



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16561.000204/2007-18
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.650 – 1ª Turma
Sessão de 04 de julho de 2018
Matéria Tributação de lucros no exterior
Recorrentes COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV e FAZENDA NACIONAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2003

INSUFICIÊNCIA RECURSAL. DECISÃO RECORRIDA COM MAIS DE UM FUNDAMENTO INDEPENDENTE E AUTÔNOMO. RECURSO DEVOLVENDO APENAS UM FUNDAMENTO.

Resta caracterizada a insuficiência recursal na medida em que o recurso, ainda que demonstre a divergência na interpretação da legislação tributária em face de um dos fundamentos autônomos e independentes, não se mostra apto a afastar os demais fundamentos autônomos e independentes presentes no recurso.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS. DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. SEDE ANTERIOR NO URUGUAI.

Os resultados apurados e considerados disponibilizados enquanto a empresa mantinha sede no Uruguai não são afetados por acordo internacional firmado entre Brasil e Argentina.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCRO AUFERIDO POR CONTROLADA OU COLIGADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Os lucros auferidos por pessoa jurídica controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS EXTERIOR. RESERVA LEGAL.

Demonstrado que a legislação de origem, vigente no país de origem da controlada no exterior, exige reserva legal de lucros, o correspondente montante não deve ser adicionada à base de cálculo do tributo brasileiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer integralmente do Recurso Especial do Contribuinte, vencido o conselheiro Rafael Vidal de Araújo, que conheceu parcialmente do recurso, somente em relação à matéria exclusão do montante correspondente à reserva legal dos lucros apurados pela empresa sediada no exterior. No mérito, (i) em relação à aplicação do tratado Brasil-Argentina, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; e, (ii) em relação à exclusão do montante correspondente à reserva legal dos lucros apurados pela empresa sediada no exterior, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Viviane Vidal Wagner. Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, o conselheiro Demetrius Nichele Macei não votou quanto ao recurso fazendário, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza na reunião anterior.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura, substituído pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recursos especial interposto por **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**, bem como de recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em face do acórdão n. **1402-001.833** (doravante “acórdão *a quo*” ou “acórdão recorrido”), proferido pela então 2ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, 1ª Seção (doravante “Turma *a quo*”).

O caso trazido a esta e. CSRF diz respeito à suposta falta de adição à base de cálculo do IRPJ e da CSLL de lucros auferidas por empresas controladas pela recorrente residentes no exterior, notadamente Uruguai (país sem acordo de bitributação) e Argentina (país com o qual o Brasil celebrou acordo de bitributação). O acórdão a quo assim sintetizou os fatos envolvidos neste caso:

“Em 02/09/1999, a AMBEV adquiriu 100% das ações da empresa Hohneck S/A, situada no Uruguai, cujo capital social era de R\$ 10.000,00.

Em maio de 2002, a SKOL adquiriu ações da AMBEV, pelo valor de R\$ 9.999,99, efetuou uma integralização de capital no valor de R\$ 40.000,00 e fez um AFAC no valor de R\$ 575.285.996,93. A partir dessa operação a SKOL passou a deter 99,9991% da participação acionária da Hohneck S/A e a AMBEV 0,0009%.

Em julho de 2002, a Companhia Brasileira de Bebidas –CBB adquiriu ações da SKOL, no valor de R\$ 25.345,47 e efetuou um AFAC de R\$ 591.444.812,28. A participação acionária na Hohneck passou a ser a seguinte: SKOL 49,3082%; CBB 50,6909% e AMBEV 0,00001%.

No mesmo mês a Hohneck efetuou empréstimo à Julua Spain S.L, sediada nas Ilhas Canárias, Espanha. Esse mútuo resultou uma receita financeira (variação cambial ativa) no montante de R\$ 584.660.425,90.

Os balanços da Hohneck foram, desde sua aquisição por parte da AMBEV, efetuados em reais, até 18/11/2002. A partir dessa data os balanços foram feitos em Pesos Uruguaios tendo em vista que a empresa foi transformada em SAFI (Sociedad Financiera de Inversión).

Em 23/12/2002, a Hohneck foi transferida do Uruguai para a Argentina.

Em 31/05/2005, a empresa CBB é incorporada pela AMBEV.

Relata a autoridade fiscal autuante que, segundo balancete e balanço apresentados pela Contribuinte, a Hohneck apurou prejuízo fiscal nos anos de 1999, 2000 e 2001 e lucro no ano de 2002. Entretanto, por não ter sido apresentada a documentação que lastreou os registros contábeis, a fiscalização desconsiderou os prejuízos apurados nos anos de 1999, 2000 e 2001, observando ainda que alguns lançamentos contabilizados seriam “inverossímeis” ou “sem nenhum fundamento na contabilidade brasileira”.

A autoridade fiscal constatou, ainda, que não houve pagamento de “imposto sobre o patrimônio”, no Uruguai, assim como também não houve disponibilização de lucros no exterior por parte da AMBEV.

Concluiu então que, a alienação pela AMBEV de 99,9991% das ações da Hohneck para a SKOL configurou a hipótese prevista nos artigos 25 da Lei no. 9.249/95 e 1º da Lei no. 9.532/97, implicando na disponibilização de lucro no montante de R\$ 7.743.131,85 (item 2.5 do TVF), valor esse lançado pela Fiscalização e objeto do processo administrativo 16561.000197/2007-46.

Outrossim, considerando que no ano-calendário de 2002 a Hohneck teve um lucro de R\$ 363.026.564,70, atribuiu à AMBEV o valor tributável de R\$ 3.267,24, referente à sua participação acionária de 0,0009%, em razão da disponibilização desse lucro no final do exercício (art. 74 da MP 2.158-35/01) (item 2.7 do TVF), valor esse que também é objeto de cobrança nos autos do processo administrativo 16561.000197/2007-46.

Foi também lavrado em face da autuada (AMBEV), na condição de sucessora da CBB (incorporação ocorrida em maio de 2005), auto de infração referente a disponibilização do lucro auferido no exterior ao final do período (art. 74 da MP 2.158-35/01), cujo valor tributável apurado foi de R\$ 24.973.219,44, referente à participação acionária da CBB na Hohneck, de 50,6909% (item 2.6 do TVF), cobrança que integra o presente processo administrativo.

De se ressaltar que, o processo administrativo 16561.000197/2007-46 foi julgado pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção de julgamento do CARF em 08/08/2012, quando os membros do colegiado decidiram, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário da Contribuinte (Acórdão 1102-00.785, Relator Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé).

A Turma *a quo* negou, por unanimidade de votos, decidiu dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à compensação do saldo de prejuízos fiscais acumulados registrados na escrituração da empresa Hohneck, proferindo decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRATADOS INTERNACIONAIS. DUPLA TRIBUTAÇÃO. CONVENÇÃO BRASIL-ARGENTINA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. SEDE ANTERIOR NO URUGUAI.

Os resultados apurados e considerados disponibilizados enquanto a empresa mantinha sede no Uruguai não são afetados por acordo internacional firmado entre Brasil e Argentina.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCRO AUFERIDO POR CONTROLADA OU COLIGADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Os lucros auferidos por pessoa jurídica controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

DECADÊNCIA. ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO FISCAL. GLOSA NO APROVEITAMENTO DE CONTROLADA NO EXTERIOR.

A contagem do prazo legal de decadência para que o fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal deve ter início no período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido.

COMPROVAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO FISCAL DE CONTROLADA NO EXTERIOR. DEMONSTRAÇÃO FINANCEIRA.

O Fisco não poderia revisar valores constantes de balanço de empresa controlada estrangeira, que foram elaborados de acordo com as leis daquele País, sob o argumento de que os documentos apresentados pela controladora no Brasil não comprovavam o prejuízo apontado no balanço. Além disso, o legislador não exige qualquer documentação comprobatória além das demonstrações financeiras de filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior.

RESERVA LEGAL NO BALANÇO DE EMPRESA CONTROLADA NO EXTERIOR. MANUTENÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA OBRIGATORIEDADE DA CONSTITUIÇÃO DA RESERVA.

O valor da reserva legal não deve ser excluído dos lucros da filial de sociedade estrangeira estabelecida no Brasil que podem ser considerados automaticamente disponibilizados à sua matriz no exterior, se ela não comprovou a obrigatoriedade da constituição da reserva.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. A tributação reflexa segue a mesma linha decisória quanto ao decidido no IRPJ.

A PFN interpôs recurso especial em face da provimento parcial do recurso voluntário do contribuinte, alegando divergência jurisprudencial quanto à decadência do direito

do Fisco para a glosa de prejuízos fiscais acumulados registrados na escrituração da empresa Hohneck (**e-fls. 857 e seg.**). O referido recurso foi admitido por despacho (**e-fls. 874 e seg.**).

O contribuinte apresentou contrarrazões, em que requer não seja conhecido o recurso especial interposto pela PFN e, no mérito, requer o seu não provimento (**e-fls. 1022 e seg.**).

O contribuinte também manejou embargos de declaração e recurso especial em face do acórdão *a quo*.

Os embargos de declaração opostos pelo contribuinte foram admitidos por despacho (**e-fls. 1059 e seg.**) e acolhidos por acórdão proferido pela Turma *a quo*, que decidiu “sanar contradição entre o dispositivo e a fundamentação do acórdão n.1402-001.833 e ratificar a decisão no sentido da não exclusão da Reserva Legal ao montante do lucro considerado disponibilizado” (**e-fls. 1064 e seg.**), em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIO DE CONTRADIÇÃO ENTRE FUNDAMENTAÇÃO E DISPOSITIVO DA DECISÃO. RESERVA LEGAL NO BALANÇO DE EMPRESA CONTROLADA NO EXTERIOR. MANUTENÇÃO DECISÃO ANTE A FALTA DE COMPROVAÇÃO DA OBRIGATORIEDADE DA CONSTITUIÇÃO DA RESERVA.

O valor da reserva legal não deve ser excluído dos lucros da filial de sociedade estrangeira estabelecida no Brasil que podem ser considerados automaticamente disponibilizados à sua matriz no exterior, se ela não comprovou a obrigatoriedade da constituição da reserva.

Por sua vez, o recurso especial interposto pelo contribuinte requer a reforma dos acórdãos proferidos pela Turma *a quo*, apresentando divergência de interpretação em relação a dois temas: (i) “aplicação da Convenção firmada pelo Brasil e pela Argentina para Evitar a Dupla Tributação da renda”; (ii) “exclusão do montante correspondente à reserva legal dos lucros apurados pela empresa sediada no exterior” (**e-fls. 1084 e seg.**). O referido recurso foi integralmente admitido por despacho (**e-fls. 1214 e seg.**).

A PFN apresentou contrarrazões, em que requer não seja conhecido o recurso especial interposto pela contribuinte e, no mérito, requer o seu não provimento (**e-fls. 1220 e seg.**).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator

Conhecimento

Quanto ao recurso especial interposto pela PFN, requer o contribuinte o seu não conhecimento, por insuficiência recursal

Compreendo que assiste razão ao contribuinte.

Verifica-se que o acórdão recorrido baseou-se em mais de um fundamento autônomo para a afastar a glosa de prejuízos fiscais acumulados pela investida, separando-os, inclusive, em tópicos: (i) “decadência” e (ii) “comprovação dos prejuízos”, sendo que, neste, o acórdão recorrido compreendeu que (ii.i) “o Fisco não poderia revisar valores constantes de balanço de empresa estrangeira, que foram elaborados de acordo com as leis daquele País”, bem como que (ii.ii), pela análise da documentação apresentada pelo contribuinte, seria possível aferir a regularidade do prejuízo em questão.

Por oportuno, transcreve-se trecho do acórdão recorrido, *in verbis*:

“Glosa de prejuízos fiscais acumulados pela investida

Decadência

Insurge-se a Recorrente, ainda, alegando a impossibilidade de glosa dos prejuízos fiscais acumulados no período de 1999 a 2001, sob o argumento de que não poderia a fiscalização considerar o lucro registrado no balanço da Hohneck, tributando-o e, ao mesmo tempo, desconsiderar os prejuízos fiscais.

Manifesta-se contrária à referida glosa também sob a afirmação de que teria havido a decadência do direito do Fisco de realizá-la. Nada obstante, tece argumentos e anexa documentos para comprovar os prejuízos fiscais registrados, bem assim como pleiteia, no

mínimo, a exclusão do valor de R\$ 11.324.466,32 referente à reserva legal, constante do balancete da empresa Hohneck no mês de dezembro de 2001.

Aqui, merece razão a Recorrente quando afirma que a autoridade fiscal autuante não poderia em dezembro de 2007, pretender glosar os prejuízos auferidos nos anos de 1999, 2000 e 2001, porque já teria decaído esse direito.

Diversamente do que entendeu a decisão recorrida, a glosa dos prejuízos fiscais apurados entre 1999 e 2001, deveria ter se dado mediante lançamento, dentro do prazo decadencial de cinco anos a contar dos respectivos fatos geradores, tal como prescrito pelo art. 150 § 4o do CTN.

Outrossim, e por consequência de ser assim, o entendimento jurisprudencial deste Conselho é no sentido de que a adição de valores futuros tidos como indedutíveis a períodos passados e alcançados pela decadência não pode ser admitida, já que se equipara a lançar valores naquele período. Vejamos algumas decisões nesse sentido:

DECADÊNCIA - ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO - GLOSA NO APROVEITAMENTO - A contagem do prazo legal de decadência para que o fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal deve ter início no período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido. DECADÊNCIA - CONTAGEM DE PRAZO - REALIZAÇÃO MÍNIMA DO LUCRO INFLACIONÁRIO - APLICAÇÃO DA SUMULA N. 10 - O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

Na íntegra: (...) Tenho para mim que a razão está com a recorrente. Isso porque, a meu ver, a decadência é algo que atinge todo o conjunto de informações que compuseram a atividade do lançamento efetuado em determinado período e que consta nos livros e documentos que integram a escrituração fiscal da empresa. O período atingido pela decadência, portanto, toma imutáveis os lançamentos feitos nos livros fiscais, não podendo ser mais alterados, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte. (...) Essa questão, aliás, não é nova na jurisprudência administrativa. Vários precedentes já foram apreciados e o entendimento desta Corte é no sentido sustentado pela recorrente. Assim, é firme a orientação

jurisprudencial que a contagem do prazo decadencial deve ter início na data em que o prejuízo é apurado. A partir dessa data, tem o fisco cinco anos para verificar os critérios utilizados na quantificação do valor do prejuízo e questionar a forma como ele foi apurado. Passado esse prazo, o fisco não pode mais glosar o valor compensado. (Acórdão 108-09.621, Relator João Francisco Bianco, DOU em 07.11.2008).

RECURSO EX OFFICIO — DECADÊNCIA — EFEITOS — O alcance das regras de decadência previstas no CTN, não só obsta o direito de o Fisco constituir o crédito tributário de período já precluso, como também, o de alterar informações e

valores registrados em livros contábeis e fiscais, já alcançados pela homologação tácita. Homologado o crédito, por já estar extinto o direito de lançar pelo decurso de prazo previsto no CIN; homologada está toda a atividade praticada pelo contribuinte, vale dizer, todo o conjunto de informações contábeis e fiscais que a orientaram. (Acórdão 101-96.265, Relator Paulo Roberto Cortez, DOU em 06/03/2008).

DECADÊNCIA - AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA - DECADÊNCIA - Glosar no presente os efeitos decorrentes de valores formados no passado só é possível se a objeção do fisco não comportar juízo de valor quanto ao fato verificado em período já atingido pela decadência. (Acórdão 107-07.819, Relator designado Natanael Martins, DOU em 01.04.2005).

IRPF - REVISÃO DO PREJUÍZO FISCAL - COMPENSAÇÃO - A Fazenda Nacional tem o prazo de cinco anos para rever o prejuízo fiscal apurado e adequadamente declarado. Incabível a glosa da compensação do prejuízo que, oportunamente, não foi revisto pela autoridade competente. Preliminar acatada. (Acórdão 102-46.305, Relatora Maria Goretti de Bulhões Carvalho, DOU em 10/09/2004).

CSLL - BASE NEGATIVA - AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA - DECADÊNCIA - Adicionar valores tidos como indedutíveis em um determinado período, provocando a diminuição do saldo de base negativa, embora resultando em efeitos futuros, na prática, equivale a efetuar um lançamento de ofício naquele período já atingido pela decadência. Vedação. (Acórdão 107-06.572, Relator Luiz Martins Valero, DOU em 21/06/2002)

DECADÊNCIA — ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO — GLOSA NO APROVEITAMENTO — Existindo erro na apuração do prejuízo fiscal, o prazo legal da abrangência da decadência deve considerar o período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido. (Acórdão 108- 06.921, Relator José Henrique Longo, em 17/04/2002).

DECADÊNCIA – IRPJ – PREJUÍZOS FISCAIS – GLOSA DE DESPESAS - O direito de a Fazenda Pública constituir exigências tributárias relativas ao imposto de renda das pessoas jurídicas, extingue-se após cinco anos da ocorrência do fato gerador, de acordo com o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. A glosa de despesas, ainda que implique apenas em redução de prejuízos fiscais, por comportar juízo de dedutibilidade, não provada a existência de fraude ou simulação, está impedida pelo decurso do prazo decadencial referido. (Acórdão no : 107- 06.061, Relator Luiz Martins Valero, DOU em 28/03/2001)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS - EXERCÍCIOS DE 1989 E 1990 - Incabível a glosa da compensação de prejuízo com o lucro real obtido em determinado exercício, quando o referido prejuízo, apurado na demonstração do lucro real, não tiver sido objeto de revisão por parte da autoridade lançadora no prazo decadencial. Recurso provido. (Acórdão 103-18.623, Relator Cândido Rodrigues Neuber, em 14/05/1997).

Reforça-se, com isso, o entendimento que adoto para decidir que não é possível retroagir no tempo para, após cinco anos, alterar os lançamentos contábeis do sujeito passivo.

Comprovação dos prejuízos

Nada obstante, superada a arguição de decadência, entendo que o balanço da Hohneck para o ano de 2002 é prova hábil o suficiente para demonstrar os prejuízos fiscais incorridos que devem ser considerados.

Aliás, o próprio TVF reconhece expressamente que os prejuízos fiscais glosados constam dos balanços da Hohneck juntados às fls. 131, 132 e 136 dos autos.

Ora, da mesma forma como a fiscalização não questionou o valor dos lucros constantes no balanço da Hohneck, não deveria questionar o valor dos prejuízos fiscais. Sob esse prisma, mostra-se inclusive a falta de razoabilidade da exigência fiscal.

A Lei no 9.249/95, no seu artigo 25, tratando dos documentos necessários à comprovação dos resultados das pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, assim dispôs:

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:....

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:

...

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

Da leitura do dispositivo verifica-se que o legislador não exige qualquer documentação comprobatória além das demonstrações financeiras de filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior.

Isso porque, como a própria Receita Federal do Brasil reconhece: “as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio” (IN no. 38/96, art. 10 e IN no. 213/02, art. 6º).

E, consoante arts. 9º e 11 da Lei de Introdução do Código Civil:

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.

Portanto, não cabe ao Fisco brasileiro verificar toda a composição dos valores registrados em balanço estrangeiro.

Nesses termos, oportuno transcrever a lição de Ricardo Mariz de Oliveira, citada pela Recorrente em sua peça recursal:

Assim, esse dispositivo, que, como visto no capítulo I, não impede a competência da lei tributária brasileira para exigência do imposto de renda sobre fatos fora do território do Brasil, reconhece, não obstante, e em caráter expresso, a dependência que a lei tributária brasileira tem em relação à lei de outro país no qual se constitua a obrigação que deva se integrar ao fato gerador e à base de cálculo do tributo brasileiro.

Em outras palavras, ser ou não tributável a renda ou provento obtido no exterior é matéria da competência exclusiva da lei brasileira, mas haver ou não haver a renda ou o provento é coisa que somente pode ser dita pela lei do país onde ocorre ou pode ocorrer a respectiva relação jurídica.

No detalhe, a lei brasileira pode definir ser tributável a renda proveniente de participação em sociedade coligada ou controlada no exterior, e para tanto pode também definir as características em que exista a situação de coligação e de controle para fins dessa tributação. Mas a existência da relação jurídica de sociedade, e depois a existência da relação jurídica de que provém a renda que essa sociedade pode gerar, são matérias que somente a lei do respectivo país pode disciplinar, juntamente com o estatuto social da pessoa jurídica lá estabelecida, estatuto este também regrado por aquela lei. (“O Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”, In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 7o vol., Dialética, p. 357).

Por isso é que o Fisco não poderia revisar valores constantes de balanço de empresa estrangeira, que foram elaborados de acordo com as leis daquele País, sob o argumento de que os documentos apresentados pela Recorrente não comprovavam o prejuízo apontado no balanço.

Nada obstante, vale acrescentar que, conforme esclarecido pela Recorrente, quanto ao lançamento no passivo de R\$ 27.582.151,88 “que se transforma em prejuízo sem qualquer explicação”, nos dizeres do fisco, a explicação encontra-se no investimento celebrado em 01/10/1999 com o Banco Del Istmo, atualmente integrante do grupo HSBC (fls. 278/282 – portanto, instituição financeira não relacionada com a Recorrente), um contrato master de swap, tipo de contrato aleatório, que poderia gerar resultados tanto positivos quanto negativos, e que, no ano de 1999, deu origem ao prejuízo em questão, conforme contratos às fls. 288/363 e planilhas demonstrativas às fls. 285/287 (docs. 4 e 5 da impugnação).

A tradução juramentada de todos os contratos de swap firmados com o Banco Del Istmo e as cópias autenticadas desses contratos estão anexadas às fls. 510/602 e 603/678 (docs. 1 e 2 anexos ao recurso voluntário).

Quanto ao fato apontado pelo Fisco, de que um dos demonstrativos de resultado do ano de 2000 apresenta um prejuízo de R\$ 89.674.726,19 em 30 de novembro, e de R\$ 45.689.957, 92 em dezembro, sem que tenha sido escriturado qualquer lucro no mês em questão, a “perplexidade” do ilustre fiscal autuante deve-se ao fato de que comparou coisas diversas. Enquanto o balanço de fls. 134 é o balanço da empresa Hohneck do período de 01/12/1999 a 30/11/2000 de acordo com a legislação uruguaia, o documento de fls. 136 é uma consolidação feita no Brasil pela AMBEV para fins gerenciais.

a saber:

Ademais, a Recorrente trouxe aos autos vasta documentação comprobatória,

Em relação ao prejuízo de 1999

a) Balancete, devidamente cancelado pelo contador público uruguaio Sr. Nicolas Gandolfi Mello que, conforme as leis daquele País, é profissional concursado, com poderes especiais para autenticar documentos contábeis (fl. 679 e 682);

- b) “Informe de Compilação” assinado pelo mesmo contador acima aludido, no qual é atestada a compilação do Balanço Patrimonial da empresa Hohneck, relativo a 30/11/1999, em conformidade com a Norma Internacional sobre Serviços Relacionados no. 4410, e Instrução no. 7, do Instituto de Contadores e Economistas do Uruguai (fls. 683/687 e 700/705), no qual é devidamente demonstrado o prejuízo no valor de R\$ 27.582.151,99;
- c) Planilha de lançamentos contábeis (fls. 688/692);
- d) Diário analítico (fls. 693/699 e 706/725), também devidamente assinado pelo mesmo contador.

Em relação ao prejuízo de 2000

- a) Balancete, devidamente chancelado pelo contador público uruguaio Sr. Nicolas Gandolfi Mello, com prejuízo acumulado no valor de R\$ 89.674.726,19 (fl. 680 e 682);
- b) Balanço consolidado em 30/11/2000, no qual é devidamente demonstrado o prejuízo no valor de R\$ 45.689.957,92, acumulado até dezembro (fls. 778/780);
- c) “Informe de Compilação” assinado pelo mesmo contador acima aludido, no qual é atestada a compilação do Balanço Patrimonial da empresa Hohneck, relativo a 30/11/1999, em conformidade com a Norma Internacional sobre Serviços Relacionados no. 4410, e Instrução no. 7, do Instituto de Contadores e Economistas do Uruguai (fls. 683/687 e 700/705), no qual é devidamente demonstrado o prejuízo no valor de R\$ 89.674.726,19;
- d) Planilha de lançamentos contábeis (fls. 688/692);
- e) Diário analítico (fls. 693/699 e 706/725), também devidamente assinado pelo mesmo contador.

Em relação ao prejuízo de 2001

- a) Balancete, devidamente chancelado pelo contador público uruguaio Sr. Nicolas Gandolfi Mello (fl. 681/682);
- b) “Informe de Compilação” assinado pelo mesmo contador acima aludido, no qual é atestada a compilação do Balanço Patrimonial da empresa Hohneck, relativo a 30/11/1999, em conformidade com a Norma Internacional sobre Serviços Relacionados no. 4410, e Instrução no. 7, do Instituto de Contadores e Economistas do Uruguai (fls. 683/687 e 700/705), no qual é devidamente demonstrado o prejuízo no valor de R\$ 42.154.943,81);
- c) Planilha de lançamentos contábeis (fls. 688/692);
- d) Diário analítico (fls. 693/699 e 706/725), também devidamente assinado pelo mesmo contador.
- e) Protocolo de registro das demonstrações contábeis junto a “Auditoria Interna de La Nacion”, que certificou que a empresa Hohneck cumpriu a sua obrigação de registrar tais demonstrações relativas ao ano de 2001 (fl. 781/802).

Portanto, se de um lado as assertivas apresentadas pelo agente fiscal autuante não justificam em absoluto a glosa dos prejuízos fiscais constantes do balanço da Hohneck, as provas apresentadas pela Recorrente comprovam os prejuízos acumulados, nos seguintes valores:

- Em 1999 no valor de R\$ 27.582.151,99;
- Em 2000, no valor de R\$ 89.674.726,19 até novembro e de R\$ 45.689.957,92 até dezembro;
- Em 2001, no valor de R\$ 42.154.943,81.

Por sua vez, o recurso especial interposto pela PFN se volta exclusivamente quanto à questão da “decadência”, apresentando como paradigmas de divergência os acórdãos n. 1102-00.785 e n. 104-19.219, que abordam justamente a referida matéria (decadência para glosa de prejuízo).

Há, portanto, evidente insuficiência recursal: ainda que o recurso da PFN venha a ser provido, a decisão proferida por esta e. CSRF não será hábil para a reforma do acórdão recorrido, pois este se fundou em outros fundamentos autônomos e não atacados pelo recurso especial interposto, conforme acima exposto.

Voto, portanto, para **NÃO CONHECER** o recurso especial interposto pela PFN.

Quanto ao recurso especial interposto pelo contribuinte, requer a PFN o seu não conhecimento, com base nos seguintes fundamentos (**e-fls. 1225 e seg.**):

“De acordo com o art. 67 do anexo II do RICARF, compete à CSRF julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma especial ou a própria CSRF. O parágrafo 1º afirma que não será conhecido o recurso especial que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. Por sua vez, o parágrafo 8º desse mesmo artigo aduz que a divergência em questão deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido. Na hipótese em análise, não há identidade/semelhança entre os fatos tratados nos vv. acórdãos confrontados. Primeiramente, o Acórdão n. 1101-00.365 trata de caso em que a sede anterior da empresa ficava nas Ilhas Cayman, enquanto o acórdão recorrido trata de situação em que a sede anterior fica no Uruguai. Por sua vez, o Acórdão n. 101-96.601, em nenhum momento, discutiu a obrigatoriedade da constituição da reserva legal, enquanto o v. acórdão recorrido considerou a comprovação da obrigatoriedade fato essencial para o julgamento da lide”.

No caso, são duas as matérias apresentadas pelo contribuinte em seu recurso especial.

A primeira matéria diz respeito à possibilidade de aplicação do acordo de bitributação Brasil-Argentina, ao ano-calendário de 2002, se a controlada no exterior permaneceu residente no Uruguai até pouco tempo antes do encerramento daquele ano calendário.

Para demonstrar a divergência jurisprudencial, o contribuinte indicou como paradigma o acórdão n. 1101-00.365, assim ementado:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003

DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO. RESULTADOS APURADOS A PARTIR DE 1996. IRPJ. Os lucros auferidos por meio de coligadas ou controladas no exterior, a partir do ano-calendário 1996, sujeitam-se à tributação no momento em que disponibilizados. Ausente prova da distribuição efetiva ou presumida dos lucros, o saldo de lucros acumulados até 2001 é considerado disponibilizado em 31/12/2002. Os lucros auferidos a partir de 2002 são considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

RESULTADOS APURADOS A PARTIR DE 1999. CSLL. Somente os lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999 sujeitam-se a incidência da CSLL no momento de sua disponibilização.

TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS. Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário a prevalência da

norma internacional decorre de sua condição de lei especial em relação a norma interna. CONVENÇÃO BRASIL-PORTUGAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. PREMISSAS PARA ANÁLISE DO CONFLITO NORMATIVO. O art. 74 da Me lida Provisória nº 2A58-35/2001 estabelece tributação sobre dividendos percebidos por beneficiários situados no país mediante ficção de disponibilização (Ins resultados auferidos por intermédio de coligadas ou controladas no exterior. COMPATIBILIDADE COM O TRATADO INTERNACIONAL. O acordo firmado entre Brasil e Portugal autoriza a tributação de dividendos no Estado onde se situa o beneficiário dos rendimentos e somente proíbe o país onde se situa a fonte pagadora de tributar lucros não distribuídos. CRÉDITO INDIRETO. INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO EXIGÍVEL OU PAGO. Sendo vedada a tributação de lucros não distribuídos no país de origem, não há porque se cogitar de dedução de imposto de renda pago no exterior em face de tributos devidos no Brasil por disponibilização ficta de lucros. TRIBUTAÇÃO SOBRE O RESULTADO ANTES DE DESCONTADOS OS TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O LUCRO. IMPROCEDÊNCIA. Se a incidência se dá sobre os lucros fictamente disponibilizados, a base de cálculo está limitada ao montante passível de distribuição, já líquido dos tributos incidentes sobre o lucro no país de origem. CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. SEDE ANTERIOR NAS ILHAS CAYMAN. Os resultados apurados e considerados disponibilizados enquanto a empresa mantinha sede nas Ilhas Cayman não são afetados por acordo internacional firmado entre Brasil e Luxemburgo. RESULTADOS APURADOS E CONSIDERADOS DISPONIBILIZADOS EM LUXEMBURGO. HOLDING. A Convenção Brasil-Luxemburgo não se aplica As sociedades "holdings" residentes em Luxemburgo. ARGUMENTAÇÃO SUBSIDIÁRIA PARA INAPLICABILIDADE DA CONVENÇÃO BRASIL-LUXEMBURGO. PREMISSAS PARA ANÁLISE DO CONFLITO NORMATIVO. O art. 74 da Medida Provisória no 2.158-35/2001 estabelece tributação sobre dividendos percebidos por beneficiários situados no país mediante ficção de disponibilização dos resultados auferidos por intermédio de coligadas ou controladas no exterior. COMPATIBILIDADE COM O TRATADO INTERNACIONAL. O acordo firmado entre Brasil e Luxemburgo autoriza a tributação de dividendos no Estado onde se situa o beneficiário dos rendimentos e somente proíbe o país onde se situa a fonte pagadora de tributar lucros não distribuídos. CRÉDITO INDIRETO. INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO EXIGÍVEL OU PAGO. Sendo vedada a tributação de lucros não distribuídos no país de origem, não há porque se cogitar de dedução de imposto de renda pago no exterior em face de tributos devidos no Brasil por disponibilização ficta de lucros. CONVERSÃO PARA REAIS - Os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os correspondentes lucros pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas. PREJUÍZOS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS COMPENSADOS INDEVIDAMENTE. Restabelecidos parcialmente o prejuízo e a base de cálculo negativa declarados, admite-se a compensação legitimada pelos novos valores apurados.

A PFN se opõe ao aludido acórdão paradigma, pois “trata de caso em que a sede anterior da empresa ficava nas Ilhas Cayman, enquanto o acórdão recorrido trata de situação em que a sede anterior fica no Uruguai”.

Referida oposição, contudo, não merece prosperar, pois não requer o art. 67 do RICARF precisa identidade de fatos, mas semelhança entre estes. A questão a ser analisada no acórdão recorrido e no paradigma é a mesma: aplica-se um acordo de bitributação aos resultados auferidos por uma empresa estabelecida no exterior, no caso desta ter se mudado para o país com o qual o Brasil possui acordo de bitributação no decorrer do ano-calendário?

Note-se que, salvo situações específicas, é possível a aplicação da decisão do acórdão paradigma ao acórdão recorrido (e vice-versa) independentemente de não coincidirem os países de residência originária da empresa estrangeira, bem como o país para o qual se mudou e com o qual o Brasil possui acordo para evitar a bitributação.

Ademais, embora não tenha sido ventilado pela PFN em suas contrarrazões, a ementa do acórdão paradigma parece convergir (e não divergir) do acórdão recorrido. De fato, o acórdão recorrido utiliza trecho da referida ementa do acórdão n. 1101-00.365 para corroborar com o seu entendimento, o que levaria a crer que este não se prestaria a demonstrar a necessária divergência interpretativa ensejadora do recurso especial.

No entanto, a leitura do acórdão n. 1101-00.365 evidencia que este realmente adotou interpretação divergente do acórdão recorrido em relação à matéria. Destaca-se o seguinte trecho do referido acórdão paradigma (**fl. 50 do acórdão paradigma**):

Com referência à International Engineering Holding Ltd., releva notar que a Fiscalização apontou que sua sede seria nas Ilhas Cayman e, de fato, isto é o que consta do *Memorando de Constituição* registrado em 29/04/1987 (fl. 207), bem como da Ata de Reunião realizada em 04/11/1999 (fl. 208). Contudo, à fl. 203/245 consta cópia de tradução juramentada de escritura lavrada perante tabelião residente em Luxemburgo, na qual a Assembléia Geral Extraordinária delibera em 18/11/2003 a transferência do domicílio da sociedade para Luxemburgo *com efeito na data da presente escritura*, dentre outros aspectos ali mencionados. Ao final da referida tradução juramentada, consta o *reconhecimento da assinatura de Joseph Elvinger, Tabelião em Luxemburgo, Grão-Ducado de Luxemburgo, pela Embaixada da República Federativa do Brasil em Bruxelas, Bélgica, em 18 de dezembro de 2003*.

A exigência aqui remanescente, relativamente a esta controlada, decorre da incidência do IRPJ sobre o saldo de lucros existentes em 2001, relativos aos anos-calendário 1996 a 2001, com o desconto dos prejuízos apurados em 1996, 1999 e 2001, bem como da incidência do IRPJ e da CSLL sobre o lucro disponibilizado no ano-calendário 2003 não oferecido à tributação, mas reduzido pelo prejuízo apurado em 2002, no que tange ao IRPJ, e também pelos prejuízos acumulados de 1999 a 2001, com referência à CSLL.

Assim, afasta-se de plano a alegação da existência de tratado que beneficie a empresa relativamente à incidência do IRPJ sobre o saldo de lucros existentes em 2001, na medida em que estes foram apurados quando a International Engineering Holding Ltd. ainda tinha sede nas Ilhas Cayman. Os efeitos do tratado mencionado apenas se verificariam na incidência do IRPJ e da CSLL sobre o lucro disponibilizado em 2003, apurado em demonstração de resultado que, embora espelhando as operações de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2003, constituiu o lucro de US\$ 49.763.953,66 neste último momento, quando já sediada em Luxemburgo. Neste sentido, ainda, é a deliberação contida na escritura de fls. 203/245, de seguinte teor:

Em relação a esse tema, portanto, resta demonstrada a divergência jurisprudencial.

A segunda divergência trazida pelo contribuinte em seu recurso especial diz respeito à exclusão da “reserva legal” do lucro da controlada estrangeira a ser oferecido à tributação no Brasil. Alega a PFN que o acórdão n. 101-96.601, indicado como paradigma, “em nenhum momento, discutiu a obrigatoriedade da constituição da reserva legal, enquanto o

v. acórdão recorrido considerou a comprovação da obrigatoriedade fato essencial para o julgamento da lide”.

No caso, o acórdão n. 101-96.60, indicado como paradigma pela contribuinte, assim se manifestou sobre a matéria:

“Quanto à tributação da parcela correspondente à reserva legal, que restou incluída na base tributável pela fiscalização, entendo caber razão à recorrente. A reserva legal, instituída por força do artigo 193 da Lei nº 6.404/1976, tem destinação específica, não sendo passível de distribuição aos sócios, verbis:

Art. 193. Do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social.

§ 1º A companhia poderá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital de que trata o § 1º do artigo 182, exceder de 30% (trinta por cento) do capital social

§ 2º A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital. A reserva legal deve ser constituída "antes de qualquer outra destinação", além disso tem destinação estabelecida na lei. Caso os lucros houvessem sido disponibilizados por vontade própria, dele não poderia constar parcela de lucros que compunham a reserva legal, posto expresso impedimento legal para sua distribuição

Por essa razão entendo que o valor correspondente à reserva legal deve ser excluído da base tributável.

O decidido em relação ao lançamento principal se aplica aos lançamentos decorrentes, em função da relação de causa e efeitos entre eles existentes, salvo quando houver na legislação de regência do tributo lançado como reflexo, característica que leve a outra conclusão.”

Por sua vez, o acórdão recorrido assim decidiu a matéria:

"Avançando, aduz a Recorrente sobre a necessidade de se excluir, do valor dos lucros considerados disponibilizados, o valor da reserva legal constante do balancete da empresa Hohneck do mês de dezembro/2001, no valor de R\$ 11.324.466,32.

Acrescenta que, em situação análoga, a 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes já decidiu, à unanimidade, que o valor da reserva legal deve ser excluído dos lucros da filial de sociedade estrangeira estabelecida no Brasil que podem ser considerados automaticamente disponibilizados à sua matriz no exterior, sujeitando-se à incidência de Imposto de Renda retido na fonte (Acórdão nº 104-21.893).

Ocorre que, a Recorrente não comprovou que estava obrigada pelas leis do Uruguai a constituir essa reserva legal.

De fato, não se integram à base de cálculo dos tributos brasileiros os recursos transferidos para a constituição de reserva legal, dentro do limite estabelecido na Lei das Sociedades Anônimas (conforme arts. 189, 190, 191 e 193). No entanto, essa regra não se aplica a Hohneck que é empresa estrangeira."

Note-se que o acórdão de embargos de declaração não alterou esse entendimento.

Como se pode observar, o acórdão paradigma considerou como **relevante** a legislação societária brasileira quanto à reserva obrigatória de lucros e, por sua vez, **irrelevante** a legislação do país de origem em que os lucros foram auferidos.

Já a decisão recorrida, de forma oposta, compreendeu como **irrelevante** a legislação societária brasileira quanto à reserva obrigatória de lucros e, por sua vez, **relevante** a legislação do país de origem em que os lucros foram auferidos.

Para fins exclusivamente de demonstração de divergência, é possível aferir que, com a adoção do entendimento esposado no acórdão paradigma, haveria alteração do resultado do acórdão recorrido, o que demonstra a sua aptidão para ensejar o conhecimento do recurso especial.

Voto, portanto, para CONHECER o recurso especial interposto pelo contribuinte.

Mérito

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE: A APLICAÇÃO DO TRATADO BRASIL-ARGENTINA.

O acórdão recorrido compreendeu que o acordo Brasil-Argentina não seria aplicável ao caso concreto, pois a pessoa jurídica controlada no exterior teria adquirido residência na Argentina em 23/12/2002, tendo permanecido como residente no Uruguai durante os meses anteriores de 2002, *in verbis*:

“Inicialmente, sustenta a Recorrente que não se aplica ao presente caso o previsto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, pois tratados e convenções devem prevalecer sobre a legislação tributária interna e o Tratado Brasil-Argentina prevê que os dividendos pagos na Argentina estão isentos de tributação no Brasil.

Nesse ponto, não merece razão a Recorrente, uma vez que o tratado em análise é aplicável exclusivamente aos resultados produzidos por pessoas jurídicas domiciliadas nos Estados contratantes, isto é, na Argentina e no Brasil.

Conforme restou evidenciado nos autos, a Hohneck é uma holding que foi domiciliada no Uruguai até 23/12/2002, quando foi transferida para a Argentina. Dessa forma, é incontroverso que os lucros gerados pela Hohneck até 22/12/2002 não estão submetidos ao Tratado Brasil-Argentina, na medida em que não foram produzidos por sociedade residente nos países signatários, mas por empresa sediada no Uruguai.

Lembrando que, os lucros submetidos à tributação nestes autos são referentes à participação na Hohneck (50,6909%) que a Skol alienou à CBB em julho de 2002 e que foram considerados distribuídos fictamente em 31/12/2002, por força do art. 74 da MP no. 2.158-35/02. Como a Hohneck apresentou um lucro de R\$ 313.760.879,07 até julho e de R\$ 363.026.564,70 até o fim do exercício, a diferença (R\$ 49.265.685,63) foi submetida à tributação na proporção das quotas da CBB.

Bem assim, não há que se discutir, -como pretendeu a defesa, se o referido Tratado Internacional para evitar a dupla tributação teria realmente derogado o artigo 74 da MP no. 2.158-35/01, que considera a apuração dos lucros como momento de sua disponibilização.

Note-se que, a mudança da Hohneck para a Argentina não tem o condão de conferir efeitos retroativos ao tratado, ou seja, os lucros já apurados no Uruguai não passam a estar sob o abrigo da Convenção Brasil-Argentina.”

Permissa vênua, não parece ser este o entendimento mais correto.

O critério temporal eleito pelo legislador brasileiro para a ocorrência do fato gerador é 31/12 (no caso, **31/12/2002**). É, portanto, neste átimo temporal, que devem ser aferidos todos os elementos da regra-matriz de incidência do tributo (valor dos lucros auferidos etc.).

É nesse mesmo momento (31/12) que deve ser aferida a efetiva residência da controlada ou coligada estabelecida no exterior para a aferição da existência de acordo internacional com o seu país de residência quanto à dupla tributação da renda em questão. Mostra-se, portanto, irrelevante o fato de que a mudança da controlada ou coligada para país com o qual o Brasil possui acordo de bitributação tenha ocorrida em momento anterior a 31/12.

Nesse seguir, compreendo que merece reforma o entendimento esposado pelo acórdão recorrido, com a adoção do entendimento veiculado no acórdão paradigma de divergência.

No entanto, tendo em vista que o acórdão *a quo* deixou de analisar a questão atinente aos efeitos do acordo Brasil-Argentina em face do art. 74 da MP 2.158, faz-se necessário o retorno dos autos à Turma *a quo* para análise da matéria, sob pena de supressão de instância.

3. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE: exclusão do montante correspondente à reserva legal dos lucros apurados pela empresa sediada no exterior.

Por restar vencido quanto à matéria anterior, passo à segunda matéria ventilada no recurso especial do contribuinte, considerando os lucros como auferidos no Uruguai.

Quanto ao tema da exclusão do montante correspondente à reserva legal dos lucros apurados pela empresa sediada no exterior, compreendo que o acórdão paradigma não adotou a melhor interpretação sobre a matéria.

Ocorre que a legislação societária brasileira não regula o montante dos lucros que devem ser reservados por empresa estrangeira. Referida reserva legal é aplicável apenas às empresas nacionais. Assim, por exemplo, na hipótese da legislação brasileira prever reserva obrigatória de lucros no montante de 5%, mas a legislação do país de residência da empresa que auferiu os lucros exigir reserva mínima de 30% dos lucros, certamente o percentual a ser adotado seria de 30%.

No entanto, também compreendo que a decisão do acórdão *a quo* deve ser revista. Ocorre que o acórdão *a quo* adotou o entendimento de que a reserva de lucros a ser considerada seria aquela determinada pela legislação do país de origem em que os referidos lucros foram auferidos, mas deixou de considerá-la por não identificar nos autos a legislação uruguaia que regula a matéria.

Em sede de recurso especial, o contribuinte traz os autos a lei uruguaia que tutela a matéria, notadamente a Ley 16.060, cujo art. 93 estabelece justamente a reserva legal exigida por aquele país, no montante entre 5% e 20%. Por se tratar de matéria de direito e em face dos princípios que regem o processo administrativo fiscal, não me parece haver óbice para a consideração da referida norma.

Vale observar o quanto decidido recentemente no acórdão n. 1402-002.243, da 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, que a meu ver abordou adequadamente os efeitos da referida uruguaia (Ley 16.060):

"Reserva Legal

Considerando que no final do ano-base de 1999 a empresa Uruguaia Jaluá S/A possuía R\$15.978.567,92 a título de reserva legal (fls. 10 dos autos), a fiscalização adicionou referido valor para a composição do suposto lucro (R\$ 953.542.140,25).

estabelece que:

De fato, o artigo 93 da Ley 16.060, do Uruguai, quando trata da reserva legal,

"Artículo 93. (Reserva legal y otras) — Las sociedades deberán destinar no menos del 5% (cinco por ciento) de las utilidades netas que arroje el estado de resultado del ejercicio, para la formación de un fondo de reserva hasta alcanzar el 20% (veintepor ciento) del capital social.

Cuando esta reserva quede disminuida por cualquier razón, no podrán distribuirse ganancias hasta su reintegro.

En cualquier tipo de sociedad podrán constituirse otras reservas siempre que las mismas sean razonables, respondan a una prudente administración y resulten aprobadas por socios o accionistas que representen la mayoría del capital social, sin perjuicio de las convenidas en el contrato."

Argui a Recorrente que a "reserva legal" na legislação uruguaia tem a mesma natureza jurídica da reserva legal prevista na legislação societária brasileira, mais especificamente no artigo 193 da Lei nº 6.404/76, tendo por fim assegurar a integridade do capital social.

Tal como previsto na legislação brasileira, a legislação uruguaia estabelece que referida reserva é constituída pela destinação de 5% do lucro líquido do exercício, até o montante de 20% do capital social.

Alega que, embora seja constituída pela apropriação de parte do lucro líquido do exercício, tal reserva tem destinação específica (dar proteção aos credores), não podendo ser utilizada para qualquer outro fim.

(...)

Neste ponto entendo que também assiste razão à Recorrente. Uma vez comprovada a existência de obrigação legal para a sua constituição, o valor da reserva legal não deve compor o lucro da pessoa jurídica no exterior para fins de tributação do lucro supostamente disponibilizado."

Compreendo, portanto, que deve ser provido o recurso especial do contribuinte quanto a essa matéria, a fim de que seja excluído do lucro a ser oferecido à tributação no Brasil o montante correspondente à reserva legal dos lucros apurados pela empresa sediada no exterior, qual seja, o valor de R\$11.324.466,32.

Voto, portanto, por NÃO CONHECER o recurso especial interposto pela PFN e CONHECER o recurso especial do contribuinte. No mérito, voto pelo PARCIAL PROVIMENTO do recurso especial do contribuinte, com o retorno dos autos para Turma *a quo*, a fim de que se analise os efeitos do acordo Brasil-Argentina em face do art. 74 da MP 2.158, bem como para DAR PROVIMENTO ao recurso especial atinente à exclusão do montante correspondente à reserva legal dos lucros apurados pela empresa sediada no exterior.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheira Viviane Vidal Wagner - Redatora designada

A despeito dos bem formulados argumentos do i. Relator, vislumbro solução jurídica distinta para o caso, no tocante à aplicação do Tratado Brasil-Argentina, objeto de recurso especial do contribuinte.

Como bem relatado, o acórdão recorrido compreendeu que o acordo Brasil-Argentina não seria aplicável ao caso concreto, pois a pessoa jurídica controlada no exterior teria adquirido residência na Argentina em 23/12/2002, tendo permanecido como residente no Uruguai durante os meses anteriores de 2002.

Aduz a Recorrente que *"trata-se de fato incontroverso a transferência da sede da empresa Hohneck para a Argentina em 23.12.2002, de modo que no momento em que foram apurados os lucros em balanço patrimonial levantado por aquela empresa em 31.12.2002 (fls. 159 a 161 do e-processo) a mesma era residente na Argentina, estando albergada pelas disposições da Convenção firmada pelo Brasil e por aquele país"*.

Quanto a este ponto, entendo que os dispositivos legais devem ser aplicados de forma lógica e coerente com os fatos econômicos que buscam alcançar.

Sem prejuízo de reconhecer que os artigos I e IV da Convenção entre Brasil e Argentina mencionam que o acordo aplica-se às pessoas residentes desses países, assim compreendidas as sociedades que neles possuam a sua sede, a simples interpretação literal dos dispositivos não resolve a questão debatida nos autos.

Com efeito, também é incontroverso que a holding Hohneck foi domiciliada no Uruguai até 22/12/2002, de sorte que lá ocorreram todos os fatos jurídicos e econômicos que influenciaram o resultado apurado no balanço de 31 de dezembro.

Assim, de acordo com premissas que não exigem grande esforço interpretativo parece-me óbvio que não é correto aplicar, na hipótese, os efeitos do tratado Brasil-Argentina, baseado no singelo argumento de que ao tempo de fechamento do balanço a sociedade era residente na Argentina, pois a mudança de domicílio ocorreu em 23 de dezembro.

O conceito de residência não é apenas mera formalidade, para a qual basta a existência de qualquer contrato ou registro; ao contrário, o objetivo dos tratados é justamente o de evitar a bitributação de rendas efetivamente produzidas nos territórios das partes contratantes.

Do contrário, surgiria a absurda (mas, possível, juridicamente falando) hipótese de uma sociedade, depois de apurar enorme lucro em determinado Estado, mudar-se para outro albergado por tratado no final do exercício (como ocorreu no caso concreto), sob o argumento de que o importante seria a *residência na data de apuração do balanço*. Sob essa

ótica, ela poderia novamente retornar ao país de origem no início do exercício seguinte e repetir a estratégia todos os anos, indefinidamente.

É cediço que quando países soberanos celebram tratados os objetivos almejados são atrair investimentos e incentivar a efetiva produção de riqueza em seus respectivos territórios, o que não se observa no caso dos autos.

Nesse contexto, não merece reparos a decisão recorrida, que assim se manifestou:

Conforme restou evidenciado nos autos, a Hohneck é uma holding que foi domiciliada no Uruguai até 23/12/2002, quando foi transferida para a Argentina. Dessa forma, é incontroverso que os lucros gerados pela Hohneck até 22/12/2002 não estão submetidos ao Tratado Brasil-Argentina, na medida em que não foram produzidos por sociedade residente nos países signatários, mas por empresa sediada no Uruguai.

Lembrando que, os lucros submetidos à tributação nestes autos são referentes à participação na Hohneck (50,6909%) que a Skol alienou à CBB em julho de 2002 e que foram considerados distribuídos fictamente em 31/12/2002, por força do art. 74 da MP nº. 2158-35/02. Como a Hohneck apresentou um lucro de R\$ 313.760.879,07 até julho e de R\$ 363.026.564,70 até o fim do exercício, a diferença (R\$ 49.265.685,63) foi submetida à tributação na proporção das quotas da CBB.

Bem assim, não há que se discutir, como pretendeu a defesa, se o referido Tratado Internacional para evitar a dupla tributação teria realmente derogado o artigo 74 da MP nº. 2.158-35/ 01, que considera a apuração dos lucros como momento de sua disponibilização.

Note-se que, a mudança da Hohneck para a Argentina não tem o condão de conferir efeitos retroativos ao tratado, ou seja, os lucros já apurados no Uruguai não passam a estar sob o abrigo da Convenção Brasil-Argentina.

Não pode a Recorrente invocar em seu benefício o tratado celebrado entre os Estados acima, que visou evitar a dupla tributação dos lucros auferidos pelas sociedades residentes dos respectivos Estados, a fim de obter uma economia de imposto sobre lucros produzidos e auferidos pela sociedade controlada quando ela ainda residia num terceiro Estado.

Não há como considerar ao abrigo do tratado Brasil-Argentina os lucros auferidos num terceiro país sem tratado, eis que, pela regra disposta no art. 7º do Tratado, os lucros por ele abrangidos são apenas aqueles auferidos pelos Estados Contratantes.

A eventual aplicação do acordo internacional nessa situação equivaleria a estender os seus efeitos para resultados apurados no Uruguai, em frontal contrariedade à finalidade do tratado para evitar a dupla tributação.

E, ainda que assim não fosse, também não haveria como prosperar o argumento de ilegalidade do art. 74 da MP nº 2158-35, de 2001, como demonstraremos a seguir.

Em primeiro lugar, convém destacar que toda a argumentação jurídica trazida pela Recorrente, contrária à legitimidade e aos preceitos veiculados pelo art. 74 da MP nº 2158-35, de 2001, em nada lhe aproveita neste julgamento, seja pela impossibilidade de se questionar, na esfera administrativa, a legalidade de norma vigente e eficaz, seja porque o STF já se pronunciou sobre a matéria.

Assim, não possui efeito prático o conjunto de argumentos utilizados para afastar a aplicação do art. 74 em detrimento do art. 43 do Código Tributário Nacional.

Ao julgador administrativo cabe aplicar a lei posta, assim como nortear suas posições a partir de decisões paradigmáticas dos tribunais superiores, quando claramente aplicáveis ao caso em discussão.

Ademais, não se pode acolher a tese de incompatibilidade entre o art. 43 do CTN e o art. 74 da MP nº 2158-35, de 2001, pois a redação do dispositivo do Código confirma o entendimento formulado pela fiscalização:

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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
(grifamos)

Verifica-se que o comando do Código Tributário Nacional claramente confere à lei o poder de estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade dos rendimentos oriundos do exterior, e este é exatamente o papel do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Ressalte-se que a constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, já foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI 2.588, nos seguintes termos:

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. (grifamos)

O STF considerou inconstitucional somente o parágrafo único do art. 74, para afastar a retroatividade veiculada pelo dispositivo, tanto para controladas e coligadas situadas em paraísos fiscais quanto para aquelas instaladas em países de tributação não favorecida. Restou prejudicado, portanto, o seguinte comando:

(...) os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Por outro lado, foi reconhecida a legalidade do *caput* do art. 74, vigente e aplicável ao tempo dos fatos, tanto assim que serviu de fundamento para a autuação:

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.

Não se pode olvidar que na hipótese dos autos discute-se a possibilidade de tributação dos lucros da controlada Hohneck, sediada no Uruguai.

A partir dessa premissa, na medida em que a CBB possuía 50,6909% das ações da Hohneck em 31/12/2002 (sendo esta, portanto, sua controlada) e que o STF considerou constitucional o *caput* do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, tal entendimento deve ser aplicado ao caso em tela, no sentido de que os lucros auferidos no Uruguai pela controlada Hohneck devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual foram apurados.

Este ponto específico não foi afastado pelo STF por ocasião do julgamento da ADI nº 2.588, de sorte que resta aplicável, pelas autoridades administrativas, o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Com o objetivo de alcançar resultados no exterior, a Lei nº 9.249/95 instituiu, no Brasil, o regime de tributação universal, presente em quase todos os países, segundo o qual devem ser tributados no Estado de residência da empresa o resultado obtido por filiais, sucursais ou controladas no exterior.

Trata-se do conhecido princípio da renda mundial, que busca atrair para o sistema tributário nacional lucros que, de outra forma, escapariam à competência pátria, notadamente quando se tratasse de empresas sediadas em países com tributação favorecida ou, ainda, nos casos de planejamento tributário internacional que tivessem por objetivo precípua a fuga de capitais.

De se notar que igual raciocínio também se aplica às pessoas físicas (e nem poderia ser diferente), pois a construção deriva dos princípios constitucionais que devem informar o imposto de renda, como a universalidade, a generalidade e a progressividade.

E foi a partir dos preceitos constitucionais que o legislador decidiu trazer para a competência nacional os resultados obtidos no exterior.

Nesse sentido cabe transcrever o disposto no art. 25 da Lei nº 9.249/95 e no art. 1º da Lei nº 9.532/97:

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.

e

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

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

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

(...)

Constata-se, portanto, que não há qualquer vício ou mácula nos lançamentos efetuados pela fiscalização.

Isso porque não é papel dos tratados descrever ou fixar regras positivas de competência, mas apenas definir os limites de aplicação de tais normas, no intuito de se evitar múltiplas incidências.

Cada Estado tem plena competência para definir a base de cálculo e o conceito de lucro tributável, papel que no Brasil coube aos arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional:

*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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. (grifamos)

O CTN, com as alterações introduzidas em 2001, passou a entender como irrelevantes a denominação da receita ou do rendimento, bem como a sua localização (art. 43, §1º). E mais, atribuiu à lei a função de estabelecer as condições e o momento em que deva ser reconhecida a disponibilidade para fins de incidência (art. 43, §2º).

E foi exatamente para cumprir esses objetivos que surgiu o art. 74 da MP nº 2.158, de 2001, cuja regra geral de disponibilização foi julgada conforme pelo Supremo Tribunal Federal:

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. (grifamos)

O comando foi introduzido para fixar o momento e as condições de disponibilidade dos lucros auferidos por controlada no exterior, na exata dicção do § 2º, do art. 43 do CTN. Aqui não trata de disponibilidade apenas jurídica, pois essa situação sempre foi hipótese de incidência do tributo e está expressamente prevista no *caput* do dispositivo.

O objetivo do art. 74 foi evitar diferimentos ou postergações no reconhecimento de resultados no exterior, cuja tributação deva ocorrer no Brasil.

É importante ressaltar que a tributação do art. 74 visa o lucro da empresa residente no Brasil, nos exatos limites do que preceituam os tratados internacionais. Nesse sentido, não existe qualquer incompatibilidade entre as normas brasileiras e os tratados internacionais para evitar a bitributação.

É cediço que cada Estado tem competência para fixar seus próprios critérios de apuração do lucro e das respectivas bases de cálculo. Isso não é vedado pelos tratados internacionais, que não têm o condão de interferir no exercício da competência em função do critério territorial que alcança o residente. Cuida-se, aqui, de questão relacionada à soberania, que transcende a seara tributária e é reconhecida internacionalmente.

A apuração do lucro no Brasil é diferente daquela nos demais países. Isso em nada fere ou colide com o teor dos tratados, desde que o objeto da tributação seja a empresa residente. O que se veda é a tributação da empresa estrangeira, o que efetivamente não ocorreu.

Daí a perfeita sintonia entre as normas de incidência brasileiras, já convalidadas pelo STF, e as limitações jurídicas e territoriais veiculadas pelos tratados.

Inexiste conflito ou antinomia, pois a legislação brasileira entende que os lucros são disponibilizados aos sócios na data de sua apuração no balanço da controlada ou coligada residente no exterior, o que significa que a apuração do lucro no exterior implica o oferecimento à tributação no Brasil, na exata proporção da participação da empresa residente no país em suas controladas e coligadas estrangeiras.

No que tange à CSLL o raciocínio é exatamente o mesmo. Nesse sentido, o art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, resolveu a antiga questão sobre a pertinência da CSLL nos tratados para evitar bitributação em que a contribuição não fora expressamente prevista:

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.

Portanto, os preceitos relativos aos tratados devem ser estendidos à CSLL.

Assim, não há como acolher a pretensão da Recorrente, que critica a *disponibilização ficta* prevista no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, por considerá-la incompatível com o § 2º do art. 43 do CTN.

Como demonstrado, o comando legal está em vigor e foi validado pelo STF, razão pela qual descabe a este Colegiado deixar de aplicá-lo e, como decorrência, considerá-lo compatível com o teor dos tratados firmado pelo Brasil.

Ante o exposto, voto por NEGAR provimento ao recurso apresentado pelo contribuinte em relação à aplicação do Tratado Brasil-Argentina.

(assinado digitalmente)
Viviane Vidal Wagner