurados por equivalência patrimonial, não há incompatibilidade entre a disciplina estabelecida pelo art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35 e as normas veiculadas nos arts. 7º e 10 dos T2T celebradas pelo Brasil com a Dinamarca e a Argentina, pois o art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35 (i) não tributa o lucro auferido pela empresa estrangeira (tributação

vedada pelo art. 7º) e (ii) não se refere a eventuais dividendos recebidos, vez que restrita a tributação à parcela do lucro auferido pela empresa estrangeira correspondente à participação da empresa brasileira (método da equivalência patrimonial).

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA SEDIADA NA DINAMARCA. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL. ART. 23, ITEM 5, DO T2T BRASIL - DINAMARCA.

A Impugnante alega que os lucros auferidos por sua controlada situada na Dinamarca somente poderiam ser tributados no Brasil no momento de sua efetiva distribuição, em decorrência do disposto no item 5 do art. 23 da convenção internacional celebrada entre o Brasil e a Dinamarca para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal (adiante nomeado de "T2T Brasil - Dinamarca").

Vejamos, inicialmente, o teor da norma mencionada no parágrafo anterior:

"ARTIGO 23

Métodos para eliminar a dupla tributação (...)

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado. "

Assim, o T2T Brasil - Dinamarca realmente estabelece uma norma específica acerca da tributação dos lucros auferidos por sociedades anônimas dinamarquesas controladas por empresas brasileiras. **Em tais casos**, resta afastada a possibilidade de tributação, no Brasil, da parcela do lucro auferido pela empresa estrangeira dinamarquesa não distribuído e que corresponde à participação da empresa brasileira (método da equivalência patrimonial).

A Solução de Consulta Interna COSIT nº. 18, de 2013, reforça a conclusão mencionada no parágrafo anterior ao expressamente dispor que:

"32. E 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 nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974.) e com as Repúblicas Tcheca e Eslovaca (Decreto nº 43, de 25 de fevereiro de 1991), em que foi estabelecida cláusula mediante a qual não são tributáveis os lucros não distribuídos:

"ARTIGO 23 Métodos para eliminar a dupla tributação 5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado."

33. Desse modo, tais acordos impedem que haja tributação no Brasil dos lucros de controladas e coligadas constituídas sob a forma de sociedade anônima, enquanto não efetivamente distribuídos à investidora brasileira. "

No caso vertente, a fiscalização indica que a norma ventilada no item 5 do art. 23 do T2T Brasil - Dinamarca não se aplicaria aos lucros auferidos Labatt Holding, vez que tal empresa **não se qualificaria como uma sociedade anônima**

dinamarquesa (fls. 1.966). O Impugnante, por sua vez, indica que a Labatt Holding teria sido transformada, em 11/12/2008, em uma sociedade anônima ("Aktieselskab - AS"), segundo a legislação dinamarquesa, conforme ata que estaria sendo anexada (doc. 3) e segundo constaria de suas demonstrações financeiras auditadas pela Deloitte Touche Tohmatsu (doc. 4). Logo, imperiosa a análise de tais documentos, para verificar-se se efetivamente restou comprovada a transformação da Labatt Holding de uma ApS em uma AS.

A ata anexada às fls. 2.105/2.106 **não é bastante para comprovar** efetivamente a alegada transformação da natureza jurídica da Labatt Holding, pois tal documento está redigido em língua estrangeira (provavelmente, em dinamarquês, seguido de suposta tradução livre em inglês) e não se encontra acompanhado de tradução juramentada, conforme exige o art. 157 do Código de Processo Civil vigente quando da apresentação da impugnação (disciplina mantida no vigente CPC - art. 192, parágrafo único da Lei nº. 13.105, de 16 de março de 2015) *[a tradução juramentada foi anexada ao recurso voluntário]*:

"Art. 157. Só poderá ser junto aos autos documento redigido em língua estrangeira, quando acompanhado de versão em vernáculo, firmada por tradutor juramentado."

Ademais, ainda que o documento mencionado no parágrafo precedente estivesse traduzido para o vernáculo, permaneceria incomprovado o registro público da alteração de natureza jurídica aventada.

O relatório da Deloitte Touche Tohmatsu (fls. 2.108/2.122), que evidentemente não seria um elemento bastante para comprovar cabalmente a transformação da natureza jurídica da Labatt Holding, também está redigido em língua estrangeira, não tendo sido acostada aos autos a competente tradução juramentada. Assim, este relatório também não pode ser considerado como um elemento válido de prova para comprovar que a Labatt Holding foi transformada para uma Aktieselskab - AS.

Destaque-se, apenas a título informativo, que a eventual superação do requisito formal apontado pela fiscalização como bastante para afastar a aplicação da norma veiculada no item 5 do art. 23 do T2T Brasil - Dinamarca (a Labatt Holding não seria uma sociedade anônima dinamarquesa) não acarretaria a imediata impossibilidade de tributar no Brasil os lucros não distribuídos pela Labatt Holding, pois, para a aplicação de tal norma ao caso vertente, poderia ser pertinente a **análise de outras condições**, ainda que não abordadas expressamente pela fiscalização, como bem aponta o Acórdão CARF nº. 1401-001.620 (processo administrativo nº 19515.005604/2008-36):

"(...) se existem várias condições para o aproveitamento de uma determinada prerrogativa e cada uma delas é independente da outra, basta para o autuante apontar uma dessas condições que não foi cumprida para dar azo ao lançamento. Isso não quer dizer que o contribuinte bastaria provar a satisfação dessa em fase recursal para se isentar de provar as demais condições".

Com base em tais fundamentos, mantenho o entendimento da DRJ de que não é possível reconhecer-se que a Labatt Holding - ApS foi efetivamente transformada em uma sociedade anônima dinamarquesa.

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA SEDIADA NA ARGENTINA. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL. ARTS. 23, ITEM 2, DO T2T BRASIL - ARGENTINA.

A Impugnante aduz que o item 2 do art. 23 da convenção internacional celebrada entre o Brasil e a Argentina para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal (adiante nomeado de "T2T Brasil - Argentina") estabelece que os dividendos pagos por uma sociedade Argentina a uma sociedade residente do Brasil detentora de mais de 10% do capital da sociedade pagadora, que sejam tributáveis na Argentina, estariam isentos do imposto no Brasil. Logo, em decorrência da participação da Impugnante no capital das empresas **Maltaria Pampa, Lambic e Hohneck** superar o patamar de 10%, seria imperioso a aplicação da isenção em foco, caso se entenda válida e ficção de pagamento de dividendos adotada pela fiscalização.

Para melhor compreensão da alegação em foco, transcreve-se a norma mencionada no parágrafo anterior:

"ARTIGO XXIII

Métodos para evitar a dupla tributação (...)

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

A alegação mencionada no parágrafo anterior não merece provimento, pois, conforme já explicado neste voto, o art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35 não estabelece a tributação sobre dividendos pagos ou presumidos, vez que a incidência tributária resta restrita apenas à parcela do lucro auferido pela empresa estrangeira correspondente à participação da empresa brasileira (método da equivalência patrimonial).

Relembremos o quanto já exposto no presente voto em relação ao assunto:

"Por outro lado, também não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como se estivesse tributando uma espécie de "dividendos presumidos".

Primeiro, porque o dividendo é um conceito bem delineado no âmbito da legislação societária. Assim, não basta a mera deliberação dos sócios para que todo o lucro auferido num determinado período se converta em dividendos. Como se sabe, há diversas situações em que os lucros devem ser destinados, por determinação legal ou estatutária, a pessoas distintas dos sócios. Então, não se pode garantir que todo o lucro deve ser dividido segundo as participações societárias.

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte. (...)

Terceiro, porque não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos a posteriori, estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país da fonte, quanto pelo Brasil. Ademais, inexist

qualquer previsão acerca dos efeitos de que a tributação sobre os "dividendos presumidos" em face da eventual tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

No caso presente, a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pela empresa espanhola. A nossa lei não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. Portanto, o que a nossa lei faz é tributar a nossa empresa, residente, pelo natural critério da residência. Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pela empresa no exterior. A compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente, para alívio da bitributação econômica, é mera liberalidade da lei interna.

Assim como, se existisse (ou vier a existir) determinação para a não tributação dos dividendos efetivamente distribuídos *a posteriori*, esta seria (ou será) também outra liberalidade (uma vez que já havia sido concedido o alívio anterior)".

Assim, sendo certo que a tributação não está calcada na distribuição, efetiva ou presumida, de dividendos, não se mostra aplicável a norma em tela.

Ademais, ainda que se entendesse que o art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35 determina a tributação sobre dividendos presumidos (o que não se concorda, conforme anteriormente exposto), permaneceria sendo vedada a aplicação da norma veiculada no item 2 do art. 23 do T2T Brasil - Argentina, pois os itens 1 e 2 desta convenção **apenas permitem que a Argentina estabeleça, em sua legislação interna, a tributação dos dividendos distribuídos a brasileiros ou empresas brasileiras**. Vejamos a redação destes itens:

ARTIGO X

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.
2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga e de acordo com a legislação desse Estado. "

À vista de tais fundamentos, entendo como correta a conclusão da DRJ no sentido de que, em decorrência de inexistir qualquer comprovação, e sequer alegação, de que a legislação interna argentina determina a tributação dos dividendos distribuídos por suas empresas a brasileiros ou empresas brasileiras, não há como se reconhecer a aplicabilidade da isenção veiculada no item 2 do art. 23 do T2T Brasil -Argentina ao caso vertente.

T2T BRASIL - DINAMARCA E T2T BRASIL - ARGENTINA. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DA CRIAÇÃO DA CSLL AOS OUTROS ESTADOS CONTRAENTES PARA INCLUIR TAL EXAÇÃO NO ESCOPO DOS TRATADOS. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO AUTOMÁTICA DOS T2T À CSLL

O Impugnante aduz que os T2T Brasil - Dinamarca e T2T Brasil -Argentina albergariam a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Aduz, por relevância, que tratados internacionais de tal natureza, celebrados após a criação da CSLL, conteriam previsão expressa de sua aplicação a esta contribuição social (ex.:

T2T Brasil -Portugal). Ademais, aponta que o fato do Brasil não ter cumprido a formalidade de comunicar a Dinamarca e a Argentina acerca da criação da CSLL não poderia prejudicar a aplicação dos respectivos tratados a esta exação.

Acerca do âmbito de aplicação dos tratados contra a dupla tributação, Alberto Xavier, na obra intitulada "Direito Tributário Internacional do Brasil - Ed. Forense 1993, pág. 112", no § 3º do Capítulo I, assim se expressa:

"À luz destes critérios gerais - indicados pelo artigo 2º do Modelo OCDE -, os Estados contratantes elaboram, via de regra, uma lista dos impostos atuais que a Convenção se aplica, lista que se reveste de caráter meramente declaratório, não tendo alcance limitativo. (...)

Em ordem a evitar que a modificação da legislação interna pudesse afetar o funcionamento normal dos acordos, as convenções prevêm a sua aplicação a impostos futuros de natureza idêntica ou análoga (...) que venham a acrescer aos atuais ou substituí-los.

DALIMIER, propõe os seguintes critérios de aplicação desta regra: "Se uma lei interna suprime um imposto incluído no convênio e o substitui por um imposto novo, que tenha outra denominação, mas que seja da mesma natureza que o antigo, o convênio se aplicará a este novo imposto; se cria um imposto novo ou um imposto que acresce aos já existentes, mas formando o prolongamento daqueles (sobre-taxas, taxa adicional), o novo instrumento fiscal segue o destino do imposto a que está anexo; se a lei interna cria um novo imposto não relacionado com nenhum outro, convém analisar os caracteres próprios deste imposto, para ver se sim ou não é "imposto idêntico ou análogo ". (g.n.)

O T2T Brasil - Dinamarca, aprovada pelo Decreto Legislativo nº. 90, de 28 de novembro de 1974, foi promulgada pelo Decreto nº. 75.106, de 1974, nos seguintes termos:

"Artigo 2

Impostos visados,

1. Os impostos aos quais se aplica a presente Convenção são:

a) no caso do Brasil:

-o imposto de renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância (doravante referido como "imposto brasileiro ");

b) no caso da Dinamarca:

-(...)

2. Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos impostos acima mencionados, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente de qualquer modificação que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias. (g.n.)

Portanto, o parágrafo 1 do artigo 2 desse diploma legal dispõe que, no caso do Brasil, o imposto visado pelo T2T foi apenas o imposto federal de renda, com

exclusão das incidências sobre as remessas excedentes e atividades de menor importância, enquanto o parágrafo 2 desse artigo estabelece que esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos impostos acima mencionados, seja em sua substituição.

De igual forma, o Decreto nº. 87.976, de 1982, com base no Decreto Legislativo nº. 74, de 5 de dezembro de 1981, promulgou o T2T Brasil - Argentina, estabelecendo que, no caso do Brasil, o imposto visado foi apenas o imposto de renda com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância (parágrafo 1 do artigo 2) e que o T2T também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente criados, seja em adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição (parágrafo 2 do artigo 2), sendo que, as autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente sobre qualquer modificação significativa que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias (mesmo parágrafo 2 do artigo 2).

Dessa forma, tendo em vista que os T2T Brasil - Dinamarca e T2T Brasil - Argentina dispõem que, no tocante ao Brasil, sua aplicabilidade alcança o imposto de renda e quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que sejam posteriormente criados em adição ou em substituição, cabe analisar se a CSLL estaria também alcançada pelas normas para evitar a dupla tributação (a CSLL foi instituída pela Lei nº 7.689, de 1988, portanto, após a promulgação desses T2T).

Destarte, torna-se necessário analisar a eventual identidade ou substancial semelhança entre o imposto de renda e a CSLL, além de ser pertinente analisarmos o cumprimento da formalidade estabelecida em ambos tratados acerca da comunicação da criação da CSLL à Argentina e à Dinamarca.

No caso dos autos, como não existe nos T2T em análise qualquer disposição de prevalência de determinado texto em caso de divergência na interpretação, e nem notícia de eventual acordo para solução de divergência, e tendo em vista que os tratados internacionais têm natureza de contratos de Direito Público Externo, cabendo analisá-los consoante as regras de hermenêutica jurídica relativas à interpretação da vontade das partes, deve prevalecer a determinação constante do parágrafo 2 do artigo 3 de ambas convenções: "para a aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente." (g.n.)

Assim, é fato inegável que na legislação tributária brasileira o imposto de renda não se confunde com a CSLL, ainda que ambas exações tenham por base de cálculo o lucro das pessoas jurídicas, porquanto os ajustes decorrentes de adições, exclusões e compensações autorizadas na apuração do lucro real não são automaticamente computáveis na base de cálculo da CSLL, devendo existir previsão legal em normas específicas da contribuição, assim como em relação à alíquota aplicável.

A CSLL é uma contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, prevista no artigo 195, inciso I, alínea "c", da Constituição Federal, no Título VIII - Da Ordem Social, Capítulo II - Da Seguridade Social, Seção I - Disposições Gerais, enquanto o IRPJ é um imposto desprovido de destinação específica, previsto no artigo 153, inciso III, e inserido no Título VI - Da Tributação e do Orçamento, Capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional, Seção I - Dos Princípios Gerais.

Diferentemente dos impostos que se configuram como receitas tributárias não vinculadas, as contribuições para a seguridade social, entre as quais se inclui a CSLL, são receitas tributárias vinculadas ao custeio do sistema de seguridade social (saúde, previdência e assistência social). A Lei nº 7.689, de 1988, ao instituir a CSLL, e sujeitar toda a sociedade ao seu campo de incidência, preservou o espírito do Poder Constituinte. Neste aspecto, a CSLL não pode ser interpretada como um tributo destacado do imposto de renda para burlar o acordo de tributação anteriormente firmado, pois referida contribuição advém do novo contexto social e jurídico surgido com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

No entanto, a substancial semelhança entre o imposto de renda das empresas e a CSLL pode ser identificada na exata medida em que ambas exações tributam o lucro das pessoas jurídicas, ainda que os fatos geradores sejam ligeiramente distintos (IRPJ: aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza, conforme previsto no artigo 43 do CTN; CSLL: auferimento de lucro por uma pessoa jurídica, no esteio da norma veiculada no artigo 2º da Lei nº 7.689, de 1988).

O entendimento mencionado no parágrafo precedente resta reforçado pelo fato de constar do protocolo dos T2T celebradas com Portugal, Turquia, Trinidad e Tobago e Bélgica, que a CSLL está abrangida nas disposições relativas ao imposto sobre a renda mencionado em tais tratados (ou seja, a CSLL realmente é substancialmente semelhante ao imposto de renda).

Sendo certa a substancial semelhança entre o IRPJ e a CSLL, e o fato da CSLL ter sido criada após a celebração dos T2T em análise, é importante destacar-se a segunda parte parágrafo 2 do artigo 2º destes T2T, que apresenta aspectos complementares à norma tratada nos parágrafos anteriores do referido artigo 2:

"2. A presente Convenção se aplicará também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos existentes, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente sobre qualquer modificação significativa que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias."

Logo, tanto o critério de aplicabilidade aos impostos idênticos ou substancialmente semelhantes como o compromisso de notificar as modificações significativas introduzidas na respectiva legislação fiscal dizem respeito aos impostos visados pelos tratados internacionais. Logo, a notificação da modificação na legislação fiscal só pode ser referir ao imposto idêntico ou substancialmente semelhante criado, seja em adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição, e é condição imprescindível para a aplicação das disposições dos tratados à nova exação.

Deste modo, a CSLL somente pode ser alcançada pela regra para evitar a dupla tributação veiculada nos T2T Brasil - Dinamarca e T2T Brasil - Argentina se houver a notificação de sua instituição pelas autoridades competentes do Governo Brasileiro às autoridades competentes dos Governos da Dinamarca e Argentina. Logo, na falta de notícia ou prova de que tenha ocorrido tal notificação, não há como se considerar a CSLL abrangida pelos citados acordos internacionais.

Acrescente-se que, após a instituição da CSLL pela Lei nº 7.689, de 1988, o Brasil assinou acordos bilaterais para evitar a dupla tributação com os países a seguir relacionados, os quais seguem o mesmo modelo padrão da convenção concluída entre o Brasil e Dinamarca e o Brasil e Argentina, constando do artigo 2º dos

respectivos decretos de promulgação que, no caso do Brasil, o imposto atual ao qual se aplica a Convenção é apenas o imposto de renda, sem qualquer referência à CSLL:

- . África do Sul (Decreto Legislativo nº 301, de 2006, e Decreto nº 5.922, de 2006);
- . Alemanha (Decreto Legislativo nº 92, de 1975, e Decreto nº 76.988, de 1976, revogado pelo Decreto 5.654, de 2005);
- . Chile (Decreto Legislativo nº 331, de 2003, e Decreto nº 4.852, de 2003); . China (Decreto Legislativo nº 85, de 1992, e Decreto nº 762, de 1993);
- . Coreia do Sul (Decreto Legislativo nº 205, de 1991, e Decreto nº 354, de 1991);
- . Eslováquia e República Tcheca (Decreto Legislativo nº 11, de 1990, e Decreto nº 43, de 1991);
- . Filipinas (Decreto Legislativo nº 198, de 1991, e Decreto nº 241, de 1991);
- . Finlândia (Decreto Legislativo nº 35, de 1997, e Decreto nº 2.465, de 1998);
- . Holanda (Decreto Legislativo nº 60, de 1990, e Decreto nº 355, de 1991);
- . Hungria (Decreto Legislativo nº 13, de 1990, e Decreto nº 53, de 1991);
- . Índia (Decreto Legislativo nº 214, de 1991, e Decreto nº 510, de 1992);
- . Israel (Decreto Legislativo nº 931, de 2005, e Decreto nº 5.576, de 2005);
- . México (Decreto Legislativo nº 58, de 2006) e Decreto nº 6.000, de 2006);
- . Peru (Decreto Legislativo nº 500, de 2009, e Decreto nº 7.020, de 2009)
- . Trinidad e Tobago (Decreto Legislativa nº 1, de 2011, e Decreto nº 8.335, de 2014);
- . Ucrânia (Decreto Legislativo nº 66, de 2006, e Decreto nº 5.779, de 2006);
- . Venezuela (Decreto Legislativo nº 559, de 2010, e Decreto nº 8.336, de 2014).

A **CSLL somente foi expressamente prevista** dentre os impostos alcançados pela regra para evitar a dupla tributação nas convenções celebradas com Portugal, Turquia, Trinidad e Tobago e Reino Unido.

No momento da assinatura das convenções destinadas a evitar a dupla tributação com **Portugal** (Decreto Legislativo nº 188, de 2001, e Decreto nº 4.012, de 2001), Turquia (Decreto Legislativo nº 248, de 2012, e Decreto nº 8.140, de 2013) e Trinidad e Tobago (Decreto Legislativo nº 1, de 2011, e Decreto nº 8.335, de 2014) foi também firmado protocolo contendo, dentre outras, disposição adicional estabelecendo que nos impostos visados pelas convenções, no caso do Brasil, **está compreendida a CSLL**:

"CONVENÇÃO ENTRE A REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E A

REPÚBLICA PORTUGUESA DESTINADA A EVITAR A DUPLA
TRIBUTAÇÃO E A PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE
IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

Artigo 2º

Impostos Visados 1. Os impostos atuais aos quais se aplica esta Convenção são:

a) no Brasil:

-O Imposto Federal sobre a Renda (doravante referido como "imposto brasileiro");

b) no caso de Portugal:

(...)

2. A presente Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicarão uma à outra as modificações substanciais introduzidas nas respectivas legislações fiscais.

(...)

Protocolo

No momento da assinatura da presente Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, os abaixo-assinados, devidamente autorizados para o efeito, acordaram nas seguintes disposições adicionais que constituem parte integrante da Convenção:

1. Com referência ao Artigo 2º, nº 1, alínea a)

Fica entendido que, nos impostos visados no Artigo 2º, nº 1, alínea a), está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988".

"ACORDO ENTRE O GOVERNO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO
BRASIL E O GOVERNO DA REPÚBLICA DA TURQUIA PARA
EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL
EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA

Artigo 2 Impostos Visados

1. Os impostos atuais aos quais se aplicará o Acordo são:

a) no Brasil, o imposto federal sobre a renda (doravante denominado "imposto brasileiro"); e

b) na Turquia: (...)

2. O Acordo aplicar-se-á também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem introduzidos após a data de assinatura

deste Acordo, seja em adição aos acima mencionados, seja em sua substituição.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicar-se-ão as modificações significativas ocorridas em suas respectivas legislações fiscais.

(...)

Protocolo

No momento da assinatura do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Turquia para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, os abaixo-assinados, para isso devidamente autorizados, convieram nas seguintes disposições, que constituem parte integrante do Acordo.

1. Com referência ao Artigo 2

Fica entendido que, no caso do Brasil, a "contribuição social sobre o lucro líquido" (CSLL), instituída por meio da Lei nº 7. 689, de 15 de dezembro de 1988, está abrangida pelo imposto referido no Artigo 2, parágrafo 1, alínea "C" (gn.)

"CONVENÇÃO ENTRE O GOVERNO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL E O GOVERNO DA REPÚBLICA DE TRINIDAD E TOBAGO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E A PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTOS SOBRE A RENDA E PARA INCENTIVAR O COMÉRCIO E O INVESTIMENTO BILATERAIS

Artigo 2º

Impostos Abrangidos

1. Os impostos aos quais se aplica esta Convenção são:

- a) no caso de Trinidad e Tobago, (...)
- b) no caso do Brasil, o imposto federal sobre a renda (doravante denominado "imposto brasileiro").

2. Esta Convenção se aplica também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente similares que forem adotados por um Estado Contratante após a data de assinatura desta Convenção, seja em adição aos acima mencionados, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes comunicar-se-ão as modificações significativas ocorridas em suas respectivas legislações fiscais.

(...)

Protocolo

No momento da assinatura da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República de Trinidad e Tobago para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e para Incentivar o Comércio e o Investimento Bilaterais (doravante denominada "a Convenção"), ambas as Partes convieram nas seguintes disposições que constituem parte integrante da Convenção:

a) para os fins do parágrafo 1 do Artigo 2, a expressão "imposto brasileiro" compreende também a "Contribuição Social sobre o Lucro Líquido", instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988; " (g.n.)

No Acordo firmado com o Governo do Reino Unido da Grã-Bretanha e Irlanda do Norte, aprovado pelo Decreto Legislativo 188, de 2008, e promulgado pelo Decreto nº 6.797, de 2009, consta referência expressa à CSLL em seu artigo 1:

"Artigo 1

O Governo da República Federativa do Brasil isentará toda a renda auferida em operações de transporte marítimo e aéreo, no tráfego internacional, por empresas do Reino Unido que exerçam tais atividades, de todos os impostos abrangidos pela legislação do imposto de renda federal assim como de quaisquer impostos federais semelhantes ou contribuições sobre a renda ou lucros que são, ou poderão vir a ser, exigidos no Brasil, aí incluídos o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ". (g.n.)

Com relação aos tratados internacionais celebrados anteriormente à instituição da CSLL, apenas o firmado com o Reino da Bélgica foi alterado para inclusão da CSLL no rol dos impostos visados, conforme consta do artigo XII da Convenção Adicional Alterando a Convenção entre o Brasil e o Reino da Bélgica para Evitar a Dupla Tributação, aprovado pelo Decreto nº 6.332, de 28 de dezembro de 2007, que alterou a Convenção para Evitar a Dupla Tributação promulgada pelo Decreto nº 72.542, de 30 de julho de 1973, com base no Decreto Legislativo nº 266, de 4 de outubro de 2007:

Artigo XII

Os pontos 3 e 4 do Protocolo final são suprimidos e substituídos pelas disposições seguintes:

"3. Ad Artigo 2, parágrafo 2, b:

Fica entendido que os impostos visados no artigo 2, parágrafo 2, b), compreendem a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988. " (g.n.)

Nas convenções mais recentes (África do Sul, Bélgica Chile, Israel, México, Peru, Portugal, Trinidad e Tobago, Turquia, Ucrânia e Venezuela), inclusive, existe cláusula expressa de que, quaisquer atos que possam resultar em revisão ou ajustes complementares ao texto da convenção se sujeitam à aprovação do Congresso Nacional. É o que dispõe o art. 2º do Decreto nº 5.922, de 3 de outubro de 2006, que promulgou a Convenção Brasil e África do Sul, celebrada em 8 de novembro de 2003:

"Art. 2o. São sujeitos à aprovação do Congresso Nacional quaisquer atos que possam resultar em revisão da referida Convenção, assim como quaisquer ajustes complementares que, nos termos do art. 49, inciso I, da Constituição, acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional. "

Portanto, o alcance de disposição que inclui a CSLL no rol dos impostos submetidos à regra para evitar a dupla tributação fica limitado aos acordos internacionais nos quais ela expressamente constou (Portugal, Turquia, Trinidad e

Tobago, Bélgica e Reino Unido). Não há como se presumir que os Estados Contratantes das demais convenções também compartilham desse entendimento, pois, uma vez cientes da existência da CSLL, se quisessem realmente que ela estivesse abrangida pelo acordo certamente já teriam consignado em seus termos tal pretensão.

Dessa forma, nos estritos termos dos T2T Brasil - Dinamarca e T2T Brasil - Argentina, não haveria como aplicá-los à CSLL.

Destaque-se que, por meio da **Nota Técnica Cosit nº 41**, de 20 de dezembro de 2011, a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil se manifestou no sentido de que **os tratados internacionais para evitar a dupla tributação devem conter previsão expressa em seu texto para serem aplicados à CSLL**:

"4. Convém lembrar que a aplicação do Artigo II, Parágrafo 1, alínea a, já foi estendida à CSLL, na Convenção para Evitar a Dupla Tributação com Portugal

(Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001), mediante previsão expressa em seu Protocolo. Tal fato reforça a possibilidade de adotar-se o mesmo tratamento no caso da Convenção Brasil-Coreia. Para fins de melhor fundamentar a extensão das disposições da Convenção Brasil-Coreia, sugere-se que essa interpretação seja também prevista no Protocolo da Convenção, conforme procedimento adotado no caso da Convenção Brasil-Portugal :

"Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001

Protocolo

1. Com referência ao Artigo 2º, nº 1, alínea a)

Fica entendido que, nos impostos visados no Artigo 2º, nº 1, alínea a), está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. "

5. Pelo exposto, afirma-se que as regras decorrentes dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda devem conter previsão expressa em seu texto para serem aplicadas à CSLL. " (g.n.)

Embora a referida nota técnica seja destituída de efeito vinculante, uma vez que não consta do rol dos atos normativos que compõem as normas complementares da legislação tributária, é inegável o efeito persuasivo das orientações nela veiculadas, em virtude de o Regimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil conferir às autoridades fiscais lotadas naquela Coordenação, o status de instância máxima do Órgão na função de interpretação da legislação tributária.

Importante destacar, neste esteio, que há precedentes do CARF em perfeita consonância com o acima exposto, conforme demonstra, a título ilustrativo, o seguinte excerto do Acórdão CARF nº. 1302-001.629 (processo administrativo nº. 16682.720429/2012-77):

"No caso da CSLL, soma-se a tudo quanto antes sustentado o fato de que o ADT Brasil-Holanda não seria aplicável. E verdade que é razoável a dúvida se a CSLL não estaria sujeita às normas de ADTs celebrados antes da entrada

em vigor da Lei 7.689/88 (que instituiu a CSLL), em razão do seguinte dispositivo neles constante (artigo 2, 3., do ADT Brasil-Holanda):

"3. A Convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura, adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo 2. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente sobre quaisquer modificações substanciais que ocorram em suas respectivas legislações tributárias."

Todavia, no caso em tela, o Estado Brasileiro, a quem compete celebrar os ADTs, não notificou a sua contraparte de que a CSLL passava a compor a relação de tributos visados pelo acordo. Isso não é fruto de esquecimento ou omissão, pois, em outros casos, foi celebrado Protocolo para fazer incluir a CSLL no rol dos tributos visados pelo ADT, como por exemplo, nos ADTs Brasil-Portugal e Brasil-Bélgica.

Assim, entendo que somente após a notificação formal do Estado Brasileiro, a CSLL passaria a ser tributo visado pelos ADTs em tela.

Some-se a isso, o fato de que a ressalva feita pelo Estado Brasileiro ao Parágrafo 2 do Artigo 2 da Convenção Modela da OCDE traduz a vontade do Estado Brasileiro de não alargar o conceito de imposto sobre a renda, para fins de alcance dos ADTs celebrados, se não vejamos o teor da ressalva:

"6. O Brasil deseja utilizar, em suas convenções, definição de imposto de renda que esteja de acordo com a sua legislação constitucional. Dessa forma, reservase o direito de não incluir o parágrafo 2 em suas convenções".

Em suma, entendo que nada impede que a CSLL passe a ser incluída no rol dos tributos visados no ADT Brasil-Holanda, mas, para tanto, há necessidade de o Estado Brasileiro notificar o outro país signatário, pois os ADTs celebrados anteriormente à instituição da CSLL não poderiam lhe ser aplicados automaticamente, sem que as partes anuissem com a inclusão da CSLL entre os impostos visados pelo acordo. "

Por fim, para dirimir adequadamente o litígio e delimitar a matéria sob análise em sua integralidade, insta examinar-se a **novel Lei nº. 13.202**, de 8 de dezembro de 2015 (conversão da Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015), cujo artigo 11 dispôs que, para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda abrangem a CSLL:

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

Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei no 5.844, de 23 de setembro de 1943. " (g.n.)

É bem verdade que, conforme consta do Parecer nº 90, de 2015, da Comissão Mista de Deputados e Senadores, na análise da Medida Provisória nº 685, de 2015, antes da votação pelo plenário da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, a justificativa de que a CSLL deve ser considerada incluída nas regras que afastam a dupla tributação visava evitar a alegação de que o Brasil descumpre os acordos internacionais para evitar a dupla tributação da renda:

"Acordos internacionais para evitar dupla tributação da renda

Inserimos no PL V dispositivo interpretativo com objetivo de deixar claro que os tratados e as convenções internacionais celebrados pela República Federativa do Brasil, destinados a evitar dupla tributação da renda, também abrangem a CSLL.

Como se sabe, existem dois tributos federais que oneram o lucro das empresas: o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a CSLL. Sem a norma interpretativa a que fizemos referência, pode ser alegado que o Brasil descumpre acordos internacionais, pois a RFB deverá cobrar a CSLL devida pelas companhias estrangeiras que auferirem lucros no País na hipótese de o tratado ou convenção prever expressamente apenas o IRPJ.

A inadequação da cobrança da CSLL pode ficar mais evidente na hipótese de tratados e convenções internacionais firmados antes da instituição da referida contribuição, efetivada pela MPV nº 22, de 6 de dezembro de 1988, posteriormente convertida na Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

Assim, de sorte a evitar que os tratados e as convenções internacionais sejam considerados descumpridos pelo Brasil, propomos o acolhimento do texto que, para efeito de interpretação, considera inserida a CSLL nos acordos que afastam a dupla tributação da renda. " (g.n.)

Contudo, não há como se aplicar, indistintamente, a todos os acordos internacionais **celebrados anteriormente** à edição da Lei nº 13.202, de 2015, o entendimento de que as regras para evitar a dupla tributação da renda também se aplicam à CSLL. Senão, vejamos.

A norma interpretativa não deve alterar qualquer conteúdo ou elemento da norma interpretada, vez que deve ser limitar a traduzir o seu significado e dirimir eventual dúvida acerca de sua aplicação, razão pela qual produz efeitos retroativamente, desde a edição na norma interpretada, conforme disposto no inciso I do artigo 106 do CTN (a lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados).

A norma que altera o sentido, o conteúdo ou o alcance da norma interpretada não estará interpretando-a, mas modificando a regra nela prevista, hipótese em que sua aplicação fica restrita aos casos futuros, em conformidade com o artigo 105 do CTN (a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116).

No caso em exame, verifica-se que o artigo 11 da Lei nº 13.202, de 2015, tem inegável natureza modificativa de direitos, pois, conforme já relatado nos tópicos anteriores do presente voto, os Estados Contratantes que tiveram efetiva intenção de incluir a CSLL na regra para evitar a dupla tributação fizeram constar previsão expressa nesse sentido nos respectivos tratados internacionais. Assim, se inexistente qualquer referência à CSLL em alguns tratados internacionais é porque os Estados Contratantes simplesmente optaram por não incluí-la na regra contra a dupla tributação, razão pela qual dos mais de vinte acordos bilaterais celebrados pelo Brasil desde a instituição da CSLL pela Lei nº 7.689, de 1988, apenas os firmados com Portugal, Turquia, Trinidad e Tobago e Reino Unido prevêm a inclusão da CSLL na regra para evitar a dupla tributação.

Mesmo nos casos de tratados internacionais celebrados anteriormente à instituição da CSLL, tal intenção devia ser obrigatoriamente materializada mediante

notificação de sua instituição pelas autoridades competentes dos Estados Contratantes ou alteração dos correspondentes tratados internacionais, a exemplo do ocorrido com a Convenção Adicional Alterando a Convenção entre o Brasil e o Reino da Bélgica para Evitar a Dupla Tributação.

Logo, o artigo 11 da Lei nº 13.202, de 2015, a pretexto de interpretar os acordos internacionais firmados pelo Governo do Brasil, inovou no plano normativo e conferiu-lhes, na verdade, um novo sentido e alcance, de modo que materialmente não se enquadra como lei interpretativa.

Analisando-se os fundamentos da DRJ, conclui-se que está correto o entendimento consignado no Acórdão recorrido, de que a norma contida no artigo 11 da Lei nº 13.202, de 2015, somente produz efeitos para os fatos geradores ocorridos após a sua publicação, que ocorreu em 09/12/2015. Logo, os tratados internacionais celebrados pelo Brasil com a Dinamarca e a Argentina para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal somente se aplicariam à CSLL em relação a lucros auferidos a partir de 09/12/2015, percebidos em decorrência de investimentos mantidos em coligadas ou controladas no exterior.

QUANTIFICAÇÃO DO VALOR A SER TRIBUTADO NO BRASIL EM DECORRÊNCIA DE LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA.

No tocante à norma aplicável na apuração do lucro de empresa controlada no exterior para fins de determinar seu efeito no lucro real da controladora sediada no Brasil, insta destacar-se as disposições do art. 25 da Lei 9.249/95:

"Lei 9.249/95

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 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 embasarem 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) " (g.n.)

Analizando as disposições legais acima transcritas, **antes da entrada em vigor da Lei nº. 12.973/2014**, é possível perceber-se a existência de duas metodologias distintas para a tributação dos lucros auferidos no exterior, que devem ser oferecidos à tributação no Brasil:

a) caso o investimento recaia em uma empresa coligada sediada no exterior, a empresa brasileira deve tributar os lucros apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica, ou seja, o lucro a ser tributado no Brasil será apurado segundo as normas vigentes no país de domicílio da pessoa jurídica estrangeira (art. 25, §3º, II);

b) caso o investimento recaia em uma empresa controlada sediada no exterior, a Lei nº. 9.249/95, em sua redação original, não alberga norma específica e

unívoca acerca de qual legislação deveria ser aplicada para a quantificação do lucro auferido no exterior pela controlada, que deveria ser oferecido à tributação no Brasil. Contudo, como o art. 25, §2º, I, da Lei nº. 9.249/95, prevê que os lucros auferidos no exterior devem ser demonstrados segundo a legislação brasileira, **parece evidente que o lucro a ser tributado no Brasil não deve ser apurado segundo as normas vigentes no país de domicílio da pessoa jurídica estrangeira**. Entretanto, a Lei nº. 9.249/95 deixava em aberto uma relevante questão, que será dirimida, na visão da Receita Federal, apenas com a publicação da Instrução Normativa SRF nº. 38/1996, conforme veremos na sequência deste voto: o lucro apurado por controlada sediada no exterior deve ser oferecido à tributação no Brasil segundo as normas da legislação comercial brasileira ou segundo as disposições da legislação fiscal brasileira?

Antes de respondermos à questão mencionada no parágrafo precedente, é relevante destacar-se que a previsão legal de duas metodologias distintas para a delimitação do lucro auferido no exterior por empresas controladas e coligadas, que deve ser oferecido à tributação no Brasil, é assaz pertinente, pois, no caso de investimento em empresas coligadas, o investidor brasileiro não dispõe de livre e irrestrito acesso à escrituração contábil e respectivos documentos de suporte bastantes para realizar a reapuração do lucro da empresa estrangeira segundo as normas da legislação brasileira. Assim, em respeito a tal situação, a Lei nº. 9.249/95 estabelece que o lucro a ser oferecido à tributação no Brasil corresponde ao lucro contábil apurado pela empresa coligada estrangeira **segundo as normas vigentes em seu país de domicílio**. Por outro lado, no caso de investimento em empresas controladas, é evidente que o investidor brasileiro dispõe de amplo acesso a todos os documentos da empresa estrangeira, não havendo maiores óbices à reapuração do lucro segundo as normas da legislação brasileira.

Agora, voltemos à questão em aberto: o lucro apurado por controlada sediada no exterior deve ser oferecido à tributação no Brasil segundo as normas da legislação comercial brasileira ou segundo as disposições da legislação fiscal brasileira?

Ao normatizar as disposições legais anteriormente destacadas, o *caput* do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº. 38/1996, cuja redação restou prestigiada no *caput* do art. 6º da Instrução Normativa SRF nº. 213/2002, estabeleceu uma disciplina dissonante em relação à elaboração das demonstrações financeiras das controladas. Vejamos a redação do *caput* do art. 6º da Instrução Normativa SRF nº. 213/2002, vigente no ano-calendário afeto à autuação:

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

Entretanto, a dissonância acima destacada perde relevo ao verificarmos que o §2º do mesmo art. 10 da IN SRF nº. 38/1996, cuja redação restou mantida no art. 6º, §2º, da IN SRF nº. 213/2002, estabelece a **necessária compatibilização das demonstrações financeiras elaboradas pelas controladas às normas da legislação comercial brasileira, *in verbis***:

"§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão

ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL".

Destarte, em se tratando de lucros auferidos no exterior por empresas controladas, entende-se que o teor do §2º do art. 10 da IN SRF nº. 38/1996, repetido no §2º do art. 6º da IN SRF nº. 213/2002, demonstra a interpretação da Receita Federal acerca de qual legislação **deve ser aplicada na quantificação do lucro auferido no exterior por controlada que deve ser oferecido à tributação no Brasil**: o investidor brasileiro deve oferecer tais lucros à tributação no Brasil segundo as normas da legislação comercial brasileira.

Ainda em relação ao assunto em foco, entendo pertinente a transcrição, em decorrência da clareza e lucidez do raciocínio, do quanto exposto pelo Auditor-Fiscal Gleiber Menoni Martins no Acórdão nº.16-58.600:

"45. A pergunta é: vinda, então, a sobredita demonstração de resultado da controlada no exterior, (...), como deve ser ela assimilada ao contexto nacional?

A resposta está no art. 25, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.429, de 1995:

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

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

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

46. Então, já se sabe: o demonstrativo de resultado da controlada no exterior, (...) não será assimilado ao contexto da tributação do residente nacional tal como está (fl. 707, coluna à esquerda), mas senão e apenas "segundo as normas da legislação brasileira".

47. O art. 6º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, diz o mesmo:

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

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

48. Então, a pergunta consequente é: no demonstrativo de resultado da controlada no exterior, (...) a rubrica "Despesas não operacionais", na porção que responde por "Estorno de ativo por diferenças de critérios contábeis", assim

valorado em (...), e equivalente ao ágio reconhecido pela própria (...) na aquisição das ações detidas pelo Contribuinte em (...), mereceria a classificação contábil de despesa, "segundo as normas da legislação comercial brasileira"? A resposta é negativa."

Por fim, não deve passar sem ser notado que somente após a inserção do §7º do art. 25 da Lei 9.249/95 pela MP 627/2013 **é que ficou prescrito que os lucros serão apurados segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio** da empresa investida, o que reforça nossa convicção de que, até aquela data, a apuração dos lucros das controladas, para fins de reflexos tributários no Brasil, deveria ser feita segundo as normas da legislação comercial brasileira.

Assim, conclui-se ser descabida a alegação de que a parcela pertencente à Impugnante dos lucros apurados no exterior pela empresa Labatt Holding, inclusive decorrentes da participação detida na empresa operacional Labatt Brewing Company Ltd. -Canada, deveriam ser oferecidos à tributação no Brasil segundo as disposições da lei dinamarquesa.

Destarte, passa-se à análise dos resultados da Labatt Holding, inclusive decorrentes da participação detida na empresa operacional Labatt Brewing Company Ltd. -Canada.

A fiscalização verificou que haveria divergência entre o resultado registrado pela Labatt Holding, no tocante à participação detida na Labatt Brewing Company Ltd. - Canada, e o resultado efetivamente apurado por esta última empresa. O Impugnante, em sua irresignação, menciona que tal divergência focar-se-ia em três pontos: a) amortização de ágio; b) divergência na cotação do dólar adotado no reconhecimento do lucro de controlada indireta na apuração de resultados da controlada direta e c) a fiscalização teria considerado o lucro bruto (antes da provisão para o imposto de renda), enquanto a Impugnante teria oferecido à tributação o lucro líquido da empresa estrangeira, acrescido do valor do imposto de renda pago no exterior.

A fiscalização, por sua vez, entendeu que: a.1) o ágio não poderia ser amortizado, vez que fundado em mera reavaliação a mercado da Labatt Brewing Company Ltd. - Canada; a.2) o ágio não poderia ser amortizado, pois fundado em operação realizada entre partes não independentes, vez que os dois grupos participantes da operação partilharam dos mesmos benefícios; a.3) o ágio não poderia ser amortizado, vez que não teriam sido cumpridos os requisitos estabelecidos para tanto na legislação fiscal brasileira; b) os lucros auferidos por empresa investida no exterior devem ser convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados (art. 25, §4º, da Lei nº. 9.249/95); c) o lucro auferido no exterior em decorrência de investimento em empresa controlada deve ser oferecido à tributação no Brasil antes da dedução de qualquer imposto incidente no estrangeiro, sendo permitida a compensação do imposto de renda efetivamente pago no exterior sobre tais lucros.

Destarte, passaremos à análise de cada um dos pontos indicados no parágrafo precedente.

GLOSA DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO REGISTRADO PELA LABATT HOLDING

A legislação comercial brasileira vigente no ano-calendário de 2.008 somente reconhecia a possibilidade de registro contábil de ágio na aquisição de participações societárias, sendo previstos os seguintes fundamentos econômicos para tal ágio:

- a) "mais valia" de ativos líquidos;
- b) expectativa de rentabilidade futura.

Vejamos, neste esteio, um relevante excerto do Manual de Contabilidade

Societária da FIPECAFI:

"Pode ocorrer de o investidor adquirir uma participação, digamos de 40%, no capital de outra companhia, a qual se torna sua coligada, e o valor pago por essa participação ser diferente do valor patrimonial dessa participação. A essa diferença, se o valor pago for maior que o valor patrimonial, se dá o nome de "mais valia de ativos líquidos" ou de "ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ", conforme a razão dessa diferença. Se o valor pago for inferior ao valor patrimonial, à diferença se dá o nome de "ganho por compra vantajosa " (ou "deságio ").

Os fatores que implicam no surgimento de pagamento por valor maior que o patrimonial são então basicamente dois: (a) os ativos da investida, líquidos dos passivos, mensurados a valor justo individualmente, valem mais do que o valor contábil; e/ou b) paga-se mais até do que o valor justo dos ativos líquidos da investida, porque se esperam lucros acima do normal dessa investida, ou seja, paga-se por expectativa de rentabilidade futura, o que também se chama de fundo de comércio ou goodwill. (...)

Já em 1977, o Decreto-lei nº. 1.598, e em 1978, a CVM (Instrução nº. 01/78) determinavam a necessidade de se contabilizar o valor pago a mais do que o valor contábil adquirido segregando a parte decorrente da diferença de valor de mercado (termo equivalente, nesse caso, à expressão "valor justo dos ativos líquidos"), da parte decorrente de expectativa de rentabilidade futura (goodwill). Infelizmente, na prática isso nem sempre foi obedecido, mas a partir de 2010 isso é totalmente obrigatório por força das normas do CPC ".

Manual de Contabilidade Societária, Sérgio de Iudícibus et. al., São Paulo, Atlas, 2010, p. 175 (g.n.)

Assim, o registro contábil de ágio, em uma operação relativa à aquisição de participações societárias, somente pode fundar-se nos dois fundamentos acima arrolados ("mais valia de ativos líquidos" ou "expectativa de rentabilidade futura").

Ademais, em operações realizadas entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução CFC nº 1.110/2007 que, em seu item 120, assim determina:

"O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado " (g.n.).

Ainda no mesmo sentido, o Conselho Federal de Contabilidade, no item 47 do Pronunciamento Técnico CPC-04/2008 e o item 47 da Resolução CFC 1.139/2008, estabelece que:

"O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo ".

Importante lembrar que, seguindo idêntico entendimento, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), autarquia responsável pela fiscalização e regulação do mercado de valores mobiliários, também condena o reconhecimento de ágio em operações realizadas dentro mesmo grupo econômico. O Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2007, de 14/02/2007, em conformidade com outros atos anteriores, expressa esse entendimento:

"A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio". Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios.

Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length".

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade/ (g.n.).

Destarte, conclui-se que a legislação comercial brasileira vigente no ano-calendário de 2008 somente permitia o registro contábil de ágio nas operações de aquisição de participações societárias realizadas entre empresas independentes. Ademais, pela legislação comercial, tal ágio poderia ter apenas dois fundamentos: "mais valia de ativos líquidos" ou "expectativa de rentabilidade futura".

Delimitados os contornos da legislação comercial brasileira acerca do registro contábil do ágio, passamos à análise do ágio registrado contabilmente e amortizado parcialmente no ano de 2008 pela Labatt Holding, em face da participação societária detida na Labatt Brewing Company Ltd. - Canada.

A fiscalização indica que o ágio em comento não poderia ser registrado contabilmente pela Labatt Holding (denominada, na impugnação, como Labatt Holding A/S), vez que estaria fundado em mera reavaliação a mercado do investimento detido na empresa Labatt Brewing Company Ltd. - Canada. O Impugnante não se contrapõe a este ponto, pois aduz, literalmente, que: "Assim, o que ocorreu foi que a Labatt A/S, então pertencente ao grupo Interbrew, ao tomar conhecimento destas avaliações (avaliações realizadas para justificar o preço pago pela AmBev na aquisição de participação societária da Labatt Holding e Labatt Holding ApS), decidiu reavaliar seus ativos e registrar um ágio daí decorrente, mas a Impugnante nada poderia fazer para estimular ou impedir tal procedimento, porque trata-se de decisão interna da sociedade dinamarquesa, na qual a Recorrente não podia se imiscuir por ser à época pessoa estranha à empresa e ao grupo " (g.n. - fls. 4.325).

Conforme exposto anteriormente, a legislação comercial brasileira somente permite o registro de ágio na aquisição de participações societárias, incluídas eventuais subscrições de ações, não fazendo qualquer sentido o lançamento contábil de ágio decorrente de mera reavaliação a mercado de empresa investida! Logo, segundo a legislação comercial brasileira, resta evidente o descabimento do registro contábil do ágio empreendido pela Labatt Holding, em decorrência da mera reavaliação a mercado do investimento então detido na empresa canadense Labatt Brewing Company Ltd.

Assim, restando indubitado o descabimento do registro contábil do ágio em comento, segundo a legislação comercial brasileira, é evidente que sua amortização contábil é completamente vedada, restando escorreito o procedimento adotado pela fiscalização ao glosar tal amortização na quantificação dos lucros no exterior auferidos pela empresa Labatt Holding, que deveriam ser oferecidos à tributação no Brasil.

A impossibilidade de amortização do ágio registrado pela Labatt Holding, em decorrência da mera reavaliação a mercado do investimento então detido na empresa canadense Labatt Brewing Company Ltd., torna despicenda a análise da natureza interna de tal ágio. De fato, como nenhuma participação societária foi adquirida quando do registro contábil do ágio em análise, vez que houve apenas uma simples reavaliação a mercado de investimentos já titulados pela Labatt Holding, resta prejudicada a qualificação deste "ágio" como "interno" ou "externo", pois sequer há que se cogitar do registro de qualquer ágio!

Por fim, ainda em relação aos motivos utilizados pela fiscalização para glosar a amortização do ágio em questão, é imperioso reconhecer-se que os requisitos estabelecidos pela lei fiscal brasileira para a amortização de ágio registrado contabilmente por empresas nacionais não podem ser aplicados às empresas estrangeiras, mesmo que tais empresas sejam controladas por empresas brasileiras, pois, conforme já expusemos neste voto, o lucro auferido no exterior por empresa controlada, passível de tributação no Brasil, corresponde àquele apurado segundo as normas da legislação comercial brasileira. Assim, apenas neste ponto, assiste razão ao Impugnante. De todo o exposto, **conclui-se que a fiscalização, ao determinar o valor dos lucros auferidos no exterior que deveriam ser oferecidos pela Impugnante à tributação no Brasil, agiu com correção ao glosar a amortização do ágio calcado em mera reavaliação a mercado da empresa Labatt Brewing Company Ltd, tendo em vista o descabimento do registro contábil de ágio decorrente de mera reavaliação a mercado de empresa investida.**

TAXA DE CâMBIO - LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR CONTROLADA INDIRETA

No tocante à taxa de câmbio que deve ser adotada para a conversão dos lucros auferidos no exterior por controladas, inclusive os decorrentes de participações societárias detidas pela empresa investida estrangeira (denominadas coligadas ou controladas indiretas), a Lei nº. 9.249/95 é cristalina ao estabelecer o seguinte:

"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. (...)

§ 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. "

Assim, para fins de definição dos efeitos tributários no Brasil, não é adequada a aplicação de legislação alienígena, que supostamente determina disciplina diversa da albergada no direito brasileiro, vez que estabeleceria à investidora estrangeira o dever de reconhecer os reflexos dos lucros auferidos em empresa investida mediante a taxa de câmbio média do período de apuração.

Destaque-se, por relevante, que, em sintonia com o acima exposto, o §3º do art. 6º da Instrução Normativa SRF nº. 213/2002 é cristalino ao estabelecer que a conversão em Reais dos lucros auferidos por empresas investidas estrangeiras **deve ser empreendida mediante a aplicação taxa de câmbio para venda**, fixada pelo Banco Central do Brasil, na data de encerramento do período de apuração relativo às demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais resultados. Vejamos a literalidade deste dispositivo normativo:

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

(...)

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

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

Com base em tais fundamentos, mantenho o entendimento da DRJ.

QUANTIFICAÇÃO DO LUCRO AUFERIDO POR EMPRESA INVESTIDA ESTRANGEIRA QUE DEVE SER OFERECIDO À TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

No tocante ao dimensionamento do lucro auferido no exterior por empresa controlada ou coligada, que deve ser oferecido à tributação no Brasil, é importante verificarmos o quanto disposto nos art. 25 e 26 da Lei nº. 9.249/95, *in verbis*:

"Lei 9.249/95

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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 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;

(...)

§ 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;

(...)

§ 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.

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

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

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

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

O caput do art. 26 da Lei nº. 9.249/95 indica que a compensação do imposto de renda pago no exterior vincula-se aos lucros auferidos por coligadas e controladas estrangeiras computados no lucro real. Assim, a sistemática estabelecida por nossa legislação é a seguinte: (i) o investidor brasileiro deve oferecer à tributação o valor de sua parcela no lucro auferido no exterior por coligadas e controladas, antes da dedução de eventuais impostos incidentes sobre tais lucros (é esta importância que se submete à incidência do imposto de renda no exterior, imposto este que pode ser compensado no Brasil, desde que comprovado o efetivo pagamento); (ii) o investidor brasileiro pode realizar a compensação do imposto de renda pago no exterior pela empresa investida, na proporção de sua participação societária.

Reforce-se: é o lucro auferido no exterior antes do imposto de renda que, por óbvio, se submete à incidência do imposto de renda estrangeiro! Assim, é tal importe (lucro auferido no exterior antes da incidência do imposto de renda estrangeiro) que deve ser oferecido à tributação no Brasil, sendo franqueado ao contribuinte o direito de compensar os valores pagos a título de imposto de renda no exterior com os tributos devidos sobre tais lucros no Brasil.

Destaque-se que, caso o dispositivo legal em foco intentasse que a tributação dos lucros em foco no Brasil correspondesse ao lucro líquido da empresa estrangeira acrescido do imposto de renda pago no exterior, seria imperiosa que a redação de tal dispositivo fosse completamente diversa.

Neste esteio, não parece escorreita a interpretação defendida pelo Impugnante acerca da norma veiculada no art. 1º, § 7º, da Instrução Normativa SRF nº. 213/2002, pois a expressão "antes de descontado o tributo pago no país de origem" deve ser interpretada em consonância com as disposições legais acima relembradas. Assim, entende-se que tal expressão significa apenas que o montante dos lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas, que deve ser oferecido à tributação no Brasil, não pode ser afetado pelos tributos incidentes no país de origem sobre tais lucros.

À vista desses fundamentos, entendo como correta a conclusão da DRJ de que, não há reparos a serem feitos ao procedimento adotado pela fiscalização ao quantificar os lucros auferidos no exterior pela Labatt Holding que deveriam ser oferecidos à tributação no Brasil.

DIVERGÊNCIA DE INFORMAÇÕES PRESTADAS À FISCALIZAÇÃO EM RELAÇÃO A LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. AUSÊNCIA DE EXPLICAÇÃO BASTANTE. TRIBUTAÇÃO DO VALOR INAUGURAL INFORMADO PELA EMPRESA À FISCALIZAÇÃO

No tocante ao resultado da Dahlen Uruguai, a fiscalização realizou o lançamento com fulcro no balanço patrimonial apresentado pela AmBev no curso do procedimento fiscal (fls. 674/675). Neste documento, intitulado "Estado de Situación Patrimonial al 31 de Octubre de 2008", aponta-se um lucro ("Resultado del Ejercicio") de R\$ 4.477.430,52 e um imposto de renda devido ("Impuestos SAFIS"), já descontado do referido lucro, no importe de R\$ 127.721,00.

A fiscalização aponta, ademais, que o lucro mencionado no parágrafo precedente destoa do resultado informado a tal título na DIPJ da AmBev, o que motivou a confecção de intimação para o devido esclarecimento. Em decorrência do contribuinte não ter atendido tal solicitação, mesmo após a concessão da dilação de prazo adicional de 20 dias, a fiscalização empreendeu a tributação do lucro da Dahlen Uruguai informado no documento de fls. 674/675.

Em sua impugnação, a AmBev aduz textualmente que: "houve um simples equívoco no atendimento inicial à fiscalização, devidamente esclarecido na resposta desconsiderada pela fiscalização " - fls. 2028. Tal suposta resposta à intimação da fiscalização encontra-se acostada aos autos às fls. 2150/2154. Por relevância, transcrevemos alguns excertos de tal resposta:

"1. Explicar por meio de cálculos e documentos hábeis, idôneos e legíveis a diferença entre o resultado do exercício da Dahlen Uruguai, conforme declarado na DIPJ da fiscalizada (prejuízo de R\$ 4.222.555,56) e nos demonstrativos apresentados em razão da intimação, um resultado positivo de R\$ 4.477.430,52.

R. A Intimada esclarece, inicialmente, que a demonstração financeira que apresenta resultado positivo de R\$ 4.477.430,52 tem data base diversa da considerada para a DIPJ, vez que abrange o período de Nov/2007 a Out/2008, conforme normas locais do país em que está sediada a empresa.

Com relação ao resultado negativo de R\$ -4.222.555,56, valor utilizado para a disponibilização na ficha 34 da DIPJ, a Intimada esclarece que, por equívoco, a Demonstração Financeira base deste valor não se refere aos valores e período finais de resultado da empresa, de forma que a Demonstração final a ser considerada é a que consta do anexo em DOC.01.

A Demonstração correta a ser considerada é apresentada em dólar dos EUA, que corresponde a moeda funcional da Dahlen no período analisado, e demonstra o resultado negativo do período de Jan/2008 a Dez/2008, no montante de US\$ - 2.767.437,42, que convertido para reais pela taxa de cotação de venda da data de 31.12.2008 (2,337), monta em R\$ -6.467.501,25"

Conforme já mencionado no corpo do presente voto, o Auditor-Fiscal Eduardo Shimabukuro baixou os autos em diligência fiscal, havendo um questionamento específico em relação ao tema em foco, a seguir transcrito (fls. 2247/2248):

"11. Desta forma, faz-se necessário consultar a autoridade fiscal para que, de acordo com seus critérios de auditoria, bem como de quaisquer outras providências que julgar necessárias, esclareça se os documentos e explicações trazidos pela impugnante justificam as divergências apontadas no curso da fiscalização entre: (...)

11.2. O resultado do exercício da Dahlen Uruguai, declarado na DIPJ da fiscalizada (prejuízo de R\$ 4.222.555,56) e o resultado positivo de R\$ 4.477.430,52, constante dos demonstrativos apresentados em razão de intimação"

A fiscalização, em resposta ao questionamento lembrado acima, entendeu inexistirem reparos a serem efetuados ao lançamento, pois o período de apuração do lucro contábil auferido por empresa estrangeira controlada ou coligada deve ser

respeitado para fins de tributação no Brasil, conforme preceitua o art. 6º da IN SRF nº. 213/2002 (fls. 3603).

A AmBev, ao se manifestar em relação à resposta da diligência fiscal, aduz que a fiscalização permaneceria não esclarecendo a razão pela qual teria desconsiderado os esclarecimentos prestados em 02/12/2013 e tributado um resultado inexistente, equivocadamente informado no atendimento inicial à fiscalização, quando o balanço da Dahlen indicaria claramente que teria havido prejuízo tanto no exercício financeiro de novembro/2007 a outubro/2008, como também no interregno de janeiro a dezembro de 2008 (fls. 4328/4329).

Assim, após a devida contextualização da controvérsia, passa-se à definição de qual o resultado da Dahlen Uruguai que deveria ter sido oferecido à tributação pela AmBev no ano de 2008.

Inicialmente, é escoreita a conclusão da fiscalização de que deve ser respeitado o período de apuração dos resultados definido na legislação estrangeira, pois o art. 6º da IN SRF nº. 213/2002 é claro ao estatuir que as demonstrações financeiras das controladas no exterior devem ser elaboradas segundo as normas da legislação comercial de seu país de seu domicílio. Assim, a necessária compatibilização destas demonstrações financeiras às normas da legislação comercial brasileira, para fins de determinação do lucro a ser oferecido à tributação no Brasil, deve ser empreendida sem qualquer alteração em seu período de apuração, vez que a legislação comercial brasileira também permite que a demonstração de resultados do exercício albergue período diverso do ano civil.

Com base no exposto no parágrafo anterior, analisaremos apenas as demonstrações financeiras da Dahlen Uruguai acostadas aos autos que albergam o período de novembro/2007 a outubro/2008, vez que tanto a fiscalização quanto o Impugnante apontam que este é o período de apuração definido pela legislação uruguaia para a apuração do lucro de tal empresa.

Conforme já destacado, no curso da fiscalização, a Impugnante apresentou um documento intitulado "Estado de Situación Patrimonial al 31 de Octubre de 2008", no qual se aponta um lucro ("Resultado del Ejercicio") de R\$ 4.477.430,52 e um imposto de renda devido ("Impuestos SAFIS"), já descontado do referido lucro, no importe de R\$ 127.721,00 (fls. 674/675).

Em suposta resposta à intimação para esclarecer a divergência entre o lucro mencionado no documento citado no parágrafo precedente e a informação constante da DIPJ/2009, o Impugnante apresentou um novo documento intitulado "Estado de Situación Patrimonial al 31 de Octubre de 2008". Neste documento, contudo, constam informações completamente díspares das anteriormente apresentadas, pois o resultado do período passa a corresponder a um prejuízo de US\$ 1.717.648,64 (equivalente a R\$ 4.014.144,87).

Na suposta resposta à intimação, a explicação apresentada pelo Impugnante para a discrepância em questão é claramente insuficiente, pois aponta apenas que a demonstração financeira apresentada inicialmente à fiscalização teria data base diversa da considerada para a DIPJ (fls. 2.153). Contudo, qual seria o motivo para existirem duas demonstrações financeiras com dados díspares para o período de novembro/2007 a outubro/2008?

Na impugnação, as alegações do contribuinte também são pífias, pois apenas se aponta que teria havido um equívoco no atendimento inicial à fiscalização. Em

nenhum momento se aponta, e muito menos se comprova, qual seria a origem do aventado equívoco.

À vista de tais fundamentos, não como afastar o entendimento da DRJ de que não cabe alteração do lançamento, vez que não restou comprovada a origem do aventado equívoco na demonstração de resultados da empresa Dahlen Uruguai inauguralmente apresentada à fiscalização.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. COMPROVANTES. REQUISITOS.

No tocante aos requisitos legalmente estabelecidos para a compensação de impostos sobre a renda pagos no exterior, penso ser relevante a transcrição do quanto decidido por esta turma de julgamento no processo administrativo nº. 10880.965822/2012-75 (formalizado em nome do próprio Impugnante), que muito bem espelha, nas cristalinas palavras do relator Auditor-Fiscal Gleiber Menoni Martins, o correto entendimento acerca do tema:

"15. Mas qual seria a documentação que deveria ser apresentada para comprovar o pagamento do imposto de renda no exterior? O termo de intimação de 13/07/2012 deixa claro que a autoridade fiscal exigiu do Contribuinte a exibição dos documentos previstos no art. 395 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, que assim dispõe (destacou-se):

Art. 395. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26 e Lei nº 9.430, de 1996, art. 15).

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, § 1º).

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, § 2º).

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, § 3º).

§ 4º Para efeito da compensação do imposto referido neste artigo, com relação aos lucros, a pessoa jurídica deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do § 10 do art. 394 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, § 2º, inciso I).

§ 5º Fica dispensada da obrigação de que trata o § 2º deste artigo a pessoa jurídica que 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 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, § 2º, inciso II).

§ 6º Os créditos de imposto de renda pagos no exterior, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto devido no Brasil, se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 4º).

§ 7º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 5º).

§ 8º O imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 245, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil (Medida Provisória nº 1.807-2, de 25 de março de 1999, art. 9º).

§ 9º Aplicam-se à compensação do imposto a que se refere o parágrafo anterior o disposto no caput deste artigo (Medida Provisória nº 1.807-2, de 25 de março de 1999, art. 9º, parágrafo único).

16. Disso, dois os caminhos: um que passa pelo art. 395, §2º, do RIR/99; outro pelo art. 395, §5º, do RIR/99. Para trilhar qualquer deles, uma exigência comum - ali não referida - que é a tradução juramentada de documentos vindos de terras alienígenas. Na sequência, é o que se intenta descortinar.

DA TRADUÇÃO JURAMENTADA: A PASSAGEM COMUM ANTES DA BIFURCAÇÃO ENTRE O §2º E O §5º DO ART. 395 DO RIR/99

17. Não é por capricho, mas senão por segurança. A transliteração, isto é, o mapeamento d'um sistema de linguagem para outro, de um dicionário para outro, é tarefa da qual sem muito esforço - principalmente nos dias que correm - se podem desincumbir este Relator, a Fiscalização, o próprio contribuinte, o Google, até (<https://translate.google.com.br/?hl=pt-BR>). Isso é simples, a menos d'um detalhe: a cultura fica de fora. Não por outra razão o qualificativo que segue no termo "tradução juramentada" distingue-o da "tradução livre", entre outros, por esse justo compromisso e preocupação não de verter pura e simplesmente o vocábulo tal da língua qual no vocábulo tal outro na língua qual outra, mas senão de colocar culturas em contado. Texto contra texto (tradução livre) é muito menos que texto, contexto e subtexto contra texto, contexto e subtexto (tradução juramentada). Por outra, é a tradução juramentada afeita a livrar o aplicador do direito das armadilhas semânticas, dos falsos cognatos eventualmente presentes na travessia interlínguas, mesmo naquelas em tudo aparentadas (dispensável a cita de exemplos mais imediatos entre o português do Brasil e o português de Portugal). Certa a envergadura da tarefa, exige-se para o desempenho da função de tradutor público e intérprete comercial (tradutor juramentado)

vencer o respectivo concurso público, esse composto de prova escrita de versão e de tradução, prova oral de leitura, versão e tradução, bem arguição no "idioma estrangeiro e no vernáculo que permitam verificar se o candidato possui o necessário conhecimento e compreensão das sutilezas e dificuldades de cada uma das línguas" (art. 5º, Decreto nº 13.0609, de 21 de outubro de 1943).

18. Este é o porquê do apregoadado pelo art. 224 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, ou pelo art. 192 e seu parágrafo único, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil - CPC/2015:

Art. 224. Os documentos redigidos em língua estrangeira serão traduzidos para o português para ter efeitos legais no País.

Art. 192. Em todos os atos e termos do processo é obrigatório o uso da língua portuguesa.

Parágrafo único. O documento redigido em língua estrangeira somente poderá ser juntado aos autos quando acompanhado de versão para a língua portuguesa tramitada por via diplomática ou pela autoridade central, ou firmada por tradutor juramentado.

DOS CRITÉRIOS ESPECIFICADOS NO §2º DO ART. 395 DO RIR/99

19. O documento com o qual o Contribuinte pretende fazer prova de recolhimento de imposto de renda no exterior há de ser, no país em que devido:

(a) reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador; e (b) ali consularizado perante a Embaixada Brasileira.

DOS CRITÉRIOS ESPECIFICADOS NO §5º DO ART. 395 DO RIR/99

20. O documento com o qual o Contribuinte pretende fazer prova de

recolhimento de imposto de renda no exterior há de ser, no país em que devido, a exata forma, o exato documento, como previsto e prestigiado na legislação que rege a incidência da espécie tributária. Por outra, está-se a exigir do Contribuinte que prove o texto e a vigência do artigo, inciso, parágrafo, alínea da legislação tributária alienígena em que prevista a forma - aqui, nomeadas pelo Interessado de "guias " - por ele trazida aos autos e que entende dotada de justo título a revelar o pagamento que afirma adimplido.

21. D'outra ainda, debaixo do tópico que se discute, se é que o Contribuinte colaciona aos autos o documento, a forma "X", então há trazer o texto legislativo tributário alienígena que expressamente prestigia o documento, a forma "X" como hábil a fazer prova do respectivo recolhimento do tributo.

22. Repise-se o ponto em posição inversa. Suponha-se que o presente processo administrativo fiscal tenha lugar em países alhures: "Delegacia de Julgamento da Fazenda Além Fronteiras" e "Contribuinte Além Fronteiras" estejam lá sediados, e ainda, que o lucro, rendimento ou ganho de capital de que se cogite haja nascido no Brasil. Na exata reprodução do que presentemente se vive, impugnado o lançamento fiscal em face da mencionada "Delegacia de Julgamento da Fazenda Além Fronteiras" e no pressuposto de existir um equivalente alienígena ao art. 395, §5º, RIR/99 - nomeie-se "art. 395, §5º, RIR/99 Além Fronteiras", o que a "Autoridade

Julgadora (bem que a Fiscal) Além Fronteiras" exigiria do "Contribuinte Além Fronteiras" é a prova do texto e vigência do seguinte normativo da legislação tributária brasileira: art. 873 do RIR/99, a indicar o Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf), de que tratam a Instrução Normativa SRF nº 81, de 27 de dezembro de 1996, a Instrução Normativa SRF nº 96, de 27 de novembro de 2001, e a Portaria SRF nº 274, de 15 de março de 2006, como documento hábil - seria a "guia" que o Contribuinte junta aos presentes autos - que comprova o pagamento de tributo no Brasil.

DO COTEJO DOS REQUISITOS PRESTADOS NOS § 2º E 5º DO ART. 395 DO RIR/99

23. No que diferem os §§ 2º e 5º do art. 395 do RIR/99? Entre outros, no seguinte: ou bem o "respectivo órgão arrecadador" (§2º do art. 395 do RIR/99) do país alienígena empresta fé ao documento com pretensão de prova de recolhimento de tributo assim colacionado pelo Contribuinte, ou bem se evidencia que dito documento está expressamente previsto na "legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital" (§5º do art. 395 do RIR/99) como o justo título serviente à prova do mencionado recolhimento. E faz todo o sentido: com respeito ao documento colacionado e com pretensão de prova de pagamento de imposto no exterior, (a) se o "respectivo órgão arrecadador" dá fé de sua higidez, desnecessário trazer a "legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital" que indica tal e preciso documento com força de prova de pagamento; (b) e vice-versa, isto é, se o Contribuinte traz a "legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital" que indica tal e preciso documento com força de prova de pagamento, então não há razão de se lhe exigir que o "respectivo órgão arrecadador" empreste sua chancela ao dito documento. "

Os aventados comprovantes de pagamentos de imposto de renda no exterior encontram-se acostados aos autos às fls. 3372/3583 e 4413/5311.

Ao compulsar tais documentos, verifica-se que os requisitos legalmente estabelecidos para que produzam efeitos no Brasil não foram efetivamente cumpridos, pois:

a) o Impugnante não colaciona aos autos nenhuma legislação alienígena que evidencie que os documentos de arrecadação colacionados aos autos são os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro (neste ponto, é importante destacar-se que o affidavit acostado aos autos às fls. 4410/4412 e 4477 não é bastante para tanto, vez que reside em uma simples declaração do vice-presidente de finanças da Labatt Breweries of Canada); e

b) não foram cumpridos os requisitos relativos ao reconhecimento dos documentos de arrecadação pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

Para evidenciar o descumprimento dos requisitos legalmente estabelecidos para a solicitada compensação de supostos recolhimentos de imposto de renda no exterior, demonstra-se abaixo a análise, por controlada, de todos os documentos acostados aos autos com tal finalidade

Labbat Brewing		
Documento	Fls.	Desconformidade
Comprovantes de pagamento	3373 a 3407, 3414, 3416 a	Não há consularização e sequer prova de que tais documentos de arrecadação são os legalmente

	3427	previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada
Documentos diversos	3408 a 3413, 3415, 3428 a 3430	Não parecem ser comprovantes de recolhimento e, por óbvio, inexistente comprovação de que tais documentos seriam os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada
Comprovantes de pagamento, acompanhados de tradução juramentada	4413 a 4477, 4478 a 4515	Não há prova de que tais documentos de arrecadação são os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada

QUINSA		
Documento	Fls.	Desconformidade
Consulta a comprovantes de pagamentos	3432 a 3455, 3477 a 3488, 3499 a 3509, 3567 a 3576	Não há consularização e sequer prova de que tais documentos de arrecadação são os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada
QUINSA		
Documento	Fls.	Desconformidade
Declaração de impostos	3458 a 3462, 3468 a 3476, 3489 a 3497, 3511 a 3520, 3557 a 3566, 3577 a 3582	Não parecem ser comprovantes de recolhimento e, por óbvio, inexistente comprovação de que tais documentos seriam os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada
Correspondência	3464 e 3465	Não é um documento de arrecadação
Consulta na internet	3466	Não é um documento de arrecadação
Planilha	3521e3543	Não é um documento de arrecadação
Compensação tributária	3523 a 3542, 3545 a 3556	Não é um documento de arrecadação
Resumo	3583	Não é um documento de arrecadação

FNC S.A.		
Documento	Fls.	Desconformidade
Planilha	4158	Não é um documento de arrecadação
Documentos ilegíveis	4159, 4531, 4532, 4538, 4539, 4544, 4551, 4556, 4561, 4571, 4576, 4581, 4586 e 4591	Documento ilegível
Declaração de impostos	4520 a 4529, 4533 a 4537, 4540 a 4543, 4545 a 4550, 4552 a 4555, 4557 a 4560	Não parecem ser comprovantes de recolhimento e, por óbvio, inexistente comprovação de que tais documentos seriam os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada
Declaração de impostos	4562 a 4570,	Não parecem ser comprovantes de recolhimento e,

	4572 a 4575, 4577 a 4580, 4582 a 4585, 4587 a 4590,	por óbvio, inexistente comprovação de que tais documentos seriam os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde
FNC S.A.		
Documento	Fls.	Desconformidade
	4592 a 4601	situada a controlada
Correspondência	4530	Não é um documento de arrecadação
"Consulta de pagos"	4602 a 4647	Não é um documento de arrecadação

Quilmes		
Documento	Fls.	Desconformidade
Planilha	4649 a 4654, 4691 a 4701, 4744, 4774 a 4781	Não é um documento de arrecadação
Consulta a comprovantes de pagamento, com posterior tradução juramentada (fls. 4705 a 4743)	4655, 4658, 4661, 4664, 4667, 4670, 4673, 4676, 4679 e 4682	Não há prova de que tais documentos de arrecadação são os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada
Compensação tributária, com tradução juramentada às fls. 4705 a 4743	4656, 4657, 4659, 4660, 4662, 4663, 4665 e 4666	Não é um documento de arrecadação
Compensação tributária, com tradução juramentada às fls. 4705 a 4743	4668, 4669, 4671, 4672, 4674, 4675, 4677 e 4678	Não é um documento de arrecadação
Compensação tributária, com tradução juramentada às fls. 4705 a 4743	4680, 4681, 4683 e 4684	Não é um documento de arrecadação
Declaração de impostos, seguida da consulta ao respectivo pagamento	4685 a 4690	Não prova de que tais documentos de arrecadação são os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada
Consulta a comprovantes de pagamento, com tradução juramentada às fls. 4785 a 4816	4745, 4748, 4749, 4752, 4754, 4768 e 4772	Não há prova de que tais documentos de arrecadação são os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada
Quilmes		
Documento	Fls.	Desconformidade
Compensação tributária, com tradução juramentada às fls. 4785 a 4816	4746, 4747, 4750, 4751, 4753, 4755, 4756 e 4762,	Não é um documento de arrecadação
Compensação tributária, com tradução juramentada às fls. 4785 a 4816	4763 a 4767, 4769 a 4771, 4773	Não é um documento de arrecadação
Documentos ilegíveis	4757 a 4761,	Documento ilegível

	4817, 4818	
Compensação tributária, com tradução juramentada às fls. 4865 a 4899	4819, 4821, 4823, 4824, 4826, 4827, 4829 e 4838	Não é um documento de arrecadação
Consulta a comprovantes de pagamento, com tradução juramentada às fls. 4865 a 4899	4820, 4822, 4825, 4828, 4839 a 4850, 4860 e 4861	Não há prova de que tais documentos de arrecadação são os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada
"Presentación de DJ"	4851 a 4859	Não é um documento de arrecadação

Cerveceria Boliviana Nacional S.A.		
Documento	Fls.	Desconformidade
Planilha	4901	Não é um documento de arrecadação
Certidão relativa à entrega de formulários ao Fisco Boliviano e respectivos formulários, com tradução juramentada	4902 a 4913	Não é um documento de arrecadação

Cerveceria Paraguaya S.A.		
Documento	Fls.	Desconformidade
Planilha	4915	Não é um documento de arrecadação
Cerveceria Paraguaya S.A.		
Documento	Fls.	Desconformidade
Documentos diversos	4916	Não é possível identificar a natureza do documento
Documentos ilegíveis	4917	Documento ilegível
Comprovantes de pagamento, com tradução juramentada às fls. 4929 a 4940 e 4984 a 4993	4918 a 4925, 4941, 4946, 4974 a 4980	Não há consularização e sequer prova de que tais documentos de arrecadação são os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada
Declarações, com tradução juramentada, acompanhadas de comprovantes de pagamento	4942 a 4945, 4961 a 4972	Não há consularização e sequer prova de que tais documentos de arrecadação são os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada

Cerveceria Chile S.A.		
Documento	Fls.	Desconformidade
Planilha	4995 e 5308	Não é um documento de arrecadação
Consulta à entrega de declaração, com tradução juramentada	4996 a 5001, 5309 a 5311	Não é um documento de arrecadação

Publicidad Relator		
Documento	Fls.	Desconformidade
Planilha	5003, 5019 e 5037	Não é um documento de arrecadação
Compensação tributária, com tradução juramentada às fls. 5013 a 5018	5004 a 5008	Não é um documento de arrecadação
Consulta a comprovantes de	5020 a 5036,	Não há prova de que tais documentos de

pagamento e compensação, com tradução juramentada às fls. 5041 a 5053, 5066 a 5072	5054 a 5062	arrecadação são os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada
FNC S.A.		
Documento	Fls.	Desconformidade
Planilha	5075	Não é um documento de arrecadação
Declaração, com tradução juramentada às fls. 5162 a 5215	5076 a 5158	Não é um documento de arrecadação

Cervejaria e Malteria Quilmes		
Documento	Fls.	Desconformidade
Planilha	5217, 5218, 5255 a 5265	Não é um documento de arrecadação
Consulta a comprovantes de pagamento e compensação, com tradução juramentada às fls. 5268 a 5306	5219 a 5254	Não há prova de que tais documentos de arrecadação são os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada

Diante da minuciosa e fundamentada análise, entendo que, mesmo à vista das traduções juramentadas apresentadas pela recorrente, juntamente com seu recurso voluntário, não vejo como acolher os documentos apresentados pela recorrente como hábeis e idôneos a comprovar suas alegações. Assim, mantenho o acórdão recorrido, também nesse ponto.

PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA INFORMADOS EM DIPJ E DESCONFORMADOS EM PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA DEFINITIVA ACERCA DE TAL DESCONFIRMAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECER A EXISTÊNCIA DESTE PREJUÍZO FISCAL E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA EM LANÇAMENTO SUPERVENIENTE AFETO AO MESMO ANO-CALENDÁRIO

O Impugnante alega ter direito ao aproveitamento de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL informados em sua DIPJ 2009, que remontariam a R\$ 101.618.095,30 e R\$ 222.434.656,77, respectivamente.

Em relação a tal questão, é importante destacar que o próprio Impugnante reconhece que, em procedimentos fiscais anteriores, a Receita Federal não teria confirmado os valores de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL informados em sua DIPJ 2009. Ademais, o Impugnante ainda informa que as desconformidades apuradas pela fiscalização não estariam definitivamente resolvidas no âmbito do contencioso administrativo, pois os processos administrativos nº. 16561.000197/2007-46, 16561.000204/2007-18 e 16561.720087/2011-81, ainda tramitariam no CARF.

Inicialmente, verifica-se que é escorreta a asserção de que os processos administrativos lembrados no parágrafo anterior ainda se encontram em apreciação no CARF, os dois primeiros em face de recurso especial interposto à Câmara Superior de Recursos Fiscais e o último em decorrência da interposição de embargos ao acórdão proferido em recurso voluntário. Contudo, apenas o último processo refere-se efetivamente ao ano-calendário de 2008.

Em consulta aos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil devidamente acostada aos autos (fls. 5.313/5.314), verifica-se que, em relação

ao ano-calendário de 2008, a fiscalização realizou duas retificações no prejuízo fiscal e na base de cálculo negativa da CSLL informados pela AmBev em sua DIPJ, conforme demonstrado nos quadros infra:

BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA		
DIPJ 2009	PA 16561.720087/2011-81	PA 16561.720109/2013-74
(R\$ 101.618.095,30)	R\$ 930.736.066,72	R\$ 1.248.611.854,72

BASE DE CÁLCULO DA CSLL		
DIPJ 2009	PA 16561.720087/2011-81	PA 16561.720109/2013-74
(R\$ 222.434.656,77)	R\$ 809.919.505,25	R\$ 1.127.795.293,25

Apesar dos dois processos administrativos mencionados nos quadros retro ainda tramitarem no âmbito do contencioso administrativo, é evidente a impossibilidade do aproveitamento, nos presentes autos, dos prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL informados na DIPJ 2009, pois a Receita Federal já demonstrou seu inconformismo em relação a tais informações.

Assim, em que pese ser evidente que o eventual acolhimento dos recursos administrativos interpostos nos processos administrativos nº 16561.720087/2011-81 e 16561.720109/2013-74 possa produzir reflexos na presente autuação, vez que ambos se referem ao mesmo ano-calendário de 2008, tais reflexos somente poderão ser reconhecidos quando e se o contribuinte lograr sucesso em suas irrisignações.

Diante de tais destaques, cumpre manter a conclusão da DRJ, quanto ao não cabimento da alegação em foco.

JUROS SELIC SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A incidência de juros moratórios equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia-SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, sobre os débitos tributários com a União encontra suporte no art. 61, §3º, da Lei nº. 9.430/96, a seguir transcrito:

"Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. "

Penso inexistir dúvida de que as multas, tanto punitivas quanto moratórias, decorrem diretamente dos tributos e contribuições administrados pela União, vez que têm como pressuposto a simples inadimplência (espontaneamente resolvida - multa moratória ou apurada em procedimento fiscal - multa de ofício) ou a prática de atos dolosos, fraudulentos ou simulatórios (multa de ofício) relativos a tais exações tributárias.

Destaque-se que o entendimento acima esposado encontra ressonância na jurisprudência do Câmara Superior de Recurso Fiscais e no Superior Tribunal de

Justiça, conforme bem demonstram as ementas dos Acórdãos nº. 9101-001.863 e 9303-002.400, e o quanto decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 1.335.688:

Acórdão nº. 9101-001.863

"A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. " (g.n.)

Acórdão nº. 9303-002.400

"JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora,

calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento" (g.n.)

AgRg no REsp nº. 1.335.668

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. " (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010 " (g.n.)

Com base em tais fundamentos, compartilho do entendimento da DRJ de que a incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício encontra-se albergada nas disposições do art. 61, §3º, da Lei nº. 9.430/96.

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Voto Vencedor

Como de praxe, o i. Conselheiro Rogério Aparecido Gil apresentou seu voto bem fundamentado, negando provimento ao recurso voluntário, mas que eu ouse divergir em algumas matérias, pelos motivos que passo a expor.

Trata o processo de auto de infração com o objetivo de tributar os lucros auferidos no exterior pela Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV, por meio de suas controladas e coligadas, abaixo listadas. Incluo, também, um breve resumo dos fatos constatados no Termo de Verificação Fiscal:

1) **Labatt Holding ApS**, sediada na **Dinamarca**.

Esta controlada equivale a uma empresa LTDA, não se enquadrando no parágrafo 5 do artigo 23 do Tratado Brasil X Dinamarca, que determina que os lucros só serão tributados quando efetivamente distribuídos. A base de cálculo tributada corresponde à diferença entre o valor disponibilizado pela autuada na DIPJ/2009, no valor de R\$ 289.623.304,14, e a sua única controlada (controlada indireta da recorrente), Labatt Brewing Canada, no montante de R\$ 1.251.583.096,75, ainda considerando sua participação de 99,998%.

Base de Cálculo: R\$ 961.940.553,41

2) **Maltaria Pampa**, sediada na **Argentina**

A controlada na Argentina apurou R\$ 221.002.604,74 de lucro, devendo ser tributado na proporção de 60% da participação que a recorrente tem no capital.

Base de Cálculo: R\$ 132.601.562,84

3) **Ambev International**, sediada nas **Ilhas Cayman**

A Ambev International disponibilizou o valor de R\$ 2.895.603,42, que foi apurado de acordo com a legislação tributária brasileira, resultando em um lucro líquido ajustado pelo RTT. Entretanto, nos termos do artigo 6º da IN SRF nº 213/2002, o lucro a ser tributado é o calculado conforme a legislação contábil, no valor de R\$ 46.378.803,42, antes do ajuste do RTT.

Base de Cálculo: R\$ 43.483.200,00

4) **Lambic AS**, sediada na **Argentina**

A controlada na Argentina apurou R\$ 286.340.526,46 de lucro, devendo ser tributado na proporção de 87,10% da participação que a recorrente tem no capital.

Base de Cálculo: R\$ 249.402.598,55

5) **Hohneck Sociedad Anonima**, sediada na **Argentina**.

A controlada na Argentina apurou lucro, e não prejuízo como afirmou a recorrente, devendo ser tributado na proporção de 50,69% da participação que a recorrente tem no capital.

Base de Cálculo: R\$ 35.963.516,64

6) **Dahlen S.A**, sediada no **Uruguai**.

Na DIPJ/2009, a recorrente informou que esta controlada teria apurado prejuízo. Entretanto, durante a ação fiscal, apresentou demonstrativo com resultado positivo, em 31 de outubro de 2008. A recorrente não esclareceu a diferença no prazo estipulado na intimação.

Base de Cálculo: R\$ 4.605.151,52

7) **Quilmes Industrial SA - Quinsa**, sediada em **Luxemburgo**.

Durante a ação fiscal, foram constatadas várias divergências entre os valores oferecidos à tributação. Ao final, a fiscalização concluiu que, sendo a participação da recorrente de 42,43% no capital da controlada sediada em Luxemburgo, a empresa deveria ter disponibilizado o lucro de R\$ 493.092.185,83, e não o valor de R\$ 431.726.685,11.

Base de Cálculo: R\$ 61.365.500,72

Diante dos fatos acima constatados, a base de cálculo total do presente lançamento é de R\$ 1.489.362.083,68.

Consta ainda, no TVF, que a recorrente declara que o valor do imposto pago no exterior, compensável no Brasil, seria R\$ 370.346.481,56, referente ao impostos pagos pela Quinsa S.A (Luxemburgo) e Labatt Holding Aps (Dinamarca), e demais empresas nas quais elas detém participação societária, e R\$ 3.227.673,49, seriam retenções efetuadas por tomadores de serviços prestados pela recorrente.

As questões jurídicas a serem tratadas neste lançamento foram resumidas pelo julgador *a quo*, conforme trecho do relatório transcrito a seguir:

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.965/1983, a fiscalização indica quais foram as premissas fundantes da realização da auditoria, que, em breve síntese, podem ser resumidas nos seguintes tópicos:

a) os lucros auferidos por controladas no exterior, necessariamente computáveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora brasileira, deveriam ser apurados segundo as normas da legislação brasileira;

b) o art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158-35/2001 considera que os lucros auferidos por controladas no exterior devem ser considerados disponibilizados na data da apuração do balanço no qual foram apurados;

c) os tratados e convenções internacionais para evitar a dupla tributação da renda não afastariam a legislação interna brasileira relativa à tributação dos lucros no exterior auferidos por intermédio de controladas e coligadas de empresa sediadas em nosso país, pois visariam apenas evitar a dupla tributação jurídica internacional (“incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto, durante período idêntico”). Assim, a pretensão do fisco brasileiro seria legítima, pois não recairia sobre um contribuinte domiciliado no país com o qual o Brasil teria um tratado para evitar a dupla tributação da renda, mas, sim, sobre o lucro auferido no exterior (variação patrimonial) pela controladora/coligada brasileira, por intermédio de sua controlada/coligada no exterior e que considera disponibilizado na data do balanço. Ademais, o “Comentário ao Artigo 7” dos “Comentários da OCDE”, reforçaria o cabimento da tributação da empresa brasileira;

d) os lucros auferidos no exterior por intermédio de coligadas e controladas devem ser adicionados à apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, antes de descontados os tributos pagos no exterior sobre os referidos lucros.

Também é matéria a ser julgada nestes autos a compensação com os pagamentos efetuados no exterior, que não foram acatados pela autoridade fiscal, e sequer pelo julgador *a quo*. Também deverá ser abordada a aplicação dos tratados internacionais no que concerne a cobrança da CSLL incidente sobre os lucros auferidos no exterior.

Início meu voto quanto à tributação dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, com fundamento no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, e a sua compatibilidade com os Tratados Internacionais firmados pelo Brasil, para evitar a bi-tributação, em especial com a Dinamarca e a Argentina.

Já me posicionei anteriormente quanto a esta matéria, quando relatora do processo administrativo nº 16643.720019/2011-10, por meio do Acórdão nº 1302-003.030, de que os tratados não impedem a tributação dos lucros auferidos pela controlada/coligada, residente no Brasil, em decorrência da aplicação do Método de Equivalência Patrimonial, que avalia o investimento da controladora brasileira no exterior. Neste voto, também é tratada a questão do Tratado firmado entre o Brasil e a Dinamarca, que possui uma particularidade em seu artigo 23, parágrafo 5º, inclusive reconhecida pela Solução de Consulta Cosit nº 18/2013, mas somente aplicável às sociedades anônimas.

Assim, peço vênica para transcrever parte do meu voto daquele Acórdão:

O fundamento legal da autuação é o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001, que determina que os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior seriam considerados disponibilizados para controladora ou coligada na data do balanço em que tivessem sido apurados.

Assim, ao dispor que os lucros seriam considerados automaticamente distribuídos a seus investidores na data do balanço, a MP nº 2.159-35/2001 elegeu como fato gerador uma presunção muito contestada pelos contribuintes, sendo objeto de ação de inconstitucionalidade, ADI nº 2.588/DF, cuja repercussão geral foi reconhecida no julgamento do RE 611.586. A discussão, que iniciou em 21 de janeiro de 2001, terminou em 10 de abril de 2013, resultando no seguinte entendimento:

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

Note-se que, relativo a controladas em países sem tributação favorecida, e também a coligadas localizadas em paraísos fiscais, a decisão não possui efeito erga omnes, prevalecendo a presunção de constitucionalidade.

Entretanto, nestes casos, este colegiado deve observar a Súmula nº 2 do CARF, motivo pelo qual deixo de analisar questões acerca da constitucionalidade ou não trazidas no recurso voluntário.

(...)

(...) Isto porque entendo que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 não é incompatível com as convenções para evitar a dupla tributação. Como demonstrado anteriormente, o Método de Equivalência Patrimonial tem por função permitir que os resultados de uma sociedade (controladora brasileira) que seja sócia ou acionista de outra (controladas no exterior) reflitam, em cada balanço, o valor de participação nos lucros, prejuízos, ou qualquer outro acréscimo ou decréscimo ao patrimônio líquido das sociedades investidas. Os lançamentos contábeis ocorrem nas investidoras brasileiras, com o reconhecimento do acréscimo patrimonial na controladora.

Ademais, ainda que represente um acréscimo patrimonial na pessoa jurídica com sede no Brasil, a legislação permite a compensação do imposto pago pela investida no exterior com o IRPJ e CSLL devidos pela controladora, conforme artigo 26 da Lei nº 9.249/95. Ou seja, só haverá imposto a pagar pela controladora se a alíquota adotada no país da contratada for inferior à adotada no Brasil. E essa compensação independe de qualquer tratado internacional.

Acerca desta questão, convém transcrever o comentário da própria OCDE acerca do objetivo do § 1º do artigo 7º da Convenção Modelo, que dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado:

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

O própria OCDE compartilha do entendimento de que o tratado não limita o Estado Contratante de tributar o acréscimo patrimonial de seu residente contribuinte, ainda que este valor decorra dos efeitos, na controladora, dos lucros auferidos pela controlada no outro Estado Contratante.

Ou seja, a princípio, a existência de tratado firmado para evitar a dupla tributação, entre o Brasil e o país sede da controlada

direta, não impede a tributação dos lucros auferidos de suas próprias controladas (controladas indiretas da investidora brasileira), devidamente consolidados, nos termos do § 6º do artigo 1º da IN SRF nº 213/2002.

Ocorre que, especificamente no caso da Dinamarca (Decreto nº 75.106, de 20 de dezembro de 1974.) e das Repúblicas Tcheca e Eslovaca (Decreto nº 43, de 25 de fevereiro de 1991), foi estabelecida cláusula mediante a qual não são tributáveis os lucros não distribuídos, nos termos do artigo 23, item 5, o qual vale a pena repetir o dispositivo:

“ARTIGO 23

Métodos para eliminar a dupla tributação

5. Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado.”

*Ressalto que os Estados Contratantes (Brasil e Dinamarca) optaram por apenas tributar seu residente **quando os lucros forem efetivamente distribuídos**. É norma internacional que deve ser observada em detrimento à norma interna, em conformidade com o artigo 98 do CTN. Ou seja, é o próprio Estado brasileiro que abre mão da tributação de seus residentes.*

Assim, resumidamente concluo que:

=> como o próprio STF decidiu, não há mais que se questionar quanto à tributação dos lucros obtidos no exterior quando a controlada é sediada em paraíso fiscal, como é o caso da AmBev Internacional, nas Ilhas Cayman, devendo ser mantido o lançamento, não havendo discordância com o nobre relator.

=> Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação não impedem a aplicação do artigo 74 da MP nº 2.128-35/2001, o qual determina que o fato gerador dos tributos ocorre na data do balanço, independente de distribuição dos lucros. Neste sentido, concordo com o relator na manutenção das autuações incidentes sobre os lucros obtidos pelas controladas sediadas na Argentina, a saber: Maltaria Pampa; Lambic AS; Hohneck Sociedade Anônima

No caso específico do Tratado Brasil-Dinamarca, os Estados contratantes acordaram expressamente que a tributação só ocorrerá quando os lucros forem distribuídos, e apenas quando for controlada e coligada constituída sob a forma de sociedade anônima, fato que, segundo o auditor fiscal, não se aplicaria à controlada **Labatt Holding ApS**, por se tratar de uma sociedade limitada.

Aqui que surge a **primeira divergência**. De acordo com a decisão recorrida, a recorrente teria alegado que, antes do encerramento do exercício, em 11/12/2008, aquela sociedade teria se transformado em sociedade anônima, anexando a Ata, que não foi aceita pela decisão recorrida, por estar redigida em língua estrangeira, não atendendo aos requisitos do artigo 157 do Código de Processo Civil, pois deveria estar acompanhado de tradução juramentada.

Para contrapor as questões levantadas pela decisão recorrida, junto com o recurso voluntário foram apresentados os seguintes documentos:

a) tradução juramentada da Ata de transformação da Labatt Holdings ApS em Labatt Holding A/S (doc. 01 do recurso voluntário);

b) tradução juramentada das demonstrações financeiras da Labatt Holding A/S auditadas pela Deloitte Touche Tohmatsu (doc. 02 do recurso voluntário); e

c) tradução juramentada da certidão completa da Labatt Holding que atesta, na folha 005, que “*A Sociedade foi transformada em Sociedade A/S (Sociedade por Ações) com o Cadastro de Pessoa Jurídica CVR-nr. 27508545*”, e que os “*Estatutos alterados*” correspondentes a tal transformação datam de “*11.12.2008*” (doc. 03 do recurso voluntário).

Diante da documentação acostada aos autos, restou demonstrado que a controlada sediada na Dinamarca, agora denominada Labatt Holding A/S, era à época do fato gerador, uma sociedade anônima, motivo pelo qual o artigo 23 item 5 do Tratado deve ser aplicado, o que afasta o lançamento do IRPJ quanto a este item. Ressalto que não há prova nos autos que os lucros foram efetivamente distribuídos.

Cumpre ainda levantar outra questão tratada nos autos, acerca da aplicação dos Tratados Internacionais quanto à apuração da CSLL, considerando o artigo 11 da Lei nº 13.202/2015, que assim dispõe:

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”),

A decisão recorrida é no sentido de que o citado dispositivo legal não se enquadraria como lei interpretativa, não retroagindo sua aplicação ao caso concreto. Logo, segundo sua tese, em que pese o Tratado Brasil e Dinamarca afastar o lançamento para cobrança do IRPJ, caberia ainda a cobrança da CSLL.

Ocorre que esta questão já foi tratada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, cujo entendimento adoto no meu voto, de que a lei é interpretativa, retroagindo seus efeitos. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 9101-002.598, da lavra do i. Conselheiro Luis Flavio Neto:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

CSLL. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. ABRANGÊNCIA.

Os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL. Efeitos retroativos da Lei n. 13.202, de 8.12.2015, expressamente interpretativa.

Portanto, concluo que o lançamento para cobrança da CSLL incidente sobre os lucros auferidos pela Labatt Holding A/S deve ser exonerado, observando o artigo 23, item 5 do Tratado Brasil Dinamarca.

Ademais, ainda que não houvesse a comprovação da transformação da controlada Labatt Holding A/S em sociedade anônima, outra razão me leva a concluir pela improcedência do lançamento.

Durante a ação fiscal, a recorrente foi intimada, no prazo de **5 dias**, a esclarecer a divergência entre o valor do lucro da Labatt Holding A/S de R\$ 289.623.304,14, e sua única controlada, a Labatt Brewing Company (situada no Canadá), cujo lucro foi de R\$ 1.251.583.096,75. Em resposta, a recorrente pediu um **prazo de 60 dias**, justificando que a controlada na Dinamarca teria sido dissolvida em 20/12/2012, e que os documentos estariam arquivados e dependendo de informações junto ao escritório local. A fiscalização concluiu que o prazo era excessivo, lavrando o auto de infração cuja base de cálculo foi a diferença entre os valores já apontados, considerando ainda o percentual de participação da recorrente no capital da controlada em questão de 99,998%, perfazendo R\$ 961.940.553,41.

Assim, apenas em sede de impugnação, que foi justificada a diferença em função de três argumentos: (1) amortização de ágio, em conformidade com a legislação comercial da Dinamarca; (2) divergência na cotação do dólar adotado no reconhecimento do lucro de controlada indireta na apuração de resultados da controlada direta e c) a desconsideração de impostos pagos no exterior.

O julgamento de primeira instância foi convertido em diligência, por meio do qual a recorrente foi intimada a apresentar todos os documentos, notariados e consularizados no país de origem, traduzidos por tradutor juramentado, que comprovassem a formação do ágio cuja amortização, no valor de R\$ 808,966 milhões, reduziram o resultado da equivalência patrimonial. Em resposta, a recorrente apresentou pareceres de auditores independentes que avalizaram a dedução da referida amortização sob as leis da Dinamarca onde, segundo os mesmos, o investimento em empresas residentes no exterior poderia ser amortizado integralmente em prazo definido pela controladora. Este argumento não foi acatado pela autoridade que diligenciou, e sequer pelo julgador *a quo*, por entenderem que o § 2º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95 determina que os lucros auferidos no exterior devem ser apurados de acordo com as normas da legislação brasileira. Além disso, o auditor fiscal menciona o auto de infração, resultando no processo administrativo nº 16561.720087/2011-81, decorrente de glosa de despesas de amortização do mesmo ágio aqui discutido. A partir daí, passa a analisar se todos os requisitos, previstos na legislação brasileira, estariam presentes, e que permitisse a dedutibilidade do ágio na controlada Labatt Holding A/S. Finaliza concluindo que os requisitos não foram cumpridos, motivo pelo qual o ágio não poderia ter sido amortizado na controlada Labatt Holding A/S.

Quanto a esta questão, assiste razão à recorrente. De fato, a IN SRF nº 38/96, que veio disciplinar a tributação dos lucros auferidos no exterior, e tem como base os artigos 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249/95, em seu artigo 10 dispõe que:

Art. 10. As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

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

Esta é a mesma redação do artigo 6º, §1º da IN SRF nº 213/2002, vigente à época do fato gerador. Portanto, o lucro da controlada Labatt Holding A/S deve ser apurado

por meio das demonstrações financeiras, que serão elaboradas segundo as normas da legislação do país de seu domicílio, no caso, a Dinamarca. Somente no caso de ausência de legislação que as normas brasileiras deverão ser observadas. Neste contexto, não compete ao fisco brasileiro verificar se estão presentes ou não os requisitos para que o ágio seja dedutível, tendo por base a legislação brasileira.

Ademais, o citado lançamento nos autos do processo administrativo nº 16561.720087/2011-81, que trata de glosa de despesas com ágio, não pode ser fundamento para a manutenção desta autuação. Naqueles autos, foi objeto de questionamento, à luz da legislação tributária brasileira, a dedutibilidade das despesas em razão da amortização de dois ágios distintos, que estavam contabilizados na escrituração da recorrente após várias operações societárias. Transcrevo parte do voto do Acórdão nº 1103-001.151, da lavra do i. Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva, proferido no julgamento daquele lançamento:

*Viu-se no relatório a referência da fiscalização a um **terceiro ágio**, resultante da negociação entre Interbrew e AmBev, **reconhecido antes dos outros dois**, em sociedade domiciliada na Dinamarca e que, a despeito de gerado fora do Brasil, teria causado reflexos via equivalência patrimonial sobre o reconhecimento do ágio originado da integralização que a IIBV fez na Inbev Holding Brasil com as ações da AmBev. (grifei)*

(...)

A conclusão da fiscalização quanto ao efeito do terceiro ágio sobre o reconhecimento do ágio originado da integralização que a IIBV fez na InBev Holding Brasil com as ações da Ambev tem base lógica patrimonial sustentável, como resultado de aplicação do método da equivalência patrimonial, muito embora a AmBev não houvesse reconhecido nas suas demonstrações até o momento da incorporação o ágio contabilizado pela Labatt Holding APS, conforme § 54 do TVF (fls. 9.242).

Ainda que a formação do ágio na Labatt Holding A/S tenha influência na formação de ágio registrado na recorrente, a atuação do fisco brasileiro deve se restringir quanto aos reflexos na base tributável em empresa com sede no Brasil, como assim o fez no processo administrativo nº 16561.720087/2011-81. Mas daí, extrapolar sua atuação questionando a base tributável da controlada situada na Dinamarca, é procedimento que não encontra amparo legal.

Por todo acima exposto, voto por dar provimento para afastar a tributação dos lucros auferidos pela Labatt Holgind A/S, controlada sediada na Dinamarca.

A segunda divergência se refere à **tributação Dahlen S.A, sediada no Uruguai**. Em sua DIPJ/2009, a recorrente declarou que a esta controlada teria apurado prejuízo no valor de R\$ 4.222.555,56. Entretanto, durante a ação fiscal, apresentou demonstrativo com data de apuração em 31 de outubro de 2008, no qual há resultado positivo de R\$ 4.477.430,52. Intimada a esclarecer, a recorrente solicitou nova prorrogação de prazo, o que não foi aceito pela fiscalização. Em sede de impugnação, a recorrente afirma que prestou os esclarecimentos dentro do prazo legal, apresentando documento acostado aos autos às fls. 2149/2154. Alega, ainda, que se equivocou no atendimento inicial à fiscalização, esclarecendo que o exercício

financeiro da controlada Dahlen S.A se inicia em 1º de novembro de cada ano e se encerra em 31 de outubro. Anexou aos autos, às fls. 2156/2170, o razão contábil de todo período de janeiro a dezembro/2008.

Da análise dos demonstrativos que constam nos autos, um com prejuízo e outro com lucro, verifico que a força probante é, no mínimo, bem semelhante. Abaixo, os demonstrativos financeiros apresentados:

1) Demonstrativo apresentado durante a ação fiscal, com resultado positivo, objeto da autuação, fls. 674:

DAHLEN S.A. Juncal 1305, Piso 21 - Montevideo - Uruguay Tel: 916 2202 - Fax: 916 2429	
ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL AL 31 DE OCTUBRE DE 2008	
	R\$
ACTIVO	
ACTIVO CORRIENTE	
Inversiones Temporarias	24,525,978.03
Otros Créditos	18,181,885.58
Total Activo Corriente	<u>42,707,863.61</u>
TOTAL ACTIVO	<u>42,707,863.61</u>
PASIVO	
PASIVO CORRIENTE	
Deudas Financieras	6,950.01
Deudas Diversas	127,721.00
Total Pasivo Corriente	<u>134,671.01</u>
Total Pasivo	<u>134,671.01</u>
PATRIMONIO	
Capital Integrado	480,000.00
Reserva Legal	96,000.00
Resultados Acumulados	37,519,762.08
Resultado del Ejercicio	4,477,430.52
Total Patrimonio	<u>42,573,192.60</u>
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	<u>42,707,863.61</u>

2) Demonstrativo apresentado na impugnação, acompanhado com os resultados mensais, fls. 2156:

Dahlen S.A.	
ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL AL 31 DE OCTUBRE DE 2008	
	USD
ACTIVO	
ACTIVO NO CORRIENTE	
Créditos a Largo Plazo	8,595,417.00
Inversiones a Largo Plazo	11,594,562.49
Total Activo no Corriente	20,189,979.49
TOTAL ACTIVO	20,189,979.49
PASIVO Y PATRIMONIO	
PASIVO CORRIENTE	
Deudas Financieras	111.80
Provisiones	60,379.62
Total Pasivo Corriente	60,491.42
PASIVO NO CORRIENTE	
Deudas Financieras a Largo Plazo	3,173.78
Total Pasivo no Corriente	3,173.78
Total Pasivo	63,665.20
PATRIMONIO	
Capital Integrado	402,279.58
Reserva Legal	80,455.92
Resultados Acumulados	21,361,227.43
Resultado del Ejercicio	(1,717,648.64)
Total Patrimonio	20,126,314.29
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	20,189,979.49
ESTADO DE RESULTADOS	
Por el período 1/11/2007 al 31/10/2008	
	USD
GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y VENTAS	
Honorarios Profesionales	(57,789.00)
Gastos Bancarios	(2,854.02)
Otros Gastos	(20,875.00)
Impuesto Sali	(71,559.54)
RESULTADOS FINANCIEROS	
Resultados Colocaciones	(1,582,442.74)
Intereses Perdidos	
Cargos por Prestamos	
Resultado Neto de Cambio	17,681.66
RESULTADO DEL EJERCICIO	(1,717,648.64)

Lucia Mantegazza Vignola
Lucia Mantegazza Vignola
Contadora Pública

Os dois demonstrativos possuem as mesmas informações, e sequer estão traduzidos. Apenas o segundo demonstrativo possui assinatura de quem seria a "contadora pública", com o objetivo, acredito, de atestar as informações lá constantes. Houve, ainda, por parte da recorrente, uma tentativa de demonstrar o equívoco ao anexar os balanços mensais da controlada Dahlen S.A. De toda forma, ao meu ver, a força probante destes documentos é praticamente a mesma. Dar maior peso a um demonstrativo em detrimento de outro, tão somente porque é diferente das informações prestadas na DIPJ/2009, não me parece um bom motivo para o lançamento. De fato, a recorrente, ainda durante a ação fiscal, informou que se equivocou na prestação das informações, o que merecia, no mínimo, uma maior investigação por parte da autoridade, que preferiu simplesmente omitir estes esclarecimentos prestados antes da lavratura do auto de infração.

Assim, diante de demonstrativos que contém informações díspares, o qual um ratifica as informações prestadas na DIPJ/2009, declaração obrigatória que possui oficialidade conferida pela Administração Pública, e diante da escassez de maiores elementos para formação de minha convicção quanto à matéria tributável, concluo que houve de fato equívoco na prestação de informações durante a ação fiscal. Outro fator que me conduz a esta conclusão é que a DIPJ/2009 tem data de transmissão mais próxima ao fato gerador, e suas informações, a

princípio, guardariam maior coerência com a apuração da base tributável, até que se prove o contrário, o que não ocorreu no presente caso.

Logo, voto por dar provimento ao recurso voluntário para afastar a tributação dos lucros auferidos pela Dahlen S/A.

Por fim, a **terceira divergência** se refere à **compensação com os pagamentos efetuados no exterior**. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a recorrente teria recolhido o montante de R\$ 370.346.481,56, referente a impostos pagos pela Quinsa S.A. e pela Labatt Holding A/S. Em que pese esta constatação, o auditor fiscal nada mais acrescentou no TVF acerca destes pagamentos, se foram comprovados ou não, e porque não foram utilizados para compensação dos tributos lançados, incidentes sobre os lucros das controladas em questão.

Em sua impugnação, a autuada alega que teria apresentado os comprovantes dos pagamentos em mídia digital durante a ação fiscal, documentos estes que foram também objeto de diligência, solicitada pelo julgador *a quo*, a fim de verificar se seriam hábeis a comprovar o crédito neles referidos e, no caso positivo, identificar o valor passível de compensação.

Em resposta, o auditor fiscal afirma que os requisitos legais previstos no artigo 26 da Lei nº 9.249/95 não teriam sido cumpridos, mormente o reconhecimento pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que devido o imposto.

Ocorre que o inciso II do §2º do artigo 16 da Lei nº 9.430/96 dispõe que o contribuinte fica dispensado da obrigação prevista no artigo 26 da Lei nº 9.249/95, 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.

Este aspecto foi analisado pela decisão recorrida, ao elaborar tabela onde analisa os comprovantes, para os quais constam observações a saber: (1) não seria um documento de arrecadação; (2) documento ilegível; (3) inexistiria comprovação de que tais documentos seriam os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro no país onde situada a controlada.

Para contrapor as observações da decisão recorrida, junto com o recurso voluntário, foi apresentado Laudo Técnico da Natureza Contábil, fls. 5519/5537, elaborado por empresa de auditoria externa - KPMG Assessores Ltda, a qual teria sido instada a analisar a comprovação das quitações efetuadas no exterior, através de:

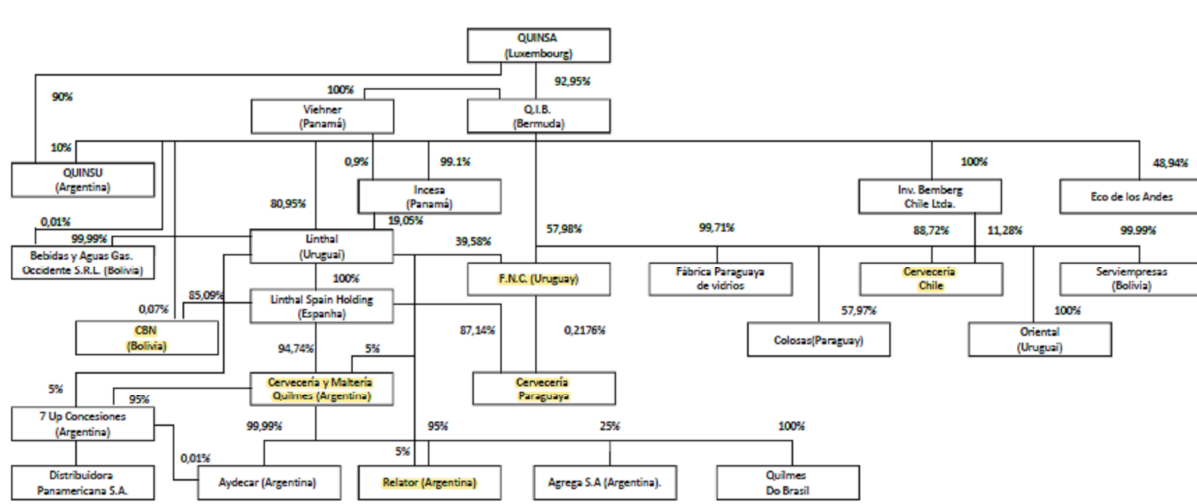
1) Verificação dos documentos de arrecadação dos impostos pagos no exterior no ano-calendário de 2008 e;

2) Levantamento da legislação e instruções de órgãos arrecadadores para suportar as liquidações de impostos sobre a renda efetuadas nos respectivos países.

Para verificação destes documentos, foram utilizados procedimentos técnicos-científicos destinados a colher elementos de prova necessários para demonstrar a existência de documentos comprobatórios do crédito oriundo de imposto de renda liquidado no exterior no ano-calendário de 2008.

No presente caso, só há interesse nos pagamentos efetuados pela **Quilmes Industrial SA - Quinsa**, sediada em **Luxemburgo**, já que foi dado provimento ao recurso voluntário quanto ao lançamento relativo à controlada Labatt Holding A/S.

Assim, trago a estrutura societária da Quinsa, acostada aos autos às fls. 658, na qual será possível identificar suas controladas/coligadas, cujos pagamentos podem ser utilizados para compensação no presente lançamento, nos termos do § 6º do artigo 14 da IN SRF nº 213/2002.



O Laudo apresenta quadro discriminando os valores pagos por cada controlada/coligada da recorrente, no qual nos interessa especificamente aqueles que poderão ser utilizados para compensação dos tributos lançados, incidentes sobre os lucros da Quilmes Industrial SA - Quinsa, e que estão em destaque no esquema societário supra:

Quadro 4 - Demonstração do Crédito das empresas Resumido

Empresa	Comprovantes de arrecadação	
	Moeda Local	Crédito AmBev (Reais)
Labatt Brewing (Canadá)	104.358.736,27	179.924.234,94
CMQ (Argentina)	314.641.570,38	83.010.348,78
FNC (Uruguai)	103.935.592,00	3.624.364,73
Cerveceria Boliviana Nacional S.A. (Bolívia)	327.109.788,00	26.922.618,47
Cerveceria Paraguaya S. A. (Paraguai)	106.930.167.903,64	16.369.326,74
Cerveceria Chile S.A. (Chile)	129.319.562,00	189.409,36
Publicidade Relator (Argentina)	508.429,74	199.832,45
Eco dos Andes (Argentina)	1.320.348,86	254.858,61
Seven - up (Argentina)	2.041,30	803,03
Total de Pagamentos	107.911.363.972,19	310.495.797,10

Por representar uma parcela significativa do saldo total, relativo aos pagamentos da **CMQ - Cerveceria Y Maltaria Quilmes SAICA Y G**, situada na Argentina, foi contatada a firma-membro KPMG daquele país, a qual confirmou que os documentos fornecidos pela recorrente corresponderiam a (i) imposto pago por meio de transferência

interbancária eletrônica e (ii) compensação realizada por meio de formulário denominado de F.798 *Solicitud de Compensación*.

Ainda foi fornecida a legislação correspondente daquele país, confirmando que os meios de comprovação dos recolhimentos estão descritos na "*Resolución 1778/2004 AFIP*" (trata de pagamento), "*Resolución General AFIP nº 1658/2004*", "*Resolución General AFIP*" nº 1659/2004 e Lei nº 11.683/1998.

Nestes termos, o Laudo concluiu que os documentos de arrecadação apresentados pela recorrente como comprovação do imposto pago pela CMQ - Cerveceria Y Maltaria Quilmes SAICA Y G, localizada Argentina, são os legalmente previstos na legislação local e nas instruções das autoridades fiscais desse país:

Quadro 6 - Cervecería Y Maltaría Quilmes SAICA Y G ("CMQ")

Comprovantes de Arrecadação - CMQ 2008		
Empresa	Moeda Local	Crédito AmBev (Reais)
CMQ- Pagamento	260.215.680,72	62.745.001,73
CMQ - Compensação	6.442.360,03	1.387.531,30
CMQ	266.658.040,75	64.132.533,02

O mesmo procedimento foi efetuado com relação aos pagamentos da F.N.C, situada no Uruguai. Também foi contatada a firma-membro da KPMG no Uruguai, que confirmou o documento fornecido pela recorrente corresponde ao montante de R\$ 2.216.531,37, refere-se a relatório que apresenta os recolhimentos em que o Fisco daquele país acusou o recebimento nos meses de janeiro a dezembro de 2008. Ainda foi fornecida legislação que prevê os procedimentos para o recolhimento do imposto devido no Uruguai, nos termos da Lei nº 18.083/2006.

A diferença de R\$ 1.403.833,36 refere-se à competência de dezembro de 2007.

Com relação à consularização, o Laudo atestou que foi cumprida esta exigência nos documentos de arrecadação relacionados no Anexo 7, conforme tabela resumindo os valores a seguir:

Controlada/Coligada da Quilma	Valor
Cerveceria Y Malteria Quilmes (Argentina)	R\$ 62.745.001,73
Cerveceria Y Malteria Quilmes (Argentina)	R\$ 1.387.531,30
Cerveceria Boliviana Nacional S.A	R\$ 18.436.231,26
Cerveceria Paraguaya S.A	R\$ 8.243.287,70
Cerveceria Chile S.A	R\$ 189.409,36
Publicidade Relator	R\$ 30.228,16
Total	R\$ 91.031.689,51

Portanto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário relativo a tributação dos lucros auferidos pela controlada **Quilmes Industrial SA - Quinsa**, sediada em **Luxemburgo**, para que sejam utilizados para compensação dos créditos tributários lançados, incidentes sobre a base de cálculo no valor de R\$ 61.365.500,72, os pagamentos comprovadamente recolhidos no exterior, conforme tabela acima, no valor de R\$ 93.248.220,88 (incluindo o valor de R\$ 2.216.531,37 da FNC no Paraguai).

QUESTÃO PROCESSUAL - PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº
10880.958205/2013-02

A recorrente informa, na manifestação acostado aos autos às fls. 4317/4330, apresentada em face ao Relatório de Diligência, que teria anexado os comprovantes de recolhimento de imposto no exterior consularizados e traduzidos relativos à Quinsa e suas controladas, e que as vias originais das cópias autenticadas teriam sido apresentadas nos processos administrativos nº 10880.958205/2013-02 e 10880.96522/2012-75, que tratam de Declaração de Compensação, nos quais a recorrente pretende utilizar crédito de saldo negativo de IRPJ dos anos-calendário de 2009 e 2007, respectivamente.

Ocorre que, compulsando os autos do processo administrativo nº 10880.958205/2013-02, constata-se que o saldo negativo do IRPJ do ano-calendário de 2009 inclui os pagamentos efetuados no exterior no ano-calendário de 2008, os mesmos pagamentos tratados neste processo. Transcrevo, a seguir, parte do Recurso Voluntário apresentado pela recorrente, no qual esclarece qual a origem dos pagamentos em questão:

4. Em sede de Manifestação de Inconformidade, a Recorrente expôs que o teor do art. 16 da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996 dispensa a consularização e respectiva tradução através da apresentação das guias pagas no exterior.

5. Não obstante a desnecessidade de atendimento do requisito exigido, a ora Recorrente apresentou em 11 de julho de 2014 os documentos consularizados e traduzidos por tradutor juramentado da empresa LABATT BREWING COMPANY LTD, recolhidas no Canadá no período de 2008 até 2009 (Em 2008 a Recorrente teve prejuízo fiscal e o crédito do exterior foi aproveitado no ano seguinte) no valor de R\$ 511.702.090,84. Além disso, foi acostado aos autos ainda, em 28 de maio de 2015, guias também consularizadas e traduzidas das empresas FNC S.A., Cerveceria Y Malteria Quilmes, Cerveceria Boliviana Nacional S.A., Cerveceria Paraguaya S.A., Cerveceria Chile S.A. e Publicidad Relator.

O julgamento do recurso voluntário apresentado no processo administrativo nº 10880.958205/2013-02 está sobrestado, conforme Resolução nº 1402-000.473, da lavra do i. Conselheiro Demetrius Nichele Macei, de modo que o aproveitamento destes mesmos pagamentos para dedução dos tributos lançados neste auto de infração não será prejudicado.

Entretanto, a unidade jurisdicionante, responsável pelo cumprimento deste Acórdão, deverá tomar as providências necessárias para que não haja compensação em duplicidade utilizando os mesmos valores.

CONCLUSÃO

De todo acima exposto, voto por:

1) Dar provimento ao recurso voluntário para afastar a tributação dos lucros auferidos pelas empresas controladas com domicílio na Dinamarca (Labatt Holding - subitem 2.1.1 do TVF).

2) Negar provimento ao recurso voluntário quanto a tributação dos lucros auferidos pelas empresas controladas na Argentina (Maltaria Pampa; Lambic AS; Hohneck Sociedade Anônima - subitens 2.1.3, 2.1.6 e 2.1.7 do TVF).

3) Dar provimento ao recurso voluntário para afastar a tributação dos lucros auferidos na controlada Dahlem S/A (item 2.1.8 do TVF).

4) Dar provimento parcial ao recurso voluntário quanto a tributação dos lucros auferidos pela empresa controlada Quinsa Luxemburgo (subitem 2.1.9 do TVF), para admitir a compensação do imposto comprovadamente pago no exterior, limitada aos tributos devidos no Brasil.

5) Negar provimento ao recurso voluntário quanto à compensação de prejuízos e quanto à incidência de juros sobre a multa

Maria Lucia Miceli - Redatora Designada

Declaração de Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias

Com todo respeito ao voto do eminente relator, Rogério Aparecido Gil, que entendeu por bem negar provimento ao Recurso Voluntário do Recorrente, Companhia de Bebidas das Américas, diverge-se do que restou ali decidido, pelas razões que se passa a expor.

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal (fls. 1.965 e seguintes), devidamente autorizado por MPF, a fiscalização constatou supostas infrações cometidas pelo Recorrente, em especial no que tange à tributação dos lucros das suas controladas no exterior.

Pelo TVF, pode-se observar que autuação se baseou nas seguintes empresas com domicílio no exterior, nas quais a Recorrente tem participação no capital social:

1) **Labatt Holding** - empresa sediada na **Dinamarca**, sendo a Recorrente detentora de 99,998% da participação societária. A acusação fiscal parte do pressuposto de que referida empresa seria constituída na forma de sociedade limitada e, por isso, aos olhos da fiscalização, não estaria *"enquadrada no item 05 do artigo 23 da CONVENÇÃO entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Dinamarca destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda"*.

Ainda, de acordo com a acusação fiscal, a Recorrente teria incorrido em erro ao apontar o lucro auferido por sua controlada no exterior, já que teria deixado de considerar os lucros auferidos pela empresa Labatt Brewing, sediada no Canadá. Assim, após discorrer sobre as participações societárias de cada uma das empresas e o respectivo lucro auferido por estas, a fiscalização argumentou que *"a diferença entre o valor disponibilizado pela autuada em sua DIPJ ano-calendário 2008, relativo aos supostos lucros da Holding Labatt APS Dinamarca, e*

os lucros de sua única controlada, Labatt Brewing Canadá (R\$1.251.583.096,75), no montante de R\$961.959.792,61, rateado conforme sua participação na empresa canadense de 99,998%, resultado em um lucro tributável de R\$961.940.553,41, foi autuado no presente processo."

2) **Brahma Canadá** - Empresa comercial, sediada no **Canadá**, sendo a recorrente detentora de 100% do seu capital social. Contudo, em análise aos documentos apresentados pela Recorrente, a fiscalização constatou que a referida empresa incorreu em prejuízos no período fiscalizado e, por isso, não havia "resultado a ser oferecido à tributação".

3) **Maltaria Pampa** - Empresa sediada na **Argentina**, com participação da Recorrente em 60% do capital social (sendo os outros "40% também pertencentes ao grupo"). Ao constatar que houve lucro líquido auferido por aquela empresa no ano de 2008, no valor de R\$221.002.604,74, a fiscalização constatou que, *"tendo em vista a participação da fiscalizada na empresa argentina de 60%, há um lucro a ser disponibilizado no Brasil, no valor de R\$132.061.562,84"*

4) **Goldensand Comércio e Serviços Sociedade Unipessoal, Ltd.** - Empresa sediada na **Ilha da Madeira, Portugal**. A fiscalização, entretanto, verificou que a referida entidade consolida os resultados de suas controladas, que "estão sediadas no Brasil, não havendo, portanto, lucro a ser disponibilizado".

5) **AMBEV International** - Empresa sediada nas **Ilhas Cayman**, com participação da Recorrente em 100% do capital social. A fiscalização, ao ter respondido o seu questionamento quanto à discrepância do valor do lucro líquido da entidade e o lucro disponibilizado, constatou que *"o lucro de R\$2.895.603,42 é o lucro da empresa caymanesa, calculado de acordo com a legislação tributária brasileira, resultado, dessa forma, em num (sic) lucro líquido ajustado pelo RTT"*.

Argumentou, contudo, a fiscalização, invocando o artigo 6º da IN SRF 213/2002, pela impossibilidade de ajuste do lucro com base no RTT, *"por serem essas normas estritamente tributárias."* Assim, concluiu que a Recorrente *"deveria ter disponibilizado um lucro, relativo à Ambev Itl. Cayman, de R\$46.378.803,42, restando, portanto, um valor de R\$43.483.200,00 a ser autuado (...)"*.

6) **Lambic AS** - Empresa com sede na **Argentina**, sendo a Recorrente detentora 87,10% do capital social (*"os restantes 12,90% também pertencem ao mesmo grupo"*). A fiscalização conclui que a empresa, em que pese ter declarado lucro auferido no período, *"não disponibilizou nada ao fisco brasileiro. Portanto, há um lucro a ser disponibilizado no Brasil, proporcional à participação da fiscalizada na empresa argentina, ou seja, R\$249.402.598,55"*.

7) **Hohneck Sociedade Anônima** - Empresa com sede na **Argentina**, sendo a Recorrente detentora 50,69% do capital social (*"os restantes 49,31% também pertencem ao mesmo grupo"*). A fiscalização afirma que a referida empresa teve lucro no período, mas este não foi oferecido à tributação no Brasil. Assim, aduz que *"o lucro a ser disponibilizado relativo a resultados auferidos pela empresa argentina é de 53.091.223 Pesos X 0,677391 (taxa de conversão Peso/Real em 31/12/2008), ou seja, R\$35.963.516,64."*

8) **Dahlen S/A** - Empresa com sede no **Uruguai**, sendo a Recorrente detentora 100% do capital social. A fiscalização afirma que constatou uma discrepância nas declarações da Recorrente, que, em um primeiro momento, havia declarado que a entidade

uruguaia teria incorrido em prejuízo no período, mas que, pelos demonstrativos analisados, a referida empresa teve, em verdade, lucro no período.

A fiscalização aduz, ainda, que a Recorrente não respondeu às intimações para justificar a discrepância levantada, existindo, portanto, *"um total autuado neste processo de R\$4.605.151,52"*.

9) **Quilmes Industrial SA - Quinsa** - Empresa com sede em **Luxemburgo**, sendo a Recorrente detentora 42,43% do capital social (*"o restante das participações detido pelo mesmo grupo empresarial"*). A fiscalização apurou discrepâncias nas declarações da Recorrente e, por isso, após ter recebido os devidos esclarecimentos do contribuinte, entendeu que *"a empresa deveria ter disponibilizado ao fisco brasileiro R\$493.092.185,83 e não R\$431.726.685,11 devendo portanto a diferença de R\$61.365.500,72 ser adicionada à base de cálculo do presente Auto de Infração."*

Pelo o que restou acima demonstrado, para fins didáticos, as matérias de mérito substanciais aqui tratadas, das quais, na maioria, se diverge do ilustre relator, podem ser divididas da seguinte forma:

i) Aplicação dos tratados para evitar a dupla tributação assinados pelo Brasil com a Dinamarca (Decreto Presidencial nº 75.106, de 20/12/1974) e com a Argentina (Decreto nº 87.976, de 22 de Dezembro de 1982), em detrimento do que preconiza o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Empresas **Labatt Holding; Maltaria Pampa; Lambic AS; Hohneck Sociedade Anônima**.

i.i) Peculiaridade do Tratado firmado com a Dinamarca, tendo em vista a existência do item 05, do artigo 23, que tem a seguinte redação: *"Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado"*. Empresa **Labatt Holding**.

i.ii) Supostos erros cometidos pela fiscalização: a) impossibilidade de questionamento do lucro apurado pela investida no exterior; b) inexistência de diferença tributada a menor, c) descon sideração dos impostos pagos no exterior.

ii) Diferença apurada pela fiscalização nos lucros supostamente auferidos pela empresa **Dahlen S/A**, tendo em vista que o Recorrente afirma que, no exercício financeiro autuado (2008), houve prejuízo da entidade. Portanto, não haveria base para tributação.

iii) Diferença apurada no lucro auferido pela empresa **Quilmes Industrial SA - Quinsa**, uma vez que o Recorrente alega que houve erro da fiscalização ao aplicar o que dispõe a IN 213/02.

iii.i) descon sideração dos impostos pagos no exterior.

Assim, analisar-se-á a seguir os "temas" acima listados de forma apartada e na ordem em que foram apresentados.

ITEM "i" - DA APLICAÇÃO DOS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO EM DETRIMENTO DO QUE PRECONIZA O ARTIGO 74 DA MP 2158-35/2001.**DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS E DAS PREMISSAS PARA ANÁLISE DA DEMANDA.**

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

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

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

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

Historicamente, o Estado brasileiro, desde o início da cobrança do Imposto sobre a renda, que se deu em 1924, através do Decreto nº 16.581/24, sempre tributou a renda auferida no território nacional (critério da territorialidade), ou seja, o Imposto sobre a renda não alcançava os rendimentos e ganhos obtidos no exterior, independente do grau de vínculo (sucursal, filial, empresas coligas ou controladas) da entidade localizada em outro país com a entidade brasileira.

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (destacou-se)

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

Assim, foi editada a MP 2.158/2001, que em seu artigo 74 determinava que *"os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma de regulamento"*.

Neste ponto, se vale, mais uma vez, dos ensinamentos de Marciano Seabra de Godoi, que, após discorrer sobre a edição daquela MP, assim se posiciona sobre a mudança legislativa então ocorrida:

"Portanto, a primeira data-base definida para a imputação dos lucros foi 31 de dezembro de 2002. Menos de três meses antes dessa data, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa 213. No art. 7º dessa Instrução Normativa, determinou-se que a tributação dos lucros auferidos no exterior se realizasse por intermédio dos ajustes dos valores dos investimentos conforme o método da equivalência patrimonial. Nos termos do parágrafo 1º do art. 7º, 'os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados

no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL'. Segundo o art. 8º da mesma Instrução Normativa, os lucros decorrentes dos investimentos que a legislação comercial (lei das Sociedades por ações) não mandar avaliar pelo método de equivalência patrimonial continuariam a ser tributados pelo imposto brasileiro somente na proporção em que ocorresse sua disponibilização (crédito ou pagamento do lucro) para a empresa investidora". (GODOI, Marciano de Godoi. A Nova Legislação sobre Tributação de Lucros Auferidos no Exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do Diálogo Institucional Estabelecido entre o STF e os Poderes Executivos e Legislativo da União. In Grandes questões atuais do direito tributário. 18º Volume. São Paulo: Dialética, 2014. Pág. 282 e 283).

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

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

Ementa: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS ("31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO"). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações

(Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001. (ADI 2588, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, DJe-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014 EMENT VOL-02719-01 PP-00001)

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

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

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

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

No que importa para o caso em análise, como se verifica do quadro acima, o Supremo Tribunal Federal não chegou a uma maioria vinculativa no que tange aos lucros de controladas não domiciliadas em “paraíso fiscal”, nem para com lucros de coligadas domiciliadas em “paraíso fiscal”. Está-se diante de lucros de controladas não domiciliadas em “paraíso fiscal”. Como se sabe, contudo, mesmo não havendo um efeito vinculante, neste ponto, na decisão do STF, a este órgão é defeso se manifestar sobre constitucionalidade de norma legal, conforme Súmula CARF nº 2.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

A normatividade emergente dos tratados internacionais, dentro do sistema jurídico brasileiro, permite situar esses atos de direito internacional público, no que concerne à hierarquia das fontes, no mesmo plano e no mesmo grau de eficácia em que se posicionam as leis internas do Brasil. A eventual precedência dos atos internacionais sobre as normas infraconstitucionais de direito interno brasileiro somente ocorrerá - presente o contexto de eventual situação de antinomia com o ordenamento doméstico -, não em virtude de uma inexistente primazia hierárquica, mas, sempre, em face da aplicação do critério cronológico (lex posterior derogat priori) ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes.

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Fixadas essas premissas, se analisará a seguir a motivação da autuação e se assiste razão ao Recorrente quando alega que, no presente caso, deve prevalecer o que dispõem os Tratados firmado entre a República Federativa do Brasil e a Dinamarca (Decreto Presidencial nº 75.106, de 20/12/1974) e a Argentina (Decreto nº 87.976, de 22 de Dezembro de 1982), em detrimento do que preceitua a legislação interna que regula a tributação dos lucros de controladas e coligadas domiciliadas no exterior.

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

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

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

(...)

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

O termo de verificação fiscal, com base na documentação carreada nos autos, afirma que, *"conforme organogramas da empresa (doc.Organograma.pdf), a Ambev possuía, em 2008, no exterior, 7 controladas diretas"*.

E esta informação é confirmada pelo próprio Recorrente, desde a peça de ingresso (Impugnação), quando aduz que *"a autuação tem por base exclusivamente a disponibilização ficta dos lucros auferidos por controladas da Impugnante no exterior"*.

Assim, no presente Auto de Infração, no item ora em análise, não se tem dúvida de que a obrigação tributária em discussão tem nascimento nos lucros auferidos por controladas (investidas) domiciliadas na Dinamarca e na Argentina de empresa domiciliada em território nacional (investidora).

Por outro lado, nos termos da IN RFB nº 1.037/2010 (inclusive suas alterações posteriores), a Dinamarca e a Argentina não são considerados como paraísos fiscais pela Receita Federal do Brasil. No que tange à Dinamarca, cumpre esclarecer que, nos termos do artigo 2º, inciso III, daquele Decreto, a Receita Federal considera como regime fiscal privilegiado *"o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company"*. Contudo, este entendimento, em nada muda o que até aqui restou demonstrado, uma vez que a Dinamarca não é considerada um paraíso fiscal.

E a pergunta que precisa ser respondida para a solução do presente caso é: tendo em vista os tratados para evitar a dupla tributação firmados entre o Brasil e a Dinamarca (Decreto Presidencial nº 75.106, de 20/12/1974) e com a Argentina (Decreto nº 87.976, de 22 de Dezembro de 1982), teria o Estado brasileiro competência para tributar riqueza (lucro) produzida no outro Estado signatário daqueles Tratados?

Para responder ao questionamento feito, não se pode olvidar que, como se depreende do TVF, a fiscalização motivou a lavratura do Auto de Infração, após afastar a aplicação dos Tratados ao presente caso, pelo fato de que o disposto no artigo 74 da Medida Provisória 2.158-35/2001 autoriza a tributação, uma vez que *"a pretensão do fisco brasileiro não recai sobre o contribuinte domiciliado no país com o qual o Brasil tem um Tratado para Evitar a Dupla Tributação (TDT), mas, sim, sobre o lucro auferido no exterior (variação patrimonial) pela controlada/coligada brasileira, por intermédio de sua controlada/coligada domiciliada no exterior e que se considera disponibilizado na data do balanço, conforme art. 74 da MP 2.158-35."*

A fiscalização argumentou, ainda, no mesmo TVF, que *"a legislação pátria, quando determina que os lucros auferidos no exterior por controladas domiciliadas em outros*

Estados sejam adicionados ao lucro líquido da matriz, controlada ou coliga brasileira, permite que o Estado contratante (Brasil) exerça o direito de tributar seu próprio residente, que é a controladora brasileira (AMBEV), segundo as disposições inerentes à matéria em sua legislação doméstica".

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

Contudo, pela leitura do artigo 7º do Tratado firmado entre a República Federativa do Brasil com a Dinamarca e com a Argentina (que tem praticamente a mesma redação, apesar de o Tratado firmado com a Dinamarca ter uma peculiaridade, que será analisada posteriormente), não há dúvidas de que o Brasil está impedido (norma de bloqueio), pelo princípio da residência, de tributar lucros auferidos em sociedades independentes (mesmo que seja controlada direta), domiciliadas naqueles países.

Veja-se a redação do Decreto Presidencial nº 75.106, de 20/12/1974 - Tratado Brasil-Dinamarca:

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. quando uma empresa de Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado, serão Contratante a esses estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de administração e os encargos gerais de direção assim realizados.

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

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente

Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste artigo.

O tratado firmado com a Argentina (Decreto nº 87.976, de 22 de Dezembro de 1982) tem a mesma previsão:

ARTIGO VII

Lucros das empresas

Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

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

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

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

Parece-nos correto asseverar, com apoio em Klaus Vogel, que há no art. 7º, parágrafo 1º duas normas jurídicas: (i) se uma empresa residente em um dos Estados contratantes exerça uma atividade e dela auferir lucros, então apenas o Estado de residência daquela empresa poderá tributá-los (regra geral); e (ii) se uma empresa exercer suas atividades no outro Estado por meio de um estabelecimento permanente aí situado, então esse Estado (e não o Estado de residência) poderá tributar lucros,

mas unicamente na medida em que forem imputáveis ao estabelecimento permanente (regra de exceção). (...)

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

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

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

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

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

Mas, podem ser tributados dividendos fictos?

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

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

§ 7º. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão

considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mais.

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

ARTIGO 10

Dividendos

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

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

no que diz respeito aos lucros dos quais se originaram os dividendos pagos.

3. O termo "dividendos", empregado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição; ações de empresas mineradoras; partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, **bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado em que reside a sociedade que realiza a distribuição.**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Por outro lado, seja como **corolário** do que se deduziu, seja pela **interpretação e aplicação direta do art. 10** dos tratados em jogo, fica evidenciado claramente o seguinte: o art. 10 do Tratado*

Brasil-Holanda e o art. 10 do Tratado Brasil-Argentina são inaplicáveis sobre o suporte fático em dissídio.

Não vejo como se possa dar interpretação diversa.

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

Reitero-as.

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

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

Criticando a posição adotada na Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2013, Marcus Lívio Gomes e Renata S. Cunha Pinheiro são taxativos quando afirmam pela impossibilidade de tributação dos lucros das empresas controladas, que estejam sediadas em países que firmaram Tratado para evitar a dupla-tributação com o Brasil, como no presente caso. Veja-se o entendimento exarado por aqueles autores:

Sustentou-se na Solução de Consulta que o art. 74 da MP 2.158/2001 previa a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior, de forma que a norma interna estaria incidindo em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

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

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

(...)

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

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

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

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

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

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS

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

1. Afasta-se a alegação de nulidade dos acórdãos regionais ora recorridos, por suposta irregularidade na convocação de Juiz Federal que funcionou naqueles julgamentos, ou na composição da Turma Julgadora; inoccorrência 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 exegetica 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 vigente é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art.

98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, caput da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial. (REsp 1325709/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/04/2014, DJe 20/05/2014) (destacou-se)

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

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

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

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

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONFLITO DE NORMAS. ART. 74, CAPUT, DA MP Nº 2.158-35/2001. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. PREVALÊNCIA DA NORMA VEICULADA NOS TRATADOS. TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA DOS LUCROS NO PAÍS DE DOMICÍLIO. REAVALIAÇÃO POSITIVA DOS INVESTIMENTOS EM CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. NEUTRALIDADE DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL PARA FINS FISCAIS. ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DL Nº 1.598/1977. 1. Em matéria tributária, dispõe o art. 98 do CTN que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. A doutrina adverte quanto à imprecisão técnica do dispositivo, porquanto não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se

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

da MP nº 2.158-35, que determina a adição dos lucros obtidos pela empresa controlada no exterior, para o cômputo do lucro real da empresa controladora, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, deve prevalecer a norma do art. 7º dos Decretos nº 762/1993 e nº 85.985/1981, a fim de evitar a tributação dos lucros das empresas controladas pela impetrante na China e na Itália. (TRF4, APELREEX 2003.72.01.000014-4, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, D.E. 23/09/2015) (destacou-se)

*IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NO EXTERIOR. Considerando que as disposições dos **Tratados Internacionais Tributários** prevalecem sobre as normas de Direito Interno (conforme disposto no art. 98 do CTN e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema - REspº 1.325.709/RJ e REsp 1161467/RS), é descabida a cobrança de IRPJ e de CSLL sobre os lucros auferidos por empresa controlada situada no exterior. (TRF4, AC 2008.71.08.006698-0, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, D.E. 21/03/2016) (destacou-se)*

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

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

2 - O regime de CFC do Brasil do art. 74 da MP 2.158/01 considera transparente as controladas no exterior (entidade transparente ou pass-through entity): considera como auferidos pela investidora no País os lucros da investida no exterior; são os lucros em dissídio. Isso é considerar auferidos os lucros no exterior pela investidora no País, por intermédio de suas controladas no exterior. Não é o mesmo que ficção legal: é parença com a consideração do lucro de grupo societário (tax group regime). O art. 7º do Tratado Brasil-Holanda é norma de bloqueio: define competência exclusiva para tributação dos lucros da sociedade residente num Estado contratante a este

Estado. Regra específica em face de regra geral. A não aplicação da norma de bloqueio do art. 7º aos lucros em dissídio seria simplesmente desconsiderar, no âmbito de tratado, a personalidade jurídica da sociedade residente na Holanda. No mesmo sentido, bastaria um dos Estados contratantes proceder a uma qualificação a seu talante do que (não) sejam lucros de controlada residente noutro Estado contratante, para frustrar norma de tratado que as partes honraram respeitar. Intributabilidade com o IRPJ dos lucros em discussão, pela aplicação do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda.

IRPJ, CSLL - LUCROS DE COLIGADA NA ARGENTINA - ADI 2.588-DF

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

CSLL - LUCROS DE CONTROLADAS NA HOLANDA - TRATADO

Sofrem incidência da CSLL os lucros das pessoas jurídicas controladas sediadas na Holanda.

MULTA ISOLADA - CONCOMITÂNCIA - MULTA PROPORCIONAL

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

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2005, 2006

PROCESSUAL - PRECLUSÃO. A impugnação deve trazer todos os argumentos e provas necessários à defesa do contribuinte, ressalvadas, apenas, as hipóteses descritas no art. 16 do Decreto 70.235, sob pena de preclusão.

LUCROS APURADOS POR COLIGADA NO EXTERIOR. ADI 2.588 E A INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DA MP 2.158-35. Tratando-se de lucros apurados por coligada estabelecida no exterior, em país que não preveja tributação

favorecida, há que prevalecer o entendimento do Supremo quando do julgamento da ADI 2.588, inclusive em respeito ao art. 62 do RICARF.

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

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

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

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

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

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

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

ITEM "i.i" - PECULIARIDADE DO TRATADO FIRMADO COM A DINAMARCA.

Em que pese toda a argumentação tecida até aqui, que demonstra a inaplicabilidade do artigo 74, da MP 2.158/01, quando vigente tratado assinado pelo Brasil para evitar a dupla tributação, nos casos dos tratados "modelo OCDE", deve-se ressaltar uma peculiaridade do Tratado firmado com a Dinamarca, cujo texto tem um dispositivo expresso,

que afasta por completo a pretensão do fisco federal em alcançar os lucros auferidos por entidade controlada com domicílio naquele país europeu.

Neste sentido, veja-se a redação do artigo 23, item 05 do Decreto Presidencial nº 75.106/74:

"Os lucros não distribuídos de uma sociedade anônima de um Estado Contratante cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por um ou mais residentes de outro Estado Contratante não são tributáveis no último Estado".

Como se depreende do Termo de Verificação Fiscal, que traz os fundamentos e argumentos que embasaram a autuação, o agente autuante afastou a aplicação do citado dispositivo, uma vez que considerou a que empresa Labatt Holding seria uma Ltda. e não uma S/A. Transcreve-se o que constou daquele Termo:

Esta empresa é uma Anpartsselskab - Aps: equivalente a empresa Ltda e não uma S.A. (conforme o 5.º ad/Artigo 23, parágrafo 5 da referida convenção: o termo "Sociedade Anônima" como usado no parágrafo 5 do Artigo 23 corresponde ao termo dinamarquês "Aktieselskab", ao brasileiro "Sociedade Anônima" e ao francês "Société Anonyme") e, portanto, não enquadra no item 5 do art. 23 da CONVENÇÃO entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Dinamarca destinada a evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a renda. (...)

Contudo, o Recorrente, para afastar esse argumento da fiscalização, trouxe aos autos documentação que comprova que, em 11/12/2008, ou seja, antes de encerrado o exercício autuado (2008), aquela entidade foi transformada em uma sociedade anônima, nos termos da legislação dinamarquesa.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, entretanto, entendeu que, pelo fato de o contribuinte não ter acostado aos autos a tradução juramentada em português dos documentos que supostamente comprovariam aquela transformação societária, não estaria caracterizado que a Labatt Holding seria uma S/A. Veja-se trecho do acórdão neste sentido:

No caso vertente, a fiscalização indica que a norma ventilada no item 5 do art. 23 do T2T Brasil – Dinamarca não se aplicaria aos lucros auferidos Labatt Holding, vez que tal empresa não se qualificaria como uma sociedade anônima dinamarquesa (fls. 1.966). O Impugnante, por sua vez, indica que a Labatt Holding teria sido transformada, em 11/12/2008, em uma sociedade anônima ("Aktieselskab - AS"), segundo a legislação dinamarquesa, conforme ata que estaria sendo anexada (doc. 3) e segundo constaria de suas demonstrações financeiras auditadas pela Deloitte Touche Tohmatsu (doc. 4). Logo, imperiosa a análise de tais documentos, para verificar-se se efetivamente restou comprovada a transformação da Labatt Holding de uma ApS em uma AS.

A ata anexada às fls. 2.105/2.106 não é bastante para comprovar efetivamente a alegada transformação da natureza jurídica da Labatt Holding, pois tal documento está redigido em língua estrangeira (provavelmente, em dinamarquês, seguido de suposta tradução livre em inglês) e não se encontra acompanhado de tradução juramentada, conforme exige o art. 157 do Código de Processo Civil vigente quando da apresentação da impugnação (disciplina mantida no vigente CPC – art. 192, parágrafo único da Lei nº. 13.105, de 16 de março de 2015):

“Art. 157. Só poderá ser junto aos autos documento redigido em língua estrangeira, quando acompanhado de versão em vernáculo, firmada por tradutor juramentado.”

Ademais, ainda que o documento mencionado no parágrafo precedente estivesse traduzido para o vernáculo, permaneceria incomprovado o registro público da alteração de natureza jurídica aventada.

O relatório da Deloitte Touche Tohmatsu (fls. 2.108/2.122), que evidentemente não seria um elemento bastante para comprovar cabalmente a transformação da natureza jurídica da Labatt Holding, também está redigido em língua estrangeira, não tendo sido acostada aos autos a competente tradução juramentada. Assim, este relatório também não pode ser considerado como um elemento válido de prova para comprovar que a Labatt Holding foi transformada para uma Aktieselskab – AS.

Assim, não é possível reconhecer-se que a Labatt Holding – ApS foi efetivamente transformada em uma sociedade anônima dinamarquesa.

Destaque-se, apenas a título informativo, que a eventual superação do requisito formal apontado pela fiscalização como bastante para afastar a aplicação da norma veiculada no item 5 do art. 23 do T2T Brasil – Dinamarca (a Labatt Holding não seria uma sociedade anônima dinamarquesa) não acarretaria a imediata impossibilidade de tributar no Brasil os lucros não distribuídos pela Labatt Holding, pois, para a aplicação de tal norma ao caso vertente, poderia ser pertinente a análise de outras condições, ainda que não abordadas expressamente pela fiscalização, como bem aponta o Acórdão CARF nº. 1401-001.620 (processo administrativo nº 19515.005604/2008-36): (...)

Com toda venia, se a aplicação do item 05, do artigo 23 do Tratado Brasil Dinamarca fosse essencial para afastar a tributação, pelo Brasil, dos lucros auferidos por controlada domiciliada naquele país europeu, o que se admite apenas em caráter subsidiário, não está correta a interpretação dada pelo agente autuante, que foi acompanhada pela DRJ. Explica-se.

A Recorrente, em que pese não ter apresentado, em um primeiro momento, a tradução juramentada em português dos documentos que comprovariam a transformação

societária, como a própria DRJ afirmou, juntou aos autos documentos em língua estrangeira (Dinamarquês), com a tradução livre em inglês.

Contudo, face as conclusões da DRJ, a Recorrente, quando da apresentação do Recurso Voluntário ora analisado, acostou aos autos a tradução juramentada daqueles atos societários. Neste sentido, cita-se os seguintes documentos:

1) documento de fl. 5.484: "Ata da Assembléia Geral de Acionistas", realizada em 11/12/2008, na qual se depreende do item 2, das deliberações, que houve *"decisão sobre a conversão do estado legal da Empresa de uma ApS dinamarquesa para uma A/S dinamarquesa"*.

2) documento de fls. 5.503: certidão emitida pela "Direção Geral da Indústria, Comércio e Sociedades da Dinamarca", na qual a autoridade atesta que *"A sociedade foi transformada em Sociedade A/S (Sociedade por ações) com cadastro de Pessoa Jurídica CVR-nr 27508545"*.

Portanto, seja pela análise da documentação apresentada em Impugnação Administrativa, seja por aquela documentação apresentada no Recurso Voluntário, não há outra conclusão a se chegar: antes de encerrado o ano-calendário de 2008, a empresa Labatt Holding se transformou em uma sociedade anônima e, por isso, a referida empresa cumpria, à época dos fatos geradores, todos os requisitos preconizados pelo artigo 23, item 05 do Tratado firmado com a Dinamarca (Decreto Presidencial nº 75.106/74).

Assim, não há que se falar em tributação, pelo Brasil, dos lucros auferidos pela empresa com sede na Dinamarca, sob pena de se estar infringindo frontalmente o tratado firmado e vigente pela República Federativa do Brasil, com as consequências que esse tipo de ato pode acarretar, em especial aos negócios e operações das empresas nacionais no exterior.

Assim, por todo aqui exposto, neste ponto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado e, por consequência, afastar a tributação pelo IRPJ e CSLL dos lucros auferidos pelas empresas controladas da Recorrente com domicílio na Dinamarca e na Argentina, quais sejam: **Labatt Holding; Maltaria Pampa; Lambic AS; Hohneck Sociedade Anônima.**

Ressalte-se, assim, tendo em vista que, no presente voto, acatou-se os argumentos principais apresentados pela Recorrente, anulando-se o Auto de Infração na parte em que constituía créditos tributários de IRPJ e CSLL, tendo como base o lucro auferido pelas empresas controladas com sede na Dinamarca e na Argentina, não se analisará os argumentos subsidiários apresentados, que foram detalhados alhures no "item i.ii", exceto no que tange à *"impossibilidade de questionamento do lucro apurado pela investida no exterior"* e à comprovação do pagamento dos impostos no exterior, que serão melhor analisados ao longo deste voto.

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

Ainda que os argumentos apresentados acima sejam suficientes para desconstruir todas as ilações da fiscalização, quanto a possibilidade de se tributar os lucros de empresas com sede em países que firmaram Tratados para evitar a dupla tributação com o

Brasil, no caso da empresa Labatt Holding, com sede na Dinamarca, há um vício na autuação que necessita ser enfrentado.

É que, como se depreende do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização entendeu que, supostamente, estariam equivocadas as demonstrações contábeis da empresa dinamarquesa, sob o argumento de que, em síntese, seria indevida uma despesa de ágio registrada pela Labatt Holding e, por isso, o lucro desta entidade seria maior do que aquele registrado no balanço. Balanço este devidamente auditado por empresa independente.

Assim, no Auto de Infração foram constituídos créditos tributários, de acordo com o entendimento da fiscalização de como deveria ter sido apurado o lucro da empresa sediada na Dinamarca, mais especificamente: entendeu o douto fiscal que se aplicaria, naquela apuração, o que dispõe a legislação brasileira.

Este entendimento foi ratificado pelo acórdão proferido pela DRJ de São Paulo (SP), quando afirmou *"ser descabida a alegação de que a parcela pertencente à Impugnante dos lucros apurados no exterior pela empresa Labatt Holding, inclusive decorrentes da participação detida na empresa operacional Labatt Brewing Company Ltd. - Canada, deveriam ser oferecidos à tributação no Brasil segundo as disposições da lei dinamarquesa"*.

Em seu apelo (Recurso Voluntário de fls. 5.409 e seguintes), a Recorrente defende que *"tendo sido o resultado daquela empresa devidamente registrado em balanço auditado por empresa especializada de notória reputação que atestou estar o mesmo em conformidade com a legislação local, não é lícito à fiscalização simplesmente ignorar este balanço para, contrariando as normas e os critérios por ela própria adotados relativamente a todas as demais controladas da Recorrente, pretender tributar o lucro registrado no balanço da controlada indireta."*

E, neste ponto, também assiste razão ao Recorrente.

Como demonstrado ao longo deste arrazoad, o Fisco brasileiro, com a promulgação da Lei nº 9.259/95, mais especificamente com a redação dada ao artigo 25 deste diploma legal, abandona de vez o critério da territorialidade da tributação da renda, adotando o princípio da "tributação em bases universais" (TBU). Assim, independentemente de todas as discussões que se iniciaram a partir daí, não se pode desprezar a mudança do contexto e a possibilidade de a Fazenda Nacional fazer incidir tributos sobre a renda auferida por entidades com domicílio no exterior, mas ligadas às empresas brasileiras (fazendo-se a ressalva quanto às limitações quando existem Tratado para evitar Dupla Tributação, como explorado acima).

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

Para cumprir o primado da tributação com bases universais, ao Fisco Federal é franqueada apenas a possibilidade de verificar qual o lucro auferido pela empresa estrangeira, nos termos da legislação onde tem domicílio a entidade no exterior, mas nunca, reiterar-se,

contestar aquele lucro com base na legislação brasileira. Este é, inclusive, o comando do artigo 6º da Instrução Normativa nº 213/02. Veja-se a redação do dispositivo:

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

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

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

Por outro lado, não se sustenta a argumentação tecida no acórdão recorrido, no sentido de que "*como o art. 25, §2º, I, da Lei nº. 9.249/95, prevê que os lucros auferidos no exterior devem ser demonstrados segundo a legislação brasileira, parece evidente que o lucro a ser tributado no Brasil não deve ser apurado segundo as normas vigentes no país de domicílio da pessoa jurídica estrangeira*".

Esta conclusão, como se verifica ao longo do acórdão proferido, advém de uma interpretação literal o art. 25, §2º, I, da Lei nº. 9.249/95

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

(...)

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

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

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

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas

demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Veja-se que os dispositivos, como muito bem colocado no Recurso Voluntário apresentado, *"tratam de coisas e momentos diversos, pois enquanto o 'caput' determina que as demonstrações financeiras das controladas serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de domicílio, o § 2º apenas determina que, após a elaboração das demonstrações financeiras nos termos do 'caput', as contas e subcontas delas constantes sejam classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira"*.

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

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

(...)

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

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

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

Portanto, por ausência completa de competência do Fisco brasileiro de aplicar a legislação brasileira na apuração dos lucros auferidos pela empresa Labatt Holding, com sede na Dinamarca, não se sustenta, também com relação este ponto, a autuação que constituiu créditos tributários em face da Recorrente, após a apuração do lucro auferido pela controlada Labatt Holding com base na legislação brasileira.

ITEM "ii" - DO PREJUÍZO AUFERIDO PELA EMPRESA DAHLEN S/A, COM SEDE NO URUGUAI.

Neste ponto, como se depreende do Termo de Verificação Fiscal, o agente autuante afirma que, após análise dos demonstrativos apresentados pela própria Recorrente, verificou-se *"um resultado positivo, em 31 de outubro de 2008, de R\$4.477.430,52 após impostos, no valor de R\$127.721,00 (doc 'Dem Dahlen 2008'), perfazendo um total autuado neste processo de R\$4.605.151,52 (...)"*, em detrimento do prejuízo declarado em DIPJ.

Ainda, naquele TVF, pode-se verificar que o agente fiscal afirma que a Recorrente foi intimada a esclarecer a discrepância apresentada, mas pediu dilação do prazo anteriormente concedido, o que foi considerado excessivo pela fiscalização.

Contudo, desde a sua Impugnação, o Recorrente esclareceu que "*a demonstração financeira que apresenta o resultado positivo de R\$4.477.430,52 tem data diversa da considerada para a DIPJ, vez que abrange o período de Nov./2007 a Out./2008, conforme normas locais do país em que está localizada a empresa*". (resposta apresentada à fiscalização e acostada aos autos às fls. 2149 a 2154).

E, como não bastasse, a Recorrente acostou aos autos (fls. 2155 a 2170) o razão contábil de todo o período (janeiro a dezembro de 2008), no qual pode-se verificar que houve a apuração de prejuízo, não havendo que se falar em lucro passível de tributação naquele ano-calendário.

Deve-se pontuar, ainda, que a Recorrente afirmou, na resposta apresentada pela fiscalização, que incorreu em um equívoco no preenchimento da DIPJ, declarando um prejuízo menor do que o realmente apurado no período.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, no acórdão recorrido, aduziu, por sua vez, após afirmar que havia uma divergência entre a primeira e a segunda demonstrações financeiras apresentadas pelo Recorrente, que "*as alegações do contribuinte também são pífias, pois apenas se aponta que teria havido um equívoco no atendimento inicial à fiscalização. Em nenhum momento se aponta, e muito menos se comprova, qual seria a origem do aventado equívoco*".

Contudo, pela análise dos documentos acostados aos autos, em especial no documento denominado "*Estado de Situación Patrimonial al 31 de octubre de 2008*" (fl. 2155 a 2170), entende-se que assiste razão ao Recorrente.

Naquele documento, que não foi analisado pela fiscalização, tampouco pela DRJ, além de se ter demonstrado que a entidade uruguaia incorreu em prejuízo no período, pode-se acompanhar a evolução dos resultados em todo o período fiscalizado, para se concluir, ao final, que não houve a apuração de lucro e, sim, de prejuízo.

Não se pode olvidar que a Recorrente assume, como mencionado, tanto nas respostas à fiscalização, como nas defesas apresentadas, que se equivocou no preenchimento da DIPJ. Entretanto, por esta declaração não ter caráter constitutivo do crédito tributário, entende-se que deve prevalecer o que restou demonstrado através de documentação hábil e idônea, que, diga-se, em nenhum momento teve sua autenticidade contestada.

Assim, também neste ponto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para que reste decotado da autuação os valores relativos à empresa **Dahlen S.A.**, com sede no Uruguai, uma vez que esta incorreu em prejuízo no período autuado.

ITEM "iii" - DA DIFERENÇA APURADA NO LUCRO AUFERIDO PELA EMPRESA QUILMES INDUSTRIAL SA - QUINSA .

Neste ponto, não se discorda das conclusões a que chegou o ilustre relator, uma vez que entende-se que, em que pese o esforço argumentativo da Recorrente, esta não conseguiu demonstrar a diferença apurada no lucro auferido pela empresa **Quilmes Industrial SA - Quinsa** ou até mesmo o suposto erro da fiscalização ao aplicar o que dispõe a IN 213/02.

Contudo, não se coaduna com as conclusões do relator no que concerne à comprovação dos tributos pagos pelas controladas da Recorrente no exterior, como se demonstrará a seguir.

ITEM "iii.i" - DESCONSIDERAÇÃO DOS IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR.

Como se observa do Termo de Verificação Fiscal, o agente autuante, fazendo menção à resposta do contribuinte a uma intimação enviada pela fiscalização (item 16 do documento RI35-2 - fls. 602 e seguintes dos autos), afirma que o Recorrente declarou que havia impostos pagos no exterior e que estes deveriam ser compensados no Brasil. Demonstrou ainda, a fiscalização, que a Recorrente confirmou que não se valeu da compensação porque incorreu em prejuízo fiscal no ano-calendário de 2008.

E na resposta à intimação da Recorrente, esta detalhou os valores de impostos pagos no exterior, com a respectiva vinculação às empresas, suas controladas, com domicílio em outros países.

Contudo, mesmo tendo o contribuinte apresentado os comprovantes de pagamento dos impostos (comprovantes estes posteriormente acostados aos autos - ver fls. 3372 e seguintes), aquela fiscalização ignorou, ou melhor: não se manifestou acerca da possibilidade de compensação dos valores pagos, quando da lavratura dos Autos de Infração.

Invocada, em Impugnação, a necessidade/possibilidade de compensação dos valores dos impostos recolhidos no exterior, a douta DRJ determinou a realização de diligência pela DRF, para que, dentre outros quesitos, se verificasse se os documentos acostados aos autos *"foram considerados hábeis a comprovar o crédito neles referidos e, em caso positivo, identificar o valor passível de compensação no presente lançamento"*.

Na diligência realizada, entretanto, a douta fiscalização, invocando o artigo 26 da Lei nº 9.249/95, afirmou que *"os requisitos legais não foram cumpridos pela fiscalizada, restando a impossibilidade de alegar qualquer compensação de tributos supostamente pagos no exterior"*.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de São Paulo, por sua vez, no acórdão recorrido, indeferindo o pedido da Recorrente neste ponto, afirmou que esta não trouxe aos autos *"nenhuma legislação alienígena que evidencie que os documentos de arrecadação colacionados aos autos são os legalmente previstos para o recolhimento do imposto de renda estrangeiro"*. E, corroborando com as conclusões da diligência realizada, afirmou que *"não foram cumpridos os requisitos relativos ao reconhecimento dos documentos de arrecadação pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto"*.

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente, além de reiterar os argumentos quanto à possibilidade/necessidade de compensação dos valores recolhidos a título de imposto no exterior, acostou aos autos parecer emitido pela empresa de auditoria KPMG, em que restaram detalhados os recolhimentos, bem como restou esclarecido que houve o cumprimento da legislação para efeitos de compensação.

Pois bem.

Pela análise da documentação acostadas aos autos, dos argumentos lançados nas manifestações, Impugnação e Recurso Voluntário e no parecer emitido pela KPMG, entende-se que assiste em parte razão à Recorrente. Explica-se.

Consta dos autos, às fls. 3372/3583, farta documentação, em especial comprovantes de pagamentos dos impostos das controladas domiciliadas no exterior, bem como o demonstrativo da apuração daqueles impostos. Neste último caso, cita-se, apenas a título exemplificativo, a apuração dos resultados da empresa Quilmes Industrial SA - Quinsa de fls. 3.583, em que resta demonstrado os valores de impostos pagos pela empresa no ano-calendário de 2008.

Não se pode perder de vista, por outro lado, que o § 2º, do artigo 16 da Lei nº 9.430/96, dispensa, de forma expressa, a necessidade de atendimento ao requisito de "consularização" determinado pelo artigo 26 da Lei nº 9.249/95, 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"*.

Neste sentido, não se pode olvidar que consta dos autos documentação acostada pelo contribuinte (veja-se também os documentos de fls. 5538 a 6616), no qual, além das guias de pagamentos dos impostos no exterior, a Recorrente trouxe a legislação dos países, com tradução juramentada, em estrito atendimento ao citado comando do § 2º, do artigo 16 da Lei nº 9.430/96.

Por outro lado, mesmo tendo-se ciência de que o laudo produzido pela KPMG é unilateral e de alguma forma feito para atender "os interesses de quem o contratou", aquela auditoria, de renome internacional, ratificou o recolhimento dos impostos no exterior, quando analisou as guias que lhe foram apresentadas, cotejando-as com as respectivas legislações dos países de origem.

É temerário, assim, *data venia*, afirmar que a Recorrente não comprovou o recolhimento dos impostos nos países estrangeiros e, pior ainda, que não cumpriu com os requisitos exigidos na legislação para que haja a compensação com os valores devidos ao fisco brasileiro.

Contudo, em atendimento ao princípio da prudência, é salutar se confirmar os créditos de acordo com o que restou reconhecido pela auditoria da KPMG (parecer de fls. 5.518 a 5.537), que analisou os comprovantes de pagamento que lhe foram apresentados e identificou um crédito (imposto pago no exterior) de **R\$273.340.345,35 (duzentos e setenta e três milhões trezentos e quarenta mil trezentos e quarenta e cinco Reais e trinta e cinco centavos)**, em detrimento do que informado pelo contribuinte: R\$310.495.797,10. Confirma--se, neste sentido, as conclusões que constam daquele parecer:

Com base nos procedimentos de verificação descritos neste Laudo, concluímos que:

(i) Restaram verificados os comprovantes de arrecadação relacionados aos impostos sobre a renda quitados exterior apresentados até a data de emissão do presente Laudo (A), no montante de R\$ 273.340.345,35 de um total de R\$ 310.495.797,10 que correspondem a 98 documentos de

arrecadação do total de 114 que compõem o saldo de impostos que a Ambev demonstra terem sido quitados no exterior.

(ii) Ademais, do valor total constante nos 98 documentos de arrecadação levantados pela Ambev até a data de emissão do presente Laudo (R\$273.340.345,35), a quantia de R\$270.617.880,09 (99,00%) está suportada por documentos devidamente consularizados, conforme relacionados no Quadro 8.

(iii) Para o montante total de R\$ 2.722.465,27 constantes nos documentos de arrecadação para os quais a Ambev não nos apresentou a consularização até a data da emissão do presente Laudo, verificamos que tratam-se de documentos do Canadá e Uruguai, países cujas respectivas legislações e instruções das autoridades fiscais foram comentadas e anexadas (inclusive traduções) ao presente Laudo.

Veja-se no terceiro ponto da conclusão acima transcrita, por oportuno, que a diferença de R\$2.722.465,27, em que pese a documentação não estar devidamente consularizada, atendeu aos ditames do §2º, do artigo 16 da Lei nº 9.430/96 e, por isso, também dever ser reconhecida como passível de compensação.

Por todo exposto, mais uma vez pedindo venia por toda a divergência ora apresentada, neste ponto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reconhecer, como passível de compensação do tributo devido ao fisco brasileiro, o valor de R\$273.340.345,35 (duzentos e setenta e três milhões trezentos e quarenta mil trezentos e quarenta e cinco Reais e trinta e cinco centavos), referente a impostos pagos no exterior, determinando que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de domicílio do contribuinte promova a compensação, atentando-se, contudo, para que (i) o crédito ora reconhecido não seja utilizado em duplicidade em outras compensações eventualmente já efetivadas pelo contribuinte e (ii) que as compensações sejam vinculadas às respectivas empresas que efetuaram o recolhimento dos tributos no exterior, como restou detalhado no parecer da KPMG.

DAS CONCLUSÕES

Por tudo aqui exposto ao logo deste voto, ousa-se discordar do que restou decidido pelo ilustre conselheiro relator, para:

- DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado e, por consequência, afastar a tributação pelo IRPJ e CSLL dos lucros auferidos pelas empresas controladas da Recorrente com domicílio na Dinamarca e na Argentina, quais sejam: **Labatt Holding; Maltaria Pampa; Lambic AS; Hohneck Sociedade Anônima.**

- DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para que reste decotado da autuação os valores relativos à empresa **Dahlen S.A**, com sede no Uruguai.

- DAR PARCIAL PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para reconhecer, como passível de ser considerado com o tributo devido ao fisco brasileiro, o valor de R\$273.340.345,35 (duzentos e setenta e três milhões trezentos e quarenta mil trezentos e quarenta e cinco Reais e trinta e cinco centavos), referente a impostos pagos no exterior, determinando que a Delegacia da Receita Federal do Brasil de domicílio do contribuinte promova a compensação, atentando-se, contudo, para que (i) o crédito ora reconhecido não seja

utilizado em duplicidade em outras compensações eventualmente já efetivadas pelo contribuinte e (ii) que as compensações sejam vinculadas às respectivas empresas que efetuaram o recolhimento dos tributos no exterior, como restou detalhado no parecer da KPMG.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho

No trato da matéria principal, objeto deste processo, qual seja, o cálculo no Imposto de Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ de sociedade brasileira dos lucros de controlada no exterior, havendo tratado para evitar bi-tributação entre os países, já tive oportunidade de me manifestar quando do julgamento do processo 16682.722750/2016-10.

Naquela oportunidade, primeira em que apreciava o tema, concordei com a tese do ilustre relator, que entendeu que o artigo 7º do tratado entre o Brasil e a Holanda (Convenção modelo OCDE) impedia a incidência do artigo 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Dedicando-me com maior tempo ao estudo do tema, no entanto, cheguei a conclusão distinta daquela primeira, pelos fundamentos que passo a expor.

O Brasil integra a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), organização internacional que visa ao crescimento econômico duradouro, crescimento do comércio mundial, a estabilidade financeira, dentre outros, e que tem uma convenção modelo para impedir a dupla tributação entre estados.

Pronunciando-se sobre o assunto, o Comitê Fiscal da OCDE assim definiu dupla tributação:

O fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se de forma geral como o resultado da percepção de impostos similares em dois – ou mais – Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo.

Assim, dois Estados tributam, grosso modo, o mesmo fato gerador sobre a mesma pessoa jurídica.

Nesse sentido há que se diferenciar a dupla tributação jurídica da dupla tributação econômica. Enquanto a primeira impõe dupla tributação a um único contribuinte, a segunda tributa o mesmo rendimento, mas de contribuintes diversos¹

Pois bem, este mesmo Comitê, ao comentar o artigo 1º da convenção padrão assim esclareceu no item 23:

¹ GONTIJO, Danielly Cristina Araújo. *Bitributação internacional: as medidas internas e internacionais para evitá-la ou diminuí-la*. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 20 dez. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.51576&seo=1>>. Acesso em: 01 nov. 2018.

“23. A utilização de sociedades-base também pode ser tratada por meio de disposições que tratem de sociedades controladas no exterior. Um número significativo de países membros e não-membros atualmente adota essa legislação. Embora o objetivo desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas normas, agora internacionalmente reconhecidas como instrumento legítimo de proteção da base tributária interna, é que resultam na tributação, pelo Estado Contratante, do rendimento atribuído à participação de seus residentes em certas entidades estrangeiras. Argumenta-se, por vezes, com base em certa interpretação de disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de controladas estrangeiras entraria em conflito com essas disposições. Pelas razões expostas no parágrafo 14 do Comentário ao Artigo 7 e 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está de acordo com a redação das disposições. Também não se sustenta quando as disposições são interpretadas em seu contexto. Assim, embora alguns países entendam ser útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das controladas estrangeiras não entra em conflito com a Convenção, esse esclarecimento não se faz necessário. Admite-se que a legislação de controladas estrangeiras estruturada dessa maneira não é contrária às disposições da Convenção.

Portanto, a tributação imposta não é contrária ao acordo, por definição da própria Organização Internacional.

Além disso, o Brasil adotou medida interna e unilateral de permitir a compensação do tributo pago no exterior na proporção do valor oferecido à tributação no Brasil, conforme previsto no artigo 26 da Lei nº 9.249, de 1995, o que afastaria qualquer dúvida quanto à inexistência de dupla incidência.

Este é o entendimento que tem prevalecido na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se vê das seguintes ementas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ Anocalendário: 2006 LUCROS OBTIDOS POR MEIO DE CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÕES DESTINADAS A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.15835/2001. NÃO OFENSA. Não há incompatibilidade entre os Tratados Firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito. Os Tratados firmados pelo Brasil nessas matérias não impedem a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos por intermédio de suas controladas no exterior. (Acórdão nº 9101003.617, de 6 de junho de 2018, da 1ª Turma da CSRF)

Da mesma forma decidiram os acórdãos 9101-003.617 e 9101-003.616.

Assim, a regra do artigo 74 da citada medida provisória não contradiz ou ofende, em tese, aos tratados para evitar a dupla tributação, motivo pelo qual estou acompanhando a linha adotada pelo douto Relator, alterando meu entendimento sobre o tema.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho

Declaração de Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

Ao ser submetida à apreciação do colegiado a discussão da matéria relativa à tributação dos lucros de controlada no exterior pela empresa controladora no país quando vigente tratado para evitar bi-tributação entre os países ocorreu um intenso debate sobre o tema, mormente em face de que a turma havia se pronunciado sobre o mesmo tema, em julgamento recente, no julgamento do processo 16682.722750/2016-10.

Na análise daquele caso, a turma na atual composição, apreciando a matéria pela primeira vez acolheu, por maioria de votos, a tese do ilustre relator daquele processo, Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, no sentido de que o artigo 7º do tratado entre o Brasil e a Holanda (Convenção modelo OCDE) impedia a incidência do artigo 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Não obstante, nesta assentada, tendo sido aprofundados os estudos e discussões do colegiado sobre a matéria, acompanhei a maioria do colegiado no sentido de rever o posicionamento anterior, por concluir que inexistente ofensa aos tratados para evitar a dupla tributação na aplicação do art. 74 da MP. 2158/2001-35 para as empresas controladoras no Brasil sobre os lucros auferidos por suas controladas no exterior, nos moldes em que vêm decidindo a 1ª Turma da CSRF conforme se extrai das ementas colhidas, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

[...]

LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP Nº 2.158 35/2001. NÃO OFENSA. Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito. (Acórdão nº 9101-002.330, de 04 de maio de 2016, da 1ª Turma da CSRF)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

LUCROS OBTIDOS POR MEIO DE CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÕES DESTINADAS A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL

**EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74
DA MP Nº 2.158-35/2001. NÃO OFENSA.**

Não há incompatibilidade entre os Tratados Firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.

Os Tratados firmados pelo Brasil nessas matérias não impedem a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos por intermédio de suas controladas no exterior.

(Acórdão nº 9101-003.616, de 6 de junho de 2018, da 1ª Turma da CSRF)

Ante ao exposto, acompanho o relator e voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário neste ponto.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

Apesar do fundamentado voto do Relator, cabe divergir parcialmente do seu entendimento, para acompanhar a divergência consubstanciada no Voto Vencedor da Conselheira Maria Lúcia Miceli.

Entendo, contudo, pertinente me manifestar em relação ao tema da suposta antinomia entre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e as convenções para evitar a dupla tributação subscritas pela República Federativa do Brasil.

É que, em julgamentos anteriores, acompanhei a tese da impossibilidade de aplicação da tributação na forma do referido dispositivo normativo em relação aos lucros provenientes de pessoas jurídicas situadas em países com os quais o Brasil houvesse formalizado tal tipo de tratado.

A razão para tal entendimento se embasava exatamente no pressuposto de que haveria antinomia entre a norma pátria e as convenções internacionais, de modo que, fundado na aplicação do critério hermenêutico da especialidade (*lex specialis derogat legi generali*), dever-se-ia prestigiar o acordo firmado, inclusive, em observância ao disposto no art. 98 do CTN.

Refletindo mais profundamente sobre o tema, contudo, cheguei à conclusão da inexistência de antinomia entre o referido art. 74 e as regras trazidas pelas convenções firmadas pelo Brasil, nos moldes da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Em primeiro lugar, o objetivo a ser combatido pelos acordos e convenções é evitar a dupla tributação jurídica internacional, assim definida no capítulo introdutório dos “Comentários da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

“1. A dupla tributação jurídica internacional pode ser geralmente definida como a incidência de impostos comparáveis em dois (ou mais) Estados, sobre o mesmo contribuinte, em relação ao mesmo objeto durante períodos idênticos. Seus efeitos prejudiciais sobre a troca de bens e serviços e a movimentação de capital, tecnologia e pessoas são tão bem conhecidos que raramente se faz necessário dar ênfase à importância da remoção dos obstáculos apresentados pela dupla tributação ao desenvolvimento de relações econômicas entre países.

2. Há muito, os países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico reconhecem a conveniência de esclarecer, padronizar e confirmar a situação fiscal de contribuintes que exerçam atividades comerciais, industriais, financeiras, ou de qualquer outro tipo, em outros países por meio da aplicação por todos os países de soluções comuns para casos idênticos de dupla tributação.

3. Este é o principal propósito do Modelo de Convenção Tributária sobre Rendimento e o Capital da OCDE, que proporciona meios para solucionar de maneira uniforme os problemas mais comuns que surgem na área de dupla tributação jurídica internacional. Conforme recomendação do Conselho da OCDE, os países membros ao concluir ou revisar convenções bilaterais, deverão observar esta Convenção Modelo, segundo a interpretação apresentada nos Comentários e levar em consideração as ressalvas ali contidas, devendo suas autoridades tributárias seguir os Comentários, conforme de tempos em tempos modificados, e segundo suas observações ali contidas, quando da aplicação e interpretação das disposições de suas convenções tributárias bilaterais baseadas na Convenção Modelo”

Os mesmos Comentários (conforme o parágrafo 23 do comentário ao Artigo 1) deixam cristalina a possibilidade de legislação interna dos países disporem sobre a tributação de resultados sobre sociedades controladas no exterior, e da ausência de incompatibilidade entre tais disposições e a Convenção:

“23. A utilização de sociedades-base também pode ser tratada por meio de disposições que tratem de sociedades controladas no exterior. Um número significativo de países membros e não-membros atualmente adota essa legislação. Embora o objetivo desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas normas, agora internacionalmente reconhecidas como instrumento legítimo de proteção da base tributária interna, é que resultam na tributação, pelo Estado Contratante, do rendimento atribuído à participação de seus residentes em certas entidades estrangeiras. Argumenta-se, por vezes, com base em certa interpretação de

disposições da Convenção, como o parágrafo 1 do Artigo 7 e o parágrafo 5 do Artigo 10, que essa característica comum da legislação de controladas estrangeiras entraria em conflito com essas disposições. Pelas razões expostas no parágrafo 14 do Comentário ao Artigo 7 e 37 do Comentário ao Artigo 10, essa interpretação não está de acordo com a redação das disposições. Também não se sustenta quando as disposições são interpretadas em seu contexto. Assim, embora alguns países entendam ser útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das controladas estrangeiras não entra em conflito com a Convenção, esse esclarecimento não se faz necessário. Admite-se que a legislação de controladas estrangeiras estruturada dessa maneira não é contrária às disposições da Convenção.”

Semelhante disposição se encontra no comentário ao art. 7, que é exatamente a norma invocada para fundamentar a suposta antinomia:

“14. O propósito do parágrafo 1 é limitar o direito de um Estado Contratante de tributar os lucros das empresas do outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um estado Contratante de tributar seus próprios residentes segundo as disposições referentes a empresas estrangeiras controladas contidas em sua legislação interna, embora o imposto incidente sobre esses residentes possa ser calculado por referência à parcela dos lucros de empresa residente no outro estado Contratante atribuída à participação desses residentes na empresa. O imposto exigido dessa forma por um Estado de seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se poderá dizer que está sendo exigido sobre tais lucros (vide também o parágrafo 23 do Comentário ao Artigo 1 e os parágrafos 37 a 39 do Comentário ao Artigo 10).”

A convenção firmada pelo Brasil com a República Argentina segue o modelo da OCDE e, portanto, a sua interpretação deve levar em consideração os comentários acima transcritos.

Tal entendimento tem prevalecido no âmbito do CARF e da CSRF, sendo estabelecido que a tributação do art. 74 não incide sobre o lucro produzido pela empresa estrangeira, até porque a legislação pátria não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. O que se faz, por meio do referido dispositivo, é tributar a empresa nacional, consoante o critério da residência.

Como dito pelo Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto, no voto vencedor do Acórdão nº 1401-002.040, de 14 de agosto de 2017:

"Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pela empresa no exterior."

Deste modo, feitas as considerações acima, acompanho, neste aspecto específico, o Relator, no sentido da inexistência de incompatibilidade entre as normas do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e a Convenção firmada com a Argentina.

Acompanho, ainda, o Relator em relação à tributação dos lucros auferidos na controlada Dahlem S/A, pelas razões expostas no próprio Voto Vencido.

No mais, filio-me ao entendimento consignado no Voto Vencedor.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo