



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

Processo n° 16561.000204/2007-18
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1402-002.294 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de setembro de 2016
Matéria LUCROS NO EXTERIOR
Embargante COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS- AMBEV
Interessado FAZENDA NACIONAL

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos de declaração para sanar a contradição entre o dispositivo e a fundamentação do acórdão 1402-001.833 e ratificar a decisão no sentido da não exclusão da Reserva Legal no montante do lucro considerado disponibilizado. Declarações de impedimento: Caio César Nader Quintella.

assinado digitalmente

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

assinado digitalmente

Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira- Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto, Demetrius Nichelle Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Paulo Mateus Ciccone, Caio César Nader Quintella, Luiz Augusto de Souza Gonçalves e Lucas Bevilacqua CabiancaVieira.

Relatório

Trata-se o presente feito de imposição de IRPJ e de CSLL, cumulados de juros e multa de ofício, relativos ao ano-calendário de 2002, devidos pela COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV, na condição de responsável por incorporação da empresa COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS – CBB, em razão da falta de adição ao lucro líquido de lucros auferidos no exterior por sua controlada, pelos quais foi determinada a realização de ajuste no valor do prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL do ano de 2002.

Adoto parcialmente o relatório do acórdão proferido em Recurso Voluntário interposto no qual o contribuinte insurgiu-se basicamente em face dos seguintes pontos:

- a) O art. 74 da MP 2.15835/01 não é aplicável aos lucros auferidos pela Hohneck por força das disposições expressas da Convenção contra a Dupla Tributação celebrada entre Brasil e Argentina;
- b) Que mesmo que a ficção de pagamento de dividendos estabelecida pelo referido art. 74 seja considerada válida, com base no art. 23 § 2º da Convenção Brasil-Argentina, aqueles dividendos seriam tributáveis apenas na Argentina, sendo isentos da tributação no Brasil, sem importar, para tanto, se o país da fonte dos rendimentos (Argentina) efetivamente tributa ou não tais dividendos;
- c) Que a CSLL também é regida pela Convenção Brasil/Argentina;
- d) A SRF já reconheceu que as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio (art. IN SRF 38/96, art. 10; IN SRF 213/2002), assim, não poderia a fiscalização aceitar o lucro constante do balanço da empresa Hohneck, em 2002 e, ao mesmo tempo, desconsiderar os valores dos prejuízos fiscais;
- e) Não poderia, em dezembro de 2007 (época da lavratura do auto de infração), o Fisco pretender glosar os prejuízos auferidos nos anos de 1999 a 2001, porque já decaiu desse direito, nos termos dos arts. 150, §4º e 173, I, do CTN;
- f) A infração imputada com base no art. 74 da MP 2.15835/ 01 viola o CTN (art. 43 “caput” e § 2º);
- g) Caso seja mantido o auto de infração, deve ser excluído o valor de R\$ 11.324.466,32 referente à reserva legal, constante do balancete da empresa Hohneck no mês de dezembro de 2001. (grifo nosso)

CONTRARRAZÕES

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 806/834, aduzindo, em resumo, que:

- a) A proteção dos tratados é voltada para as riquezas produzidas pelos residentes dos respectivos Estados contratantes. É evidente que o Tratado Brasil-Argentina não foi celebrado com o escopo de beneficiar sociedades residentes em terceiro país.
- b) 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.
- c) 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.
- d) Ainda que se admita a aplicação do tratado – apenas como exercício de argumentação –, os lucros auferidos pela Hohneck deveriam ser oferecidos à tributação no Brasil. O Artigo VII disciplina a tributação dos lucros de uma empresa residente num dos Estados contratantes. Assim, os lucros da Hohneck seriam tributáveis exclusivamente pela Argentina, desde que a controlada não possua estabelecimento permanente no Brasil. Ocorre que o art. 74 da MP nº 2.15835/ 01 não incide sobre uma pessoa jurídica residente no exterior, ou seja, a lei brasileira não “alcança” um residente no exterior, mas uma sociedade estabelecida no Brasil. Por outras palavras, a legislação nacional não determinou a tributação dos lucros da

Hohneck, mas fixou que os lucros da contribuinte residente no Brasil também abrangem os lucros disponibilizados por sua controlada.

e) Desse modo, conquanto a distinção seja sutil, não se pode confundir a tributação da própria controlada residente no exterior (o que é vedado pelo Art. VII), com a tributação da controladora sediada no país, cujos resultados englobam os lucros auferidos por intermédio da subsidiária estrangeira, nos termos da legislação tributária interna.

f) As regras CFC's não estão em conflito com os tratados porque está claro, no âmbito internacional, que cada país pode dispor livremente sobre a base de cálculo do imposto de renda devido pelo residente que investe no exterior, desde que impeça a dupla tributação.

g) Para fins de aplicação do disposto no Artigo 10 do Tratado Brasil/Argentina, o conceito de dividendos abrange todos os rendimentos provenientes de direitos de participação nos lucros da sociedade. Por sua vez, dividendo pago é aquele a que o sócio tem direito, equivale dizer, que foi disponibilizado de alguma maneira ao sócio, ainda que em decorrência de presunção legal. Portanto, os lucros auferidos no exterior através da Hohneck enquadram-se no conceito de dividendos previsto no item 4 do Art. 10 do Tratado. Ademais, por força do art. 74 da MP nº 2.15835/01, tais lucros são considerados pagos (i.e., disponibilizados) no momento em que foram apurados nos balanços, na proporção da participação societária da recorrente.

h) O art. 74 da MP nº 2.15835/01 não viola o item 6 do Artigo 10, o qual impede a criação de "imposto sobre lucros não distribuídos". Com efeito, o dispositivo em questão simplesmente regula a tributação no país da fonte pagadora dos dividendos – no caso, Argentina –, ou seja, não se destina ao país de residência do beneficiário dos dividendos.

i) O art. XXIII deve ser aplicado quando se estiver diante de hipótese em que o mesmo contribuinte ou o mesmo rendimento é efetivamente tributado nos dois países, ao mesmo tempo.

j) No caso, se os dividendos pagos pelas sociedades residentes na Argentina não sofreram a incidência do imposto de renda na fonte, afastada estará a dupla tributação que se quer evitar, tornando-se tais quantias plenamente tributáveis no Brasil, nos termos do art. X. Por outro lado, se tais dividendos efetivamente foram objeto de tributação naquele país, aí sim será o caso de se aplicar o art. XXIII, isentando-se a sua distribuição a pessoas residentes no Brasil do IRPJ.

k) A interpretação sustentada pela Contribuinte não reúne condições de prosperar, na medida em que conduz à inexorável conclusão de que os arts. X e XXIII do Tratado são absolutamente incompatíveis e inconciliáveis, retirando do art. X qualquer perspectiva de aplicação.

l) Como regra, na Argentina, não há tributação sobre os dividendos distribuídos a acionistas, quer sejam residentes, quer não.

m) A Contribuinte nem mesmo a título de argumentação subsidiária fez menção à existência de pagamento do *Impuesto a las Ganancias* sobre os dividendos distribuídos pelas empresas residentes na Argentina, em clara indicação de que nada foi efetivamente tributado naquele país. Não havendo tributação sobre os dividendos na Argentina, não há que se falar em aplicação do art. XXIII do Tratado, devendo incidir sem quaisquer óbices o art. X da referida convenção.

n) A Contribuinte simplesmente alega a impossibilidade do Fisco glosar os prejuízos fiscais, sem, no entanto, provar o fato constitutivo do seu direito, ou seja, provar que os prejuízos fiscais escriturados efetivamente ocorreram e, assim, tornar admissível a produção dos efeitos jurídicos tributários previstos na legislação.

o) O presente auto de infração, do qual o contribuinte teve ciência em 21.12.2007, se reporta ao ano-calendário de 2002 e tem como fato gerador a disponibilização de lucro auferido no exterior pela atuada, do que se percebe que o exercício, cujos efeitos são alcançados pelo prejuízo fiscal escriturado (fato passado), não foi atingido pela decadência, mesmo se considerada a regra mais favorável à contribuinte (art. 150, §4º, do CTN).

p) Com a argumentação sobre a suposta violação ao CTN pelo instituto da disponibilização fictícia prevista no art. 74 da MP 2.15835/01 a Contribuinte pretende afastar a aplicação de dispositivo legal sobre o qual paira uma presunção de constitucionalidade, o que não pode ser admitido.

q) A exclusão da reserva legal da base apurada não encontra respaldo legal.

Em decisão proferida na sessão de na sessão de 21 de outubro de 2014 esta 2ª TO julgou parcialmente procedente o recurso voluntário interposto restando a decisão assim ementada:

“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. (grifo nosso)

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

Recurso voluntário provido parcialmente.”

Antevendo vícios de contradição o contribuinte opôs os presentes embargos de declaração, em 03 de maio de 2016, em face do acórdão nº 1402-001.833 sob alegação de que o acórdão é contraditório “...posto que de sua ”conclusão" constou que estava sendo dado parcial provimento ao recurso para "(i) (...); e (iii) excluir, do valor dos lucros considerados disponibilizados pela Hohneck em 31/12/2002 o valor da reserva legal constante do balancete da empresa Hohneck do mês de dezembro de 2001, no valor de 11.324.466,32” enquanto que na fundamentação da decisão, embora reconheça que "não se integram à base de cálculo dos tributos brasileiros os recursos transferidos para a constituição de reserva legal", considerou que tal regra não se aplica a Hohneck por tratar-se de empresa estrangeira.

Essa é a contradição indicada pela Embargante:

Alega a Embargante que o acórdão é contraditório, em sua parte dispositiva, quanto a provimento parcial do recurso ao admitir a exclusão da reserva de legal constante do balancete da Hohneck. Alega que o então Conselheiro Relator, Carlos Pelá, no dispositivo da decisão determinou a exclusão em razão de considerar que não se integra a base de cálculo da

CSLL os recursos transferidos para constituição de reserva legal, no entanto, quando da fundamentação apresentou razões em sentido contraditório.

Sobre o tema, alega o embargante que "a reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar capital da companhia, de modo que não representa rendimento passível de apropriação, via distribuição, sendo esta a natureza jurídica da reserva legal, que não é nem nunca foi de lucro distribuível pela companhia ou de dividendos para os investidores."

Requer, assim, que os presentes embargos sejam acolhidos para que seja suprida a contradição da decisão.

Em informação pela admissibilidade dos presentes Embargos, nos termos do art. 65, § 2º, do Regimento Interno do CARF – RICARF (Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015) foi constatada a tempestividade e cabimento da oposição dos mesmos ante a presença do vício de contradição.

Proferido despacho de admissibilidade pelo I. Presidente desta 2ªTO com a devida inclusão em pauta vem os autos para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira

Analisando os pontos levantados pela Embargante, entendo lhe assistir razão na medida em que presente contradição entre os fundamentos adotados e o que consta do dispositivo da decisão.

Passo a analisar a contradição que macula o acórdão.

No dispositivo da decisão restou assentado pela admissibilidade da exclusão do valor da reserva legal do balancete da empresa Hohneck do mês de dezembro de 2001, no valor de 11.324.466,32.

Porém, na fundamentação da decisão quando do enfrentamento do pleito do contribuinte embora reconhecido que "não se integram à base de cálculo dos tributos brasileiros os recursos transferidos para a constituição de reserva legal" averbou-se que tal regra não se aplica a Hohneck por tratar-se de empresa jurisdicionada à lei estrangeira uruguaia não desincumbindo-se o embargante do ônus de demonstrar a obrigatoriedade da conta de reserva de capital no Uruguai.

A fundamentação é contraditória com o que consta do dispositivo da decisão sendo imperativo proceder-se sua retificação para aclarar parte final do dispositivo.

Considerando o ônus que vigora em desfavor da embargante de demonstrar a obrigatoriedade da conta de reserva de capital, de modo a autorizá-la a proceder à sua exclusão da base de cálculo, e o fato da recorrente não ter se desincumbido desse há contradição entre o fundamento indicado e o que consta do dispositivo da decisão.

O antigo Código de Processo Civil, bem como o novo CPC (art.376), atribui à parte que alega direito estrangeiro o ônus da prova de sua vigência e validade. Ao momento em que a embargante pretende empreender exclusão da conta de reserva de capital da base de cálculo da imposição sobre a renda deveria necessariamente fazer prova de sua obrigatoriedade de constituição de acordo com as leis uruguaias.

Nem mesmo em sede dos presentes declaratórios a embargante se desincumbiu de tal ônus limitando-se a argumentar que "a reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar capital da companhia, de modo que não representa rendimento passível de apropriação, via distribuição, sendo esta a natureza jurídica da reserva legal, que não é nem nunca foi de lucro distribuível pela companhia ou de dividendos para os investidores."

Em sede de fundamentação da decisão ora hostilizada restou explícito a ausência do direito da recorrente em pretender a exclusão da conta de reserva de capital ante ao fato de não ter se desincumbido do ônus de provar que a lei uruguaia considerava-a obrigatória.

O princípio da verdade material no direito tributário, embora aplicável sobejamente na perquirição da verdade dos fatos, tem aplicação também à prova do direito

alegado naquelas situações onde a própria legislação processual atribui tal ônus ao contribuinte.

Nesta perspectiva, poderia o contribuinte fazer prova da obrigatoriedade da conta de reserva de capital na legislação societária uruguaia a fim de sanar a contradição presente entre o fundamento e o dispositivo da decisão, no entanto, assim não o fez merencendo-se, assim, retificar o dispositivo da decisão para suprimir o item "(iii) excluir, do valor dos lucros considerados disponibilizados pela Hohneck em 31/12/2002 o valor da reserva legal constante do balancete da empresa Hohneck do mês de dezembro de 2001, no valor de 11.324.466,32" mantendo-se, assim, tal valor como passível da imposição tributária.

Entendo, assim, que os Embargos devem ser admitidos a fim de sanar contradição entre os fundamentos lançados na decisão para fazer constar no dispositivo da decisão que o valor da reserva legal não deve ser excluído dos lucros da filial de sociedade estrangeira estabelecida no Brasil podendo ser considerados automaticamente disponibilizados à sua matriz no exterior na medida em que não comprovada a obrigatoriedade da constituição da reserva.

CONCLUSÃO

Ante o exposto acolho os Embargos para 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.

assinado digitalmente

Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira-

Relator