



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº 10680.005065/2005-14
Recurso nº 150.460 Voluntário
Matéria IRPJ e OUTRO - EXS: DE 2001 e 2002
Acórdão nº 101-97.020
Sessão de 13 de novembro de 2008
Recorrente TEJOVA EMPREENDIMENTOS LTDA.
Recorrida 3ª TURMA/DRJ - BELO HORIZONTE - MG.

Assunto: NORMAS GERAIS DO DIREITO

Anos-Calendário: 2001 e 2002

Ementa: CAPITULAÇÃO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não há cerceamento do direito de defesa quando a impugnante demonstra perfeito entendimento do auto de infração e de sua causa.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - Somente ensejam nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de ampla defesa, hipóteses essas que se encontram ausentes nos presentes autos.

DECADÊNCIA. *DIES A QUO*. LUCRO DISPONIBILIZADO POR EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NO EXTERIOR - Na vigência do art. 25 da Lei 9.250/95, o termo inicial da contagem do prazo decadencial (ocorrência do fato gerador) é a data de fechamento do balanço da investidora brasileira, correspondente ao período em que se consideram disponibilizados os lucros pela investida no exterior, não se confundindo, portanto, com a data da efetiva disponibilização do lucro.

IRPJ - LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - CONVERSÃO - Ao teor do disposto do § 7º. do art. 394 do RIR/99, que reiterou o disposto no art. 25, § 4º da Lei nº 9.249/95, para efeito de conversão para o Real, os lucros auferidos no exterior devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para a venda, dos dias das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da controlada e coligada.

LUCROS NO EXTERIOR - EMPREGO DO VALOR - DISPONIBILIZAÇÃO - A utilização do valor de investimento já

A

reavaliado pela equivalência patrimonial, para pagamento de dívida da empresa, no caso para distrato de adiantamento para futuro aumento de capital, mediante dação em pagamento e entrega das ações, importa em disponibilização do lucro auferido no exterior, por ser forma de emprego do mesmo em favor da beneficiária. Interpretação do disposto no artigo 1º, § 2º, alínea "b", item 4, da Lei 9.532/97.

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 à norma interna.

CONVENÇÃO BRASIL-PORTUGAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. De acordo com o Artigo X da Convenção, os lucros auferidos por empresa residente em Portugal e controlada por empresa residente no Brasil, quando remetidos ou pagos ou creditados (disponibilizados), conceituam-se como dividendos (nº 4 do Artigo X), podendo ser tributados no Brasil

AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA - não cabe a autoridade administrativa julgadora de primeira instância agravar a exigência inicialmente formulada quando não presente nenhuma das hipóteses do art. 149 do CTN.

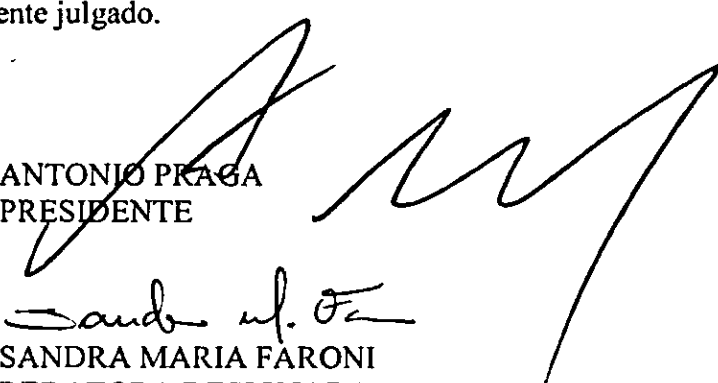
TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - Em se tratando de exigências calculadas com base no lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica, a exigência para sua cobrança é reflexa e, assim, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado quanto às matérias decorrentes, considerando, evidentemente, o prazo em que a lei alcançou a sua tributação.

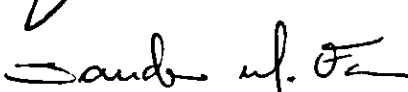
Recurso Provido Parcialmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da primeira câmara do primeiro conselho de contribuintes, 1) Por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares, no mérito, 2) Por maioria de votos, excluir da tributação as parcelas relativas aos lucros auferidos no exterior nos anos de 1996 e 1997, vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni, Caio Marcos Cândido e Antonio Praga, que negavam provimento integral nessa parte; os Conselheiros José Ricardo da Silva, Aloysio José Percínio da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho acompanham o relator pelas conclusões, e davam, provimento integral. O conselheiro Aloysio José Percínio da Silva apresenta declaração de voto; 3) Por maioria de votos, afastar a exigência da CSLL dos lucros formados até mês de setembro de 1999; vencido o Conselheiro João Carlos de Lima Junior que não afasta; 4) Por unanimidade de votos, afastar a conversão cambial na data da disponibilização dos lucros, determinando a utilização da taxa de câmbio da data das demonstrações financeiras e 5) Por maioria de votos, afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, Antonio Praga, Sandra Maria Faroni e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Designada para redigir o voto vencedor quanto à tributação dos lucros auferidos

no exterior a Conselheira Sandra Maria Faroni, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTONIO PRAGA
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
REDATORA DESIGNADA

FORMALIZADO EM:

Participou do julgamento o Conselheiro Valmir Sandri.

Relatório

TEJOVA EMPREENDIMENTOS LTDA., já qualificada nos autos, recorre a este E. Conselho de Contribuintes de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte – MG às fls. 725/761, que por unanimidade de votos, rejeitaram as preliminares suscitadas na impugnação, e, no mérito, julgaram procedentes os lançamentos efetuados nos autos de infração de fls. 8 a 20, inclusive, agravando as exigências.

Trata-se de processo administrativo decorrente de ação fiscal efetuado junto a Contribuinte, para verificação do cumprimento das obrigações tributárias, na qual a fiscalização constatou infrações a legislação do IRPJ, pela não adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, de lucros auferidos no exterior por meio de sociedades controladas domiciliadas na Ilha da Madeira, Portugal.

Em 02.06.2005, após a Contribuinte já ter impugnado o primeiro lançamento (fls. 394/434), o autuante se manifestou às fls. 458 a 463, propondo a seus superiores a retificação dos lançamentos para alterar o cálculo da base tributável mediante a adoção de novo critério para conversão em reais dos valores expressos em moeda estrangeira.

O supervisor do autuante corrobora a proposta, mediante despacho, fls. 464 a 466, e submete-a ao chefe do serviço de controle e acompanhamento tributário (SECAT). Este, em 21.06.2005, expede o despacho, fls. 468, manifestando sua concordância e determinando o cancelamento dos lançamentos já efetuados e a feitura de outros novos, de acordo com a retificação proposta.

Assim, referidos autos de infração complementares foram lavrados para retificar e substituir integralmente os autos de infração lavrados inicialmente às fls. 8 a 20, tendo sido a contribuinte notificada desse novo lançamento em 07.07.2005 e apresentado nova impugnação, tempestivamente em 05.08.2005, às fls. 508/556.



À vista dos termos da impugnação, decidiu a 3ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte - MG, por unanimidade de votos declarar sem efeito os autos de infração de fls. 8 a 20, rejeitar as preliminares suscitadas e julgar procedentes os lançamentos de fls. 475 a 488.

Em face da decisão, da qual teve ciência em 20.12.2005, fls. 605, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário de fls. 606/667, tempestivamente, em 17.01.2006, ao Egrégio Conselho de Contribuintes.

Em sessão realizada em 24.05.2007, os membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, declararam a nulidade de todos os atos processuais praticados a partir da primeira impugnação, exclusive, e determinaram o retorno dos autos a DRJ competente para que fosse efetuado o julgamento da primeira impugnação apresentada face aos primeiros autos de infração lavrados, fls. 08/16, em decisão que restou assim ementada:

“IRPJ – VÍCIOS DE NULIDADES - Após formalizado o lançamento e instaurada a fase litigiosa com a impugnação tempestivamente apresentada, é defeso à autoridade lançadora rever de ofício o lançamento.”

Ou seja, entenderam os julgadores que por ocasião a matéria central posta nos autos – disponibilidade de lucros no exterior – não se encontraria em condições de ser apreciada, tendo em vista a impropriedade do segundo lançamento.

Isto é, conforme entendimento pacífico do Conselho de Contribuintes, após formalizado o lançamento e instaurada a fase litigiosa com a apresentação da impugnação tempestiva, somente pode ser alterado o lançamento nas hipóteses expressamente previstas nos arts. 145 e 149 do CTN, no caso, pela DRJ.

Pelas razões anteriormente expostas, os membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, cancelaram todos os atos praticados após a primeira impugnação, exclusive, fls. 458 em diante, e devolveram o processo a DRJ para apreciação da impugnação apresentada face aos primeiros autos de infração lavrados.

Às fls. 725/761, em sessão realizada em 17.10.2007, os membros da 3ª Turma de Julgamento da DRJ – Belo Horizonte – MG, por unanimidade de votos, rejeitaram as preliminares suscitadas pela contribuinte, e, julgaram procedentes os lançamentos efetuados, além de agravar a exigência fiscal, para:

- em relação ao ano-calendário de 2000, manter integralmente, sem alteração, os montantes de IRPJ e CSLL exigidos, assim como a multa e os juros de mora correspondentes.
- em relação ao ano-calendário 2001, aumentar de R\$ 3.277.738,50 para R\$ 12.646.437,87 e de R\$ 1.188.625,86 para R\$ 4.539.757,63, respectivamente os montantes de IRPJ e CSLL exigidos, assim como a mesma proporção à multa e os juros de mora correspondentes.

A referida decisão restou assim ementada:



“ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: : 01/01/2000 a 31/12/2000, 01/01/2001 a 31/12/2001

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - Na hipótese de alienação da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - EMPREGO DO VALOR - CARACTERIZAÇÃO DA DISPONIBILIZAÇÃO - Para efeito de incidência do IRPJ e da CSLL, consideram-se pagos e, portanto, disponibilizados, os lucros auferidos no exterior cujo valor tenha sido empregado em favor da pessoa jurídica residente no Brasil, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, residente no exterior.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - INCIDÊNCIA DE CSLL - Sujeitam-se à incidência da CSLL todos os lucros auferidos no exterior que forem disponibilizados após a entrada em vigor do artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 1999, ainda que tenham sido apurados antes de sua vigência. **LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL** - O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual quando não há razão de ordem jurídica para lhe conferir julgamento diverso.

Lançamento Procedente”.

Em sua primeira impugnação apresentada em 18.05.2005, fls. 394/434, a contribuinte alega em síntese que:

No mérito, afirma que tanto o RIR/99 como o ADN nº 49 determinam que a lei aplicável aos lucros apurados pela controlada em determinado ano é aquele vigente no momento em que tais lucros forem gerados, assim, sobre os lucros gerados em 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, aplicar-se-á a lei em vigor nesse momento, apesar de somente terem sido supostamente distribuídos nos anos de 2000 e 2001.

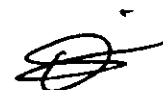
Afirma que os autos de infração não merecem prosperar, pois foram atingidos pela decadência do direito da Fazenda Pública constituir os créditos decorrentes dos lucros gerados até 01.01.2000.

Destaca que a autoridade administrativa se equivocou na capitulação dos fatos e da base legal aplicável ao caso em tela, devendo o lançamento ora guerreado ser declarado nulo de ofício pelos julgadores.

Ressalta que não se pode aceitar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre valores que ainda não estão disponíveis jurídica ou economicamente.

Esclarece que assim como ela, suas controladas no exterior são pessoas jurídicas autônomas com patrimônios distintos que não se confundem.

Afirma que as leis relacionadas com a matéria não contemplam a alienação, a incorporação de reserva legal subscrita por sócia, a cisão de sociedade no exterior ou o



investimento de quota em terceira sociedade, como formas de disponibilização de lucros acumulados na sociedade no exterior.

Aduz que os lucros gerados pelas suas controladas estrangeiras no período de 1997 a 2001, por força do art. 74, pu, da MP nº 2.158-35/01, como não incorreram, conforme demonstrado, em nenhuma das hipóteses de disponibilização de lucros, seriam tributáveis em 31.12.2002. Entretanto, como a contribuinte permutou suas participações societárias antes dessa data, em 30.11.2001, não há que se falar em tributação desses rendimentos, sob pena de violação ao princípio da irretroatividade da lei tributária.

Salienta que a IN nº 38/96 não pode inovar ao estabelecer que a alienação de sociedade controlada no exterior é hipótese de disponibilização de lucros auferidos no exterior, por não possuir atribuição para criar hipóteses de incidência tributária.

Afirma que mesmo que tal operação pudesse ser considerada uma alienação, não há que se falar em tributação de resultados auferidos no exterior (e ali acumulados) e não disponibilizados. Ainda que se admitisse a validade da IN nº 38/96, a redução de capital de outra sociedade não pode ser materialmente equiparada à alienação de sociedade no exterior, uma vez que tais institutos configuram negócios jurídicos distintos e têm finalidades diversas.

Esclarece que na redução de capital a valor contábil, a empresa que tem seu capital reduzido não auferir qualquer espécie de rendimento na operação. Dessa forma, como a redução de capital foi realizada a valor contábil, não houve qualquer apuração de ganho de capital.

Ressalta que o recebimento pelo investido pessoa física de participação societária a valor contábil, implica, nos termos do art. 61, I, "b", da IN nº 11/96, na mera substituição do investimento registrado pela pessoa física. Dessa forma, a operação objeto da presente autuação trata da simples transferência de titularidade de participações societárias, e não alienação, como pretende demonstrar a autoridade administrativa.

Sendo assim, destaca que não houve a disponibilização, o emprego ou o pagamento dos lucros acumulados pela Square, Round e Seaflat em favor da contribuinte, sendo que estes continuam ali registrados e acumulados no patrimônio da empresa estrangeira.

Alega que ao equiparar os termos alienação, incorporação de reserva legal, cisão e o investimento de quota em terceira sociedade a "emprego (de lucros) em favor da beneficiária", a fiscalização acaba por distorcer o sentido da expressão, levando-a além dos limites, prática que não pode ser admitida.

Nesse sentido, esclarece que a incorporação de reserva legal realizada por ela não se confunde com aumento de capital, visto que não houve emissão de novas quotas ou o aumento do valor das quotas existentes. Sendo assim, a incorporação de reserva da Round foi um ato isolado que não refletiu em aumento do patrimônio social da contribuinte ou no ingresso de novos recursos.

Destaca que apenas com o advento da Lei Complementar nº 104/2001, que alterou a redação do art. 43 do CTN e passou a produzir efeitos a partir de 01.01.2002, admitiu-se que lei ordinária pudesse definir disponibilização de renda. Assim, como os supostos fatos



geradores objetos da autuação ocorreram em 2000 e 2001, não se admite a cobrança retroativa do IRPJ e da CSLL.

Prossegue afirmando que a referida operação não poderia ter sido tributada pela autoridade administrativa brasileira, pois vigorava entre Brasil e Portugal tratado de não tributação, que determinava que os lucros capitalizados em sociedade sediada em Portugal, como a Round, só poderiam ser tributados pelas competentes autoridades portuguesas.

Aduz que a cisão parcial da Round não gerou a baixa ou a alienação de ativos ou de investimentos registrados na sua contabilidade, razão pela qual é equivocado falar em disponibilidade de rendimentos.

Ressalta que ao realizar investimento por meio da quota da Seaflat na Biscayne, manteve os lucros anteriormente acumulados na Seaflat, sem que houvesse disponibilização jurídica ou econômica de renda.

Quanto à autuação referente à CSLL, tendo em vista que para este lançamento são aplicadas às mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, a contribuinte adota para o auto de infração em que é exigido à CSLL os argumentos já apresentados para o lançamento principal, requerendo a improcedência dos lançamentos.

Afirma que o princípio da universalidade somente foi adotado para a CSLL a partir de outubro de 1999. Dessa forma, caso a exigência fiscal ora guerreada seja mantida, o que se admite apenas para argumentar, não haveria que se falar em tributação da pela CSLL, dos lucros gerados anteriormente a 30.09.1999, razão pela qual deve pelo menos ser revista e parcialmente cancelada a autuação.

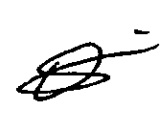
Insurge-se face à aplicação da multa no percentual de 75%, por considerar que tal exigência tem nítido caráter arrecadatório, o que contraria os princípios do não-confisco e da proporcionalidade.

Alega que também não deve ser aplicada a Taxa Selic como índice de atualização dos juros de mora, em razão de sua conotação remuneratória e por não estar prevista em lei, devendo, portanto, ser calculado com base no art. 161, §1º do CTN.

Finalmente, requer seja acolhida integralmente a sua impugnação, cancelando os autos de infração lavrados, assim como as penalidades e os juros de mora.

Como razões de decidir, inicialmente, consignaram que os autos retornaram a DRJ por determinação expressa do Acórdão nº 101-96.170, proferido pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que declarou a nulidade de todos os atos praticados após a apresentação da primeira impugnação, motivo pelo qual não serão suscitadas questões decorrentes de tais atos.

Quanto à preliminar de nulidade do auto de infração em razão de erro na capitulação legal apresentada pela contribuinte em sua defesa, verificaram os julgadores que tal argumento não merece prosperar, pois ainda que se concordasse com a arguição feita pela Contribuinte, o que não é o caso, haveria no máximo uma irregularidade sanável, mas não uma nulidade.

 7

Dessa forma, entenderam que não cabe declarar nulo o lançamento em virtude de ter a autuante invocado a Lei nº 9.532/1997 como um todo, bem como o art. 3º da Lei nº 9.959/2000 que segundo a Contribuinte não diz respeito à matéria dos autos, pois não houve prejuízo algum para a defesa e no corpo do auto de infração e no Termo de Verificação Fiscal foram citados outros artigos e texto de lei que guardam perfeita relação com os fatos discutidos e fornecem a Contribuinte um quadro claro e abrangente da acusação que lhe foi feita.

Quanto à arguição de decadência, verificaram os julgadores que em todos os períodos de apuração de 1997 a 2000, a contribuinte declarou ter apurado prejuízo e que não efetuou nenhum recolhimento, dessa forma, não se aplica a regra do art. 150, §4º, mas sim a do art. 173 do CTN. Consignaram, ainda, que nenhum prazo decadencial começa a fluir antes da ocorrência do fato gerador e em se tratando de lucros gerados no exterior, o fato gerador não ocorre com a simples apuração do resultado, mas sim com a sua disponibilização para a empresa residente no Brasil. Tal entendimento não diverge da orientação do Ato Normativo nº 49/1994. Prosseguem afirmando que o art. 43 do CTN invocado pela própria Contribuinte refuta ainda mais categoricamente os seus argumentos.

Frisaram os julgadores que o sujeito passivo do processo não são as sociedades estrangeiras controladas pela Contribuinte, e o objeto do lançamento fiscal, não são propriamente os lucros delas, mas sim respectivamente a Tejova Empreendimentos Ltda., empresa sediada no Brasil, e os lucros auferidos no exterior por meio daquelas. Tendo os lucros em causa se tornado disponíveis apenas a partir do ano-calendário de 2000, aplica-se a legislação vigente neste ano-calendário, e não a dos anos em que foi apurado o seu valor.

Quanto aos arts. 654 e 655 do RIR/99, consignaram os julgadores que referidas normas foram adotadas em consequência do legislador ter adota a partir de 1996, a política de não tributar novamente como rendimento dos sócios ou acionistas o lucro já tributado na pessoa jurídica. Esclareceram os julgadores que como medida excepcional, introduzida pela União Federal, não se extrai nenhum princípio nem regra geral, sendo inteiramente vã a sua invocação pela contribuinte.

Em relação a disponibilização dos lucros auferidos no exterior, verificaram os julgadores que, seja em seus aspectos jurídicos, seja em seus aspectos factuais, está bem caracterizado nos autos que ocorreu a disponibilização dos lucros auferidos e acumulados pelas sociedades estrangeiras até 31.10.2001. Nesse sentido, transcreveram o art. 2º §9º, da IN/SRF nº 38, que obriga o alienante a submeter à incidência do IRPJ os lucros acumulados no exterior que ainda não haviam sido tributados.

Entenderam os julgadores que não procede o argumento apresentado pela Contribuinte de que a IN/SRF nº 38, como norma secundária, carece de força jurídica para fundamentar uma exigência fiscal, pois os lucros oriundos do exterior estão sujeitos à tributação em virtude do que dispôs inicialmente o art. 25 da Lei nº 9.248/95, dessa forma, não houve violação ao princípio da reserva legal.

Rejeitaram também a afirmação da Contribuinte de que referida IN teria sido derogada pela Lei nº 9.532/97, esclareceram que somente deixou de vigorar com a edição da IN nº 213/2002, que a revogou expressamente.

Constataram os julgadores que a decisão pela qual o STF julgou inconstitucional parte do Art. 35 da Lei nº 7.713/88, não se estende à matéria deste processo. Além do mais as circunstancias são diversas das aqui discutidas.

Consignaram os julgadores, que assim como pretende demonstrar a Contribuinte, redução de capital e alienação não se confundem, quando analisadas isoladamente. Entretanto, no presente caso, não houve simples devolução de capital, pois para saldar a dívida para com os sócios, a autuada transferiu-lhes a propriedade de participação que possuía na Round e na Square. Para caracterizar a alienação basta que se mude o titular do direito de propriedade, sendo indiferente se esta operação resultou em lucro a qualquer das partes. Dessa forma, concluíram não ser aplicável, ao caso em tela os arts. 428 e 429 do RIR/99, bem como o art. 61, I, "b" da IN nº 11/96, pois se trata de norma destinada a regular a apuração de ganho de capital tributável auferido por pessoa física.

Afirmaram, também, que diferentemente do que alega a Contribuinte, o item 4 da alínea "b" do §2º da Lei nº 9.532/97, fornece sim respaldo legal para a exigência fiscal, ao estabelecer que se consideram pagos os lucros quando houver o emprego do respectivo valor em qualquer praça em favor da beneficiária, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

Em relação ao art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, suscitado pela Contribuinte, afirmaram os julgadores que referido artigo não traz nenhum proveito para sua defesa, pois não foi nem mesmo mencionado na capitulação legal, uma vez que entrou em vigor somente em 2002, enquanto os fatos geradores dos tributos exigidos ocorreram nos anos de 2000 e 2001, assim como a legislação em vigor à época, por si só fundamenta o lançamento.

Consignaram os julgadores, que o requisito de participação direta e ativa da sociedade estrangeira no emprego do valor em favor da beneficiária, contraria o texto legal existindo apenas na construção interpretativa da Contribuinte. A Lei ao contrário, é bastante genérica, deixando claro que a intenção do legislador foi ser o mais abrangente possível.

Quanto à incorporação da reserva legal ao capital, a Contribuinte apesar de não negar que tenha havido incorporação da reserva legal ao capital da Round, e de não contestar que essa reserva se constitui com lucros ainda não submetidos à tributação no Brasil, insiste na tese de que o fato não caracteriza disponibilização em face das normas reguladoras da tributação em bases universais. Entenderam os julgadores, que tal tese não se sustenta, uma vez que contraria frontalmente disposição legal expressa, item 4 da alínea "b" do §2º do artigo 1º da Lei nº 9.532/77.

Verificaram, ainda, ser irrelevante que o aumento de capital se faça por via de acréscimo do valor unitário das quotas existentes, ou pela criação de novas quotas, uma vez que a Lei não faz distinção entre essas duas. Tampouco importa o fato de que a incorporação de reserva de lucros não significa ingresso novo de recurso, pois a legislação não o exige para que se caracterize a disponibilização.

Ressaltaram os julgadores que o Tratado celebrado entre Brasil e Portugal para evitar a bitributação ratificado pelo Decreto nº 63.393/1971, somente vigorou até 31.12.1999, pois foi revogado expressamente pelo Decreto nº 3.121/1999. Logo, não constitui



obstáculo para a exigência fiscal, visto que os rendimentos se tornaram disponíveis após a revogação do referido Tratado. E mesmo, que se admitisse que o Tratado estivesse em vigor na época dos fatos, nem assim obstaría a exigência referente ao IRPJ e a CSLL.

Em relação à cisão parcial da Round verificaram os julgadores que não há relevância para o litígio em questão, visto que não acarretou o lançamento de nenhum crédito tributário nem serve de fundamento factual para nenhuma das exigências fiscais.

Em relação ao investimento da quota da Seaflat na Biscayne, a contribuinte não contesta que em 30.11.2001 tenha empregado a participação que possuía na Seaflat para aumentar o capital da empresa Biscayne Construções e Incorporações Ltda, apenas reitera a tese já desenvolvida alhures de que a operação não se enquadra em nenhuma das hipóteses legais de disponibilização de lucros para efeito de caracterizar fato gerador do IRPJ e da CSLL. Em que pese a argumentação apresentada, consideraram os julgadores pela manutenção do crédito tributário pelas mesmas razões já expendidas a cerca da operação de redução de capital da Contribuinte que resultou na alienação da participação que detinha na Square e na Round.

Em relação à incidência da CSLL sobre os lucros gerados no exterior, os julgadores consideraram procedente o lançamento, pois os lucros se tornaram disponíveis após a entrada em vigor da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, portanto não há que se falar em irretroatividade da Lei.

Quanto à aplicação da multa no percentual de 75%, afirmaram os julgadores que decorre de Lei, sendo esta a penalidade mínima aplicada, desse modo constitui um contra-senso falar em falta de motivação.

Quanto à aplicação da Taxa Selic como parâmetro para definição dos juros moratórios lançados, salientaram os julgadores que segundo disposto no art. 13 da Lei nº 9.065/95, referida Taxa deve ser aplicada, não cabendo a administração fazer juízo de valor, enquanto não revogada ou declarada inválida pelo órgão competente em decisão irrecorrível.

Entenderam, ainda, que deveria ser agravada a exigência inicialmente formulada, conforme faculta o art. 15, pu, do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93.

Sendo assim, tendo em vista que a autoridade administrativa tem o dever não só de lançar, mas também de rever o lançamento, quando se comprove que houve omissão, erro ou inexatidão do contribuinte no cumprimento de suas obrigações, faz-se necessária, segundo os julgadores de primeira instância, a revisão dos autos de infração, pois os originais não constituíram integralmente o crédito tributário devido em consequência das irregularidades verificadas na fiscalização.

Prosseguiram afirmando que a insuficiência na constituição do crédito tributário resultou da conversão incorreta de parte dos valores expressos em moeda estrangeira.

Salientaram, que nos termos do art. 143 do CTN, quando o valor estiver expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á a sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador. Logo, para efeito de converter em reais os lucros acumulados no exterior e ainda não tributados, deve-se adotar o câmbio vigente nas datas em

que se deu a disponibilização daqueles rendimentos, seja em virtude da alienação da participação societária, seja em virtude do seu emprego no aumento de capital.

Dessa forma, entenderam que o método de conversão adotado pela autoridade fiscal autuante deve ser revisto porque decorre de interpretação equivocada do §7º do art. 394 e do §4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95, segundo os quais os lucros em causa serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada e coligada.

Observaram, ainda, que o critério adotado pelo fiscal autuante conduz a resultados paradoxais e incompatíveis entre si.

Sendo assim, os julgadores retificaram os auto de infração, nos termos da legislação vigente, ou seja, convertendo os lucros apurados utilizando a taxa de câmbio da data em que foram disponibilizados, conforme tabela às fls. 759/760.

Esclareceram também, que não há que se cogitar na ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário. Isto porque, nos termos do art. 173, II do CTN, o prazo de decadência é de cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Pelo exposto os julgadores, por unanimidade de votos, consideraram procedentes as autuações, agravando a exigência fiscal para:

- em relação ao ano-calendário 2000, manter integralmente, sem alteração, os montantes de IRPJ e CSLL exigidos, assim como a multa e os juros de mora correspondentes;
- em relação ao ano-calendário 2001, aumentar de R\$ 3.277.738,50 para R\$ 12.646.437,87 e de R\$ 1.188.625,86 para R\$ 4.539.757,63, respectivamente os montantes de IRPJ e CSLL exigidos, assim como na mesma proporção à multa e os juros de mora correspondentes.

Intimada da decisão em 12.12.2007, fls. 767, a contribuinte apresentou sua defesa, fls. 770/826, tempestivamente, em 09.01.2008, alegando em síntese o que se segue:

Preliminarmente destaca ser a impugnação apresentada nos termos do art. 15, pu, do Decreto nº 70.235/72, tempestiva, razão pela qual devem ser analisados todos os argumentos ali aduzidos.

Inicialmente, requer seja declarada a nulidade do acórdão recorrido, uma vez que não compete a DRJ calcular o montante do tributo devido, competência este privativa da fiscalização, nos termos do art. 142 do CTN combinado com o art. 59, I, do Decreto nº 70.235/72.

Ainda a esse respeito, aduz que compete às autoridades julgadoras de primeira instância, tão somente, o julgamento dos processos administrativos, ou seja, a análise da correção do lançamento realizado pelo Agente Fiscal, sem que com isso surja nova cobrança, conforme disposto no art. 2º da Lei nº 8.748/93.



Esclarece que ao contrário do que pretende demonstrar os julgadores de primeira instância, não cabe a alteração do lançamento com base nos incisos V e VI do art. 149 do CTN, pois a contribuinte atendeu a todas as requisições da fiscalização, não omitindo qualquer informação ou as prestando de forma incorreta. E, ainda que as tivesse omitido ou prestado de forma incorreta, o que admite apenas para argumentar, o acórdão recorrido não comprovou tal fato, tendo o erro sido cometido pela própria fiscalização.

Nesse sentido, após transcrever doutrina e jurisprudência do Conselho de Contribuintes corroborando o seu entendimento, requer seja anulado o acórdão recorrido, uma vez que as autoridades julgadoras não têm competência para majorar o crédito tributário inicialmente consubstanciado no auto de infração.

Ademais, afirma que não pode ser agravado o lançamento no presente caso, tendo em vista o instituto da "*reformatio in pejus*" que veda que um ato administrativo, no curso do processo administrativo, majore a cobrança nele discutida. Dessa forma, requer a nulidade do acórdão recorrido e, por consequência, o cancelamento da exigência.

Ressalta que o lançamento também não merece prosperar por já ter sido atingido pela decadência do direito da Fazenda Pública em constituí-lo, nos termos do art. 150, §4 do CTN e art. 149, pu, do mesmo diploma legal. Esclarece que a cobrança de valores decorrentes de fatos geradores ocorridos no período de 1997 a 2001, somente poderiam ser constituídos até 31.12.2006, o que não se verificou no presente caso, uma vez que a contribuinte teve ciência do acórdão impugnado que majorou o lançamento em 12.12.2007.

Isto porque, conforme jurisprudência e doutrina que menciona, alega que o prazo decadencial para a revisão do lançamento coincide com o prazo para a realização do lançamento original, razão pela qual deve ser reconhecida a decadência no presente caso.

Reafirma que conforme já demonstrado no recurso voluntário e nas impugnações apresentadas anteriormente, a exigência fiscal formulada encontra-se fulminada pela decadência dos supostos fatos geradores ocorridos nos anos de 1997, 1998 e 1999, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, tendo em vista que a contribuinte somente teve ciência da lavratura dos autos de infração em 19.04.2005.

Destaca que ainda que fosse válida a exação, os lucros envolvidos na operação foram gerados e apurados entre os anos de 1997 e 2001. Dessa forma, segundo disposto nos arts. 654 e 655 do RIR/99, bem como no Ato Declaratório Normativo nº 49, a lei aplicável para fins de tributação é a vigente no momento em que os lucros são gerados.

Afirma que não merece prosperar o entendimento dos julgadores de primeira instância de que "em se tratando de lucros gerados no exterior, o fato gerador não ocorre com a simples apuração do resultado, mas sim com a sua disponibilização para a empresa residente no Brasil". Isto porque, verifica-se após a leitura do capítulo III do RIR/99 (art. 654), que o fato gerador do IRPJ opera-se na data de encerramento do período de tempo escolhido como base. Posicionamento este corroborado pela MP nº 2.158-35/01.

Destaca que os autos de infração também não merecem prosperar por não se revestir das formalidades previstas no Decreto nº 70.235/72 e por não dar um perfeito

enquadramento legal aos fatos que ensejaram ao lançamento, pois conforme se constata na “descrição dos fatos e enquadramento legal”, foi indicado dispositivo (art. 3º da Lei nº 9.959/00) que não guarda qualquer relação com a operação ora analisada, como inclusive foi reconhecido pelas autoridades julgadoras de primeira instância. Após transcrever jurisprudência do Conselho de Contribuintes, requer a nulidade dos autos de infração em razão de vício formal, nos termos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não sendo esta uma mera irregularidade passível de ser sanada.

Esclarece que tem como objeto social a participação em outras sociedades e é contribuinte de diversos tributos, regularmente recolhidos nos prazos previstos em lei. Entre 1997 e 2001, detinha participação nos seguintes sociedades controladas estrangeiras dentre outras: Round SGPS Lda, Seaflat SGPS Lda e Square SGPS Lda, todas estabelecidas na Ilha Madeira, Portugal. Entre 1997 e 2000, a participação nas três sociedades era superior a 96% e veio a atingir 100% em 2001. Afirma, ainda, que seu capital era compartilhado por dois investidores pessoas físicas.

Prossegue afirmando que em 27.03.2000, converteu em capital social da Round reserva legal no montante de 256.245.000 escudos. Em 18.04.2000, a Round sofreu cisão parcial, que deu origem a empresa Maldivi SGPS Lda, e que reduziu o seu capital de 959.205.000 escudos para 84.523.000 escudos. Entretanto, os lucros auferidos pela Round nos anos-calendário anteriores permaneceram retidos no exterior sem que fosse disponibilizado.

Em 31.10.2001 foi deliberada sua redução do capital social. Em consequência, numa primeira etapa, foi entregue aos sócios, em devolução de sua participação no capital social, a participação detida na Round. Numa segunda etapa, também em devolução de sua participação no capital social, entregou-se a quota detida na Square, bem como a quota da Seaflat. Esta última havia sido anteriormente integralizada na empresa Biscayne Construções e Incorporações Ltda. Toda a operação de redução e devolução de capital se fez com base nos valores contábeis da quota, nos termos do art. 22, da Lei nº 9.249/1995, sem haver reavaliação do ativo e, portanto, sem ocorrer ganho de capital tributável para a Contribuinte.

Quanto aos sócios, todas pessoas físicas, receberam a participação societária pelo valor contábil e informaram esse mesmo valor na declaração de rendimentos, conforme determina o art. 61, I, “b”, da IN nº 11/1996. As sociedades estrangeiras por sua vez, continuaram com a mesma situação patrimonial e com os lucros acumulados ali registrados, íntegros, sem nenhuma movimentação nem modificação. Nelas ocorreu apenas modificação de seu quadro societário, mantendo-se íntegros os lucros. Não obstante, foram lavrados autos de infração, que posteriormente sofreram revisão de ofício, sendo substituídos, sob a justificativa de que houve equívoco quanto à conversão de moeda estrangeira em moeda nacional.

Após fazer um breve relato dos fatos processuais aqui ocorridos, reafirma que foram três os fatos relevantes que motivaram a lavratura do auto de infração, quais sejam: (i) a incorporação de reserva legal da Round, deliberada em 27.03.2000; (ii) a redução de capital da contribuinte ocorrida em 31.10.2001, que provocou a devolução aos seus sócios de participações na Round e Square; e (iii) o investimento feito pela contribuinte em 30.11.2001, da sua participação na Seaflat na empresa estrangeira Biscayne.

Passa então a analisar detalhadamente cada um desses fatos.



Aduz, que a Lei nº 9.249/1995, art. 25, determinou a adoção do princípio da universalidade para fins de tributação da renda. A adoção somente alcança os lucros gerados a partir de 01.01.1996. Contudo, a tributação dos lucros auferidos por intermédio das sociedades controladas ou coligadas sediadas no exterior foi precariamente instituída, porque a Lei nº 9.245/1995 determinou que a tributação deveria ocorrer independentemente da efetiva disponibilidade da renda, contrariando o art. 43 do CTN. O simples fato da empresa no exterior auferir lucro não se confunde com a disponibilidade desses lucros a sua controladora no Brasil. Nesse sentido cita passagem atribuída a Alberto Xavier.

Prossegue afirmando que a Receita Federal, ciente dos vícios da Lei nº 9.249/1995, editou a IN nº 38, de 1996, que conceitua disponibilização, entretanto esta IN, por ser secundária, não tem força para fundamentar nem corrigir a Lei anteriormente citada. A correção do art. 25 da Lei nº 9.249, fez-se com a Lei nº 9.532/1997, a qual em virtude do princípio da irretroatividade, começa a valer só em 01.01.1998.

Ressalva que no artigo pertinente da Lei nº 9.532/1997, pela qual passou a ser tributado no Brasil os lucros auferidos no exterior, não se encontra a alienação. Sendo assim, alienação não é hipótese de disponibilização. No mesmo sentido, alega que os arts. 394 e 395 do RIR/99 consolidou a lei sobre o assunto, mas também não incluiu a alienação de participação societária como hipótese de disponibilização, bem como as leis posteriores não a incluíram.

Destaca que a tributação de lucros auferidos no exterior submete-se à lei aplicável à época da geração do lucro. A MP nº 2.158-35 foi publicada em agosto de 2001 e pretendeu alcançar lucros gerados antes desta data, em flagrante ofensa à garantia da irretroatividade da lei tributária, o que também ocorreria caso se permita que seja aplicável a lucros gerados entre 1997 e 2001.

Alega a Contribuinte que a operação de redução de capital com quotas de outra sociedade é operação distinta da alienação. Somente poderia ser admitida a exigência de IRPJ e CSLL caso a participação societária tivesse sido transferida por valor superior ao custo de aquisição contábil, nos termos do art. 22, §3º, da Lei nº 9.249/1995. Caso a operação tivesse sido realizada a valor de mercado, eventual tributação seria devida sob a forma de ganho de capital, e não sob a forma de disponibilização de lucros auferidos no exterior.

Após mencionar os arts. 428 e 429 do RIR/99, bem como o art. 61, I, "b", da IN nº 11/1996, conclui a Contribuinte afirmando que o autuante equivocou-se ao fundamentar o lançamento na disponibilização dos lucros, pois não houve o pagamento dos lucros auferidos no exterior pelas sociedades estrangeiras e esses lucros continuam acumulados no exterior, sem nenhuma mutação. Ocorreu apenas uma mera permuta de participações societárias.

Em relação a incorporação de reserva legal, afirma que ao contrário do que pretende o autuante, não aplica-se o art. 1º, §2º, "b", item 4, da Lei nº 9.532/1997, pois no presente caso não foram emitidas novas quotas e a quota detida pela Contribuinte manteve o seu valor original.

Alega, ainda, que em razão do Tratado entre Brasil e Portugal que visava evitar a bitributação, ratificado pelo Decreto nº 63.393/1971 e seu art. VII, a Round não



poderia ser tributada no Brasil, visto que não desempenha atividade no Brasil, mas apenas na Ilha da Madeira, localizada em Portugal.

Em relação ao Investimento da quota da Seaflat na Biscayne, afirma a Contribuinte que conferiu a quota da Seaflat que detinha em aumento de capital da Biscayne, sendo assim, apenas alocou, a título de investimento, a quota no patrimônio da Biscayne, mas permaneceu, ainda que indiretamente, como sócia controladora da Seaflat. E os lucros acumulados por esta com ela permaneceram, sem que houvesse nenhuma disponibilização econômica ou jurídica de renda. Nesse sentido, conclui que o investimento de quota no patrimônio de sociedade, assim como a alienação e a cisão, não se encontra entre as hipóteses de disponibilização taxativamente prevista no art. 1º da Lei nº 9.532/97, motivo pelo qual não se pode subsistir a exigência fiscal.

Insurge-se, ainda, contra a base de cálculo utilizada, pois segundo disposto no art. 394, §7º, do RIR/99, que reiterou o disposto no art. 25, §4º da Lei nº 9.249/95, os lucros auferidos no exterior devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para a venda, dos dias das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da controlada. Segundo as tabelas da defesa apresentada pela Contribuinte, quando aplicada corretamente a legislação, o resultado acumulado conjuntamente pela Square, pela Seaflat e pela Round se reduz a um lucro de R\$ 4.854.093,34, sendo este a base de cálculo correta para o lançamento caso fosse admitido a disponibilização do lucro.

Em relação a CSLL, afirma a Contribuinte que uma vez demonstrado a improcedência do lançamento referente ao IRPJ, o lançamento referente à CSLL também torna-se improcedente. Art. 57 da Lei nº 8.981/95 e art. 28 da Lei nº 9.430/96.

Ainda, nesse sentido, afirma que a Medida Provisória nº 1.858-6/99, determinou que esses lucros passassem a se sujeitar a CSLL. Esse aumento da base de cálculo da CSLL submeteu-se ao princípio da anterioridade nonagesimal. Dessa forma, apenas a partir de 30.09.1999 tornou-se possível fazer incidir a CSLL sobre lucros auferidos no exterior. Até então, nenhum lucro gerado no exterior estava sujeito a CSLL. E para efeito de tributação dos lucros gerados no país ou no exterior, aplica-se a lei vigente na época de geração desses lucros. Assim, ainda que tenham sido disponibilizados posteriormente, sobre os lucros auferidos no exterior antes de completados noventa dias da publicação da MP nº 1.858/99, não incide a CSLL.

Em relação a aplicação dos juros e multa, afirma a Contribuinte que uma vez comprovado que não cometeu nenhuma infração, a multa de ofício deve ser cancelada juntamente com o principal. Já em relação à aplicação da Taxa Selic, afirma que a jurisprudência tem reconhecida a sua inaplicabilidade aos créditos tributários, nesse sentido cita acórdão do STJ.

Aduz, ainda que se admita a aplicação da taxa Selic, esta deve se ater exclusivamente ao crédito tributário principal, sendo impossível a sua incidência sobre a multa de ofício.

Finaliza sua impugnação requerendo o acolhimento da impugnação, para determinar o cancelamento de todas as exigências fiscais.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro VALMIR SANDRI, Relator.

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Conforme se depreende do Relatório, a matéria trazida à análise desta E. Câmara diz respeito a Autos de Infração emitidos contra a Recorrente, em razão da mesma não ter adicionado ao lucro líquido do período-base de 2000 e 2001, na determinação do lucro real, os lucros auferidos no exterior por meio de sociedades controladas (Round SGPS, Square SGPS e Seaflat SGPS), domiciliadas na Ilha da Madeira, Portugal, gerando, inicialmente, um crédito tributário de R\$ 12.208.126,75, exigido com base nos Autos de Infração de fls. 08/16 e, posteriormente, agravado pela r. decisão recorrida, após esta E. Câmara ter declarado nulos todos os atos processuais praticados a partir da 1ª. impugnação, determinando o retorno dos autos a DRJ competente para que esta proceda ao julgamento da impugnação ao 1º. auto de infração.

Feito isso, os autos retornou a 3ª. Turma da DRJ/BHE, que proferiu o acórdão n. 02-16.027, afastando as preliminares de nulidade e decadência suscitadas, para no mérito manter integralmente a exigência relativa ao ano-calendário de 2000, e agravando as exigências fiscais relativo ao ano-calendário de 2001, ao entendimento de que, no caso de redução de capital, mediante entrega de participação que a Recorrente detinha no capital de sociedade estrangeira, bem como, o emprego da participação de sua controlada no exterior para aumentar o capital de outra sociedade, configura a hipótese de disponibilização dos lucros no exterior.

Intimada da referida decisão, tempestivamente a Recorrente interpôs impugnação, alegando, preliminarmente, da impossibilidade do agravamento do lançamento pela autoridade julgadora, do perecimento do direito de revisão do lançamento, bem como de erro no enquadramento legal, visto que o auto de infração não se revestiu das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, eis que na seção "Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)", indica como base legal o artigo 3º. da Lei n. 9.959/2000, sem qualquer relação com a operação sob análise.

Com relação ao suposto erro no enquadramento legal, não vejo neste fato qualquer prejuízo para a ampla defesa da Recorrente, eis que tanto no corpo do auto de infração como no termo de verificação fiscal que o acompanha, foram citados artigos e textos de lei que guardam perfeita relação com os fatos discutidos e fornecem fundamentação legal adequada para sustentar o lançamento. Os fatos estão descritos de maneira minuciosa e precisa, de modo que fornecem à autuada um quadro claro e abrangente das irregularidades apontadas, e que pela impugnação apresentada, depreende-se que houve inteira compreensão da matéria ora em discussão.



O fato é que, conforme remansosa jurisprudência deste E. Conselho de Contribuintes, eventuais vícios na capitulação legal, ainda que existente no presente caso, não causaria a nulidade do auto de infração, uma vez que a descrição dos fatos contida no Termo de Verificação Fiscal permite identificar perfeitamente a acusação que lhe foi imputada, o que, diga-se de passagem, foi pormenorizadamente enfrentada por ocasião da impugnação e agora em grau de recurso.

Nesse passo, afasto a preliminar de nulidade do Auto de Infração em razão do argumento acima aduzido.

Com relação ao agravamento da exigência fiscal pela r. decisão recorrida, entendo que a razão encontra-se com a Recorrente.

De fato, a competência atribuída às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, nos termos do disposto no artigo 2º, da Lei n. 8.748/93, não contempla a função de lançamento tributário, de modo a agravar a exigência impugnada, sob pena, se assim o fizer, de usurpação de competência, tornando-se tais atos (agravamento) nulos de pleno direito, sendo essa a jurisprudência mansa e pacífica deste E. Conselho de Contribuintes, conforme se depreendem dos acórdãos ns. 101-96.170, 102-46.043, 102-43.415 e 107-04.216, dentre outros.

E mesmo que houvesse competência para agravar a exigência, o que admito aqui tão somente para efeito de argumentação, entendo que o lançamento original que tomou como taxa de câmbio aquela da data do balanço que em apurado, foi feito de acordo com a legislação, senão vejamos:

De acordo com o disposto no art. 394, do RIR/99, os lucros auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas, quando disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil (§ 2º), no caso, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior (inciso II, § 3º), ou empregado em favor da beneficiária, em qualquer praça (alínea “d”, inciso II, do § 4º), os quais serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da controlada e coligada (§ 7º).

Ou seja, ao teor do disposto do § 7º do art. 394 do RIR/99, para efeito de conversão para o Real, a taxa de câmbio a ser utilizada é a do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros pela controlada e coligada.

Dessa forma, por ter a fiscalização seguido às regras acima ao proceder o lançamento ora guerreado, não há o que se falar em agravamento da exigência, e sendo assim, entendo que não tem como prosperar o agravamento da exigência efetuado pela r. decisão recorrida, razão porque, mantenho na integralidade os cálculos utilizados pela autoridade lançadora para apurar a base de cálculo tributável, ou seja, a metodologia de conversão em reais, dos lucros auferidos no exterior pelas suas coligadas e/ou controladas.

Alega também a Recorrente a decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário relativos a fatos ocorridos de 1997 a 1999, pois de acordo com o RIR/99 e o ADN n. 49/94, a lei aplicável aos lucros é aquela vigente no momento da sua geração (1997 a 2001), ao passo que só teve conhecimento do acórdão impugnado, que majorou a cobrança

discutida nos autos, apenas em 12.12.2007, ou seja, quase 1 ano após o término do prazo decadencial.

Não é bem assim, conforme veremos abaixo.

Em vista do que foi decidido em relação ao agravamento efetuado pela r. decisão recorrida, o que remanesce para discussão é tão somente o Auto de Infração de fls. 08/34, o qual foi dado ciência a contribuinte na data de 19 de abril de 2005.

Sendo assim, não há como prosperar os argumentos despendidos pela Recorrente em relação à decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário referente aos anos-calendário de 1998 em diante, eis que, em se tratando de lucros auferidos no exterior após o ano-calendário de 1997, em vista da alteração do art. 25 da Lei n. 9.250/95, o fato gerador da obrigação tributária não ocorre com a apuração do resultado das empresas investidas, mas sim com a sua efetiva disponibilização para a empresa domiciliada no Brasil.

De fato, de acordo com a lei que rege o IRPJ, somente se considera ocorrido o fato gerador do imposto quando o sujeito passivo (contribuinte) realiza em concreto a hipótese abstrata da lei e auferir o respectivo benefício econômico, no momento e na forma estabelecida na lei, tendo em vista que não há tributação de renda potencial e, portanto, a incidência somente se dará no exato momento previsto na lei como de aquisição da renda, no caso, o lucro, *ex vi* do disposto no art. 43 do CTN.

A aquisição da renda significa que a pessoa beneficiária passa a ser a legítima proprietária ou assume a respectiva posse ou condição de poder usufruir ou tirar proveito da renda auferida. Já a disponibilidade, econômica ou jurídica, significa poder dispor livremente da renda adquirida sem qualquer embaraço. Para que haja a disponibilidade é pressuposto que essa esteja acobertada sempre por um título, ato ou negócio jurídico. Desse modo, mesmo quando se tratar de disponibilidade econômica, isto é, a percepção efetiva e financeira da renda (percepção em moeda corrente do País), deverá existir previamente um título jurídico que lhe dê cobertura.

No caso, a despeito das empresas investidas apurarem lucros, os mesmos não foram disponibilizados a Recorrente, ou seja, não ocorreu a disponibilidade jurídica, eis que não ocorreu a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da investida domiciliada no exterior, e muito menos a disponibilidade econômica, tendo em vista que não ocorreu o crédito e/ou depósito em favor da investidora no Brasil, pois os lucros continuaram no patrimônio das referidas empresas, não se subsumindo, portanto, a hipótese abstrata da lei, eis que como já dito antes não há tributação de renda em potencial, mas sim com a efetiva disponibilidade econômica e/ou jurídica da renda.

Dessa forma, não há o que se falar em decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário relativo a supostos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1998 a 1999, eis que a efetiva disponibilização para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil ocorreu tão somente no ano-calendário de 2000 e 2001, épocas em que a Recorrente transferiu a participação societária que possuía nas controladas, para saldar dívidas contraídas com seus sócios.



Portanto, não há como prosperar o argumento despendido pela Recorrente no sentido de que, ao teor do art. 74 da MP 2.158-35/2001, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controlada ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, até porque, referido dispositivo deu tratamento diferenciado para os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001, qual seja, que seriam considerados disponibilizados tão somente em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Dessa forma, por ter a Recorrente sido intimada do lançamento em 19.04.2005, no qual se apurou tributo com fatos geradores ocorridos na data de 31.12.2000 e 31.12.2001, não há o que se falar em perecimento do direito do fisco constituir o crédito tributário ora questionado, com exceção para os lucros apurados nos anos-calendário de 1996 e 1997, que entendo devem ser considerados disponibilizados, para efeito de tributação, ao final dos respectivos anos-calendário.

Isto porque, para os lucros auferidos no exterior, apurado até 31.12.1997, vigia o disposto no art. 25 da Lei n. 9.249/95, que dispunha que *“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”*, independentemente de seu efetivo pagamento ou crédito.

Dessa forma, até o advento da Lei n. 9.532/97, os lucros auferidos no exterior deveriam ser adicionados à base de cálculo do imposto de renda, na proporção da participação societária, e sendo assim, o lançamento de ofício, para efeito de computo da base de cálculo do lucro auferido no exterior pela contribuinte, deveria levar em consideração os períodos já alcançadas pela decadência, ou seja, as datas dos lucros auferidos nas datas de 31.12.1996 e 31.12.1997.

Sendo assim, por ter sido dada ciência a contribuinte do presente lançamento na data de 19 de abril de 2005, não resta dúvida que nesta ocasião já havia decaído o direito do fisco constituir o crédito tributário, *ex-vi* do disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

No mérito, abstraindo-se das questões periféricas argüidas pela Recorrente, a questão principal a ser dirimida por esta E. Câmara, diz respeito da disponibilidade ou não dos lucros auferidos no exterior por controlada da contribuinte, nos casos de devolução de capital, através de transferência de ações da controlada para os sócios pessoas físicas e a conferência de ações para aumento de capital de outra sociedade, se enquadra em uma das hipóteses de disponibilização de lucros, segundo a legislação então vigente.

Para afastar a exigência, alega a Recorrente que a Lei n. 9.532/97 não elegeu a redução de capital ou qualquer hipótese de transferência de titularidade de participação em sociedade controlada no exterior como hipótese de disponibilização de lucros, e nem mesmo a Lei n. 9.532/97, que disciplinou de forma taxativa, todas as hipóteses de disponibilização de lucros auferidos por intermédio de controlada e coligada, bem como, a Lei n. 9.959/2000, que incluiu duas novas hipóteses de disponibilização.

Ou seja, em síntese, a Recorrente argüi que: (i) a alienação de sociedade controlada estrangeira não é forma de disponibilização de lucro, não podendo as IN's nºs 38/96 e 213/02 inovar nesse sentido, (ii) a redução de capital de outra sociedade não pode ser materialmente equiparada à alienação de quotas de sociedade no exterior, sendo negócios jurídicos distintos; (iii) resultados auferidos no exterior acumulados fora do país e ainda não disponibilizados não poderiam ser tributados no Brasil; (iv) não houve ganho de capital com a redução de capital; (v) caso fosse devido o IRPJ e a CSLL em decorrência da suposta disponibilização de lucros no exterior, tais valores deveriam ser compensados com os prejuízos fiscais sofridos; (vi) os lucros auferidos deveriam ser convertidos em reais pela taxa de câmbio vigente no dia 31 de dezembro de cada ano, conforme expresso no art. 25, §4º da Lei nº 9.249/95, art. 394, §7º do RIR/99 e art. 6º, §3º da IN nº 213/02; (vii) os lucros auferidos no exterior pro empresa coligada só passaram a ser tributadas pela CSLL no Brasil, de acordo com o princípio da universalidade, com o advento da MP nº 1.858/99, que entrou em vigor em outubro de 1999, (viii) não deve prosperar a aplicação da multa de 75% e dos juros corrigidos pela taxa Selic.

Pois bem, para um melhor entendimento dos fatos e a correta interpretação do artigo 1º, § 2º, alínea "b", item 4, da Lei 9.532/97, convém transcrever tal dispositivo para uma análise mais acurada por parte dos membros desta E. Câmara, vejamos:

Art. 1º.

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

a) (...)

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

§ 2º.- Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa do passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior:

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1.- o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2.- a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3.- a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer praça;

4.- o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior." (grifos não do original).

Pois bem, da exegese dos dispositivos acima se depreende que os lucros auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas, quando disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, ou empregado em favor da beneficiária, em qualquer praça, devendo ser convertidos em Reais pela taxa de

câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da controlada e coligada.

No presente caso, para saldar a dívida que a Recorrente contraiu com seus sócios, por deliberação societária, transferiu-lhes a participação societária que possuía junto às empresas Round SGPS e Square SGPS, recebendo os sócios, as ações que esta possuía na sua controlada a valor contábil, sendo este, provavelmente, o valor de custo em sua declaração de rendimentos.

Também por deliberação societária da Recorrente, em novembro de 2001, esta conferiu as cotas de participação que possuía junto a sua controlada Seaflat SGPS, para aumento de capital da empresa Biscayne Construções e Incorporações Ltda.

Ora, a disponibilização de que trata a norma é o uso do valor adicionado pelos lucros auferidos no exterior, para quaisquer fins, ainda que seja para pagamento de dívida e investimento. É assim que deve ser interpretada a expressão “o emprego do valor, em favor da beneficiária..” No caso, ela mesma, a beneficiária, empregou o valor para liquidação de obrigação sua, bem como utilizou as cotas que possuía na empresa Seaflat para aumento de capital de outra sociedade, configurando, portanto, a hipótese de disponibilização prevista no artigo 1º, § 2º, “b”, item 4, da Lei 9.532/97.

Dessa forma, não há como deixar de reconhecer que ocorreu a efetiva disponibilização dos lucros auferidos no exterior a Recorrente.

Em sua defesa, a recorrente invocou a Convenção destinada a evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda, firmada entre o Brasil e Portugal, promulgada no Brasil através do Decreto nº 63.393/71, mencionando especialmente o artigo VII, parágrafo 1, que outorga a competência tributária a Portugal e não ao Brasil. Essa convenção foi denunciada em 1999, estando, portanto, vigente à época dos fatos.

A Recorrente invoca a norma prevista no Tratado Internacional, que se opõe à regra segundo a qual os lucros auferidos no exterior são tributáveis no Brasil. Há, assim, um conflito em torno da norma a ser aplicável.

A presente matéria já foi posta à análise perante esta E. Câmara, no acórdão n. 101-95.476, da lavra da Ilustre Conselheira Sandra Maria Faroni, que como de costume, exauriu a matéria no seu bem fundamentado voto, o qual peço *vénia* para adotá-lo aqui como se meu fosse, vejamos:

“... A questão, no presente caso, envolve matéria doutrinariamente discutida, relacionada à prevalência dos tratados internacionais sobre as normas internas. Não obstante haja ainda muita divergência sobre existência ou não de hierarquia entre tratados e legislação interna, o Supremo Tribunal Federal, com o julgado RE 80.004/SE, decidiu no sentido da inexistência de hierarquia e da possibilidade de lei interna posterior incompatível com o tratado ser validamente aplicada. Não obstante a crítica que a decisão mereceu por parte dos internacionalistas, que defendem que quando o Brasil não tem mais interesse no tratado deve denunciá-lo e não unilateralmente aprovar uma lei modificando o conteúdo do tratado, essa tese prevalece na jurisprudência da Corte Suprema.”

Embora o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, o fato é que não se discutiu, naquela Corte, o art. 98 do CTN, que tem status de lei complementar, portanto de hierarquia superior à lei ordinária (O julgado que consagrou o entendimento de inexistência de hierarquia - RE 80.004/SE tratava da Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias).

Assim, ainda que se considere não ter, o tratado internacional, primazia hierárquica sobre a lei interna, em se tratando de norma tributária, essa primazia decorreria do art. 98 do CTN. Esse é o entendimento predominante na doutrina. E para aqueles que consideram que o art. 98 do CTN não pode estabelecer essa hierarquia, a questão vai se resolver pelo critério da especialidade, posto que o tratado, geralmente, é especial em relação à lei interna.

Ricardo Lobo Torres¹ ensina :

"É particularidade do Direito Tributário brasileiro reconhecer a prevalência do tratado internacional sobre a legislação nacional. Diz o art. 98 do CTN que 'os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha'. Observe-se que não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado.

Essa característica do Direito Tributário brasileiro não se estende a outros ramos do Direito, nem mesmo ao Financeiro, pois o Supremo Tribunal Federal não generalizou a tese do primado do Direito Internacional; admitiu, pelo contrário, que a norma internacional sobre letras de câmbio e notas promissórias, incorporada à legislação interna, fosse revogada por lei ordinária posterior. "

O tema é assim abordado por Heleno Torres²:

" Como diz Tixier; Gest, uma convenção sobre a renda e o capital é um simples acordo entre dois sistemas fiscais, que não possui como objetivo a pretensão de substituir o Direito Tributário interno dos Estados contratantes, mas permitir um relacionamento harmonioso dos sistemas entre si, oferecendo um complemento comum aos mesmos para atingir as finalidades às quais se destina.

Deste caráter de subsidiariedade, as convenções de Direito Internacional Tributário, pelo tipo de relação com o direito interno, passam a ter a natureza de lex specialis, limitando-se a colocar em vigor um mecanismo para evitar o concurso de pretensões impositivas entre estados contratantes.

O termo "especial" pode ser usado sob duas perspectivas distintas. Pode designar, em primeiro lugar, a preeminência da norma convencional, de modo que o direito interno não possa derogar ulteriormente as suas disposições (prevalência de aplicabilidade); como o princípio lex posterior generalis non derogat lex priori speciali pode valer como presunção de interpretação, de modo que a interpretação

¹ Curso de Direito Financeiro e Tributário, 9ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 2002, pg. 45

² Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1997, pág. 393 e 394.

das leis ulteriores não pode derogar o conteúdo das normas constantes do diploma convencional”.

Sobre o artigo 98 do CTN, menciona, o mesmo autor³, que “...quanto às convenções de Direito Internacional Tributário, temos na legislação infraconstitucional um dispositivo específico predisposto para definir a relação entre aquelas e o ordenamento interno”. E identifica a natureza da mencionada regra como de “declaração de recepção e incorporação, ao sistema tributário brasileiro, das disposições contidas nos textos dos tratados de matéria tributária”. E demarca as duas funções do art. 98 do CTN, a saber:

“recepção sistêmica das normas convencionais e, quando da execução destas, um comando comportamental – modalizado deonticamente como “proibido”-destinado ao legislador ordinário, de veto a qualquer pretensão de alteração in fieri, por via unilateral, do que fora pactuado, nos termos do princípio pacta sunt servanda intra pars – o que confirma o princípio da prevalência de aplicabilidade das normas internacionais sobre o direito interno”.

Explica o autor que a primeira parte da regra (revogação e modificação da legislação interna) não significa que o Estado abre mão de sua soberania fiscal, devendo ser compreendida nos seus angustos limites, no âmbito das respectivas relações concretas entre os Estados contratantes. Para os demais, os sistemas se mantêm em vigor nas mesmas condições anteriores à assinatura da convenção. A segunda parte (“..e serão observadas pelas que lhes sobrevenham”), que é a afirmação do princípio pacta sunt servanda, regula as relações entre as normas convencionais e as normas ulteriormente introduzidas no sistema do Direito Tributário interno. Esclarece o autor:

“....Esse dispositivo assegura o cumprimento das disposições pactuadas, mas, de modo algum, veda à atividade legislativa a possibilidade de inovação sistêmica, salvo a edição de normas dirigidas exclusivamente contra uma ou todas as disposições da convenção. É uma restrição ao sistema, quanto à produção normativa, posta para evitar possíveis hipóteses de desobediência ao conteúdo das convenções, isoladamente, coartando qualquer possibilidade de futura ab-rogação ou derrogação por parte da lei interna às convenções em espécie.

Ambas as normas são igualmente válidas e aplicáveis, com a prevalência aplicativa para a norma internacional, na composição semântica da norma individual e concreta, quanto aos fatos previstos no texto convencional, mantendo-se a disciplina deste, até que, pelo procedimento próprio (denúncia), lhe seja retirada a validade.

Em homenagem ao princípio do pacta sunt servanda, uma convenção internacional vincula os Estados que a tenham celebrado internacionalmente, no limite temporal fixado para sua vigência, ou sine die, caso não se decrete sua inaplicabilidade (denúncia);..”.

No caso concreto, o art. 25 da Lei 9.249/95 contraria a norma do Artigo VII, 1, da Convenção, que estabelece que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só

³ Mesma obra, páginas 399 e seguintes.

são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, caso em que os lucros atribuíveis a esse estabelecimento permanente são tributáveis no outro Estado.

Tendo em vista o princípio do pacta sunt servanda, a norma a prevalecer deve ser a norma internacionalmente acordada, de tributação pelo país onde se situa o estabelecimento permanente.

A recorrente invoca o Artigo VII da Convenção, que trata de Lucros das Empresas. De acordo com o que dispõe esse artigo, só Portugal pode tributar os lucros auferidos em Portugal por uma empresa em Portugal que seja controlada de empresa brasileira.

Ocorre que a Recorrente deixou de atentar para o Artigo X da Convenção, que trata de Dividendos.

A Convenção entre Brasil e Portugal, promulgada pelo Decreto 69.393/71, no seu Artigo X reza:

Artigo X
Dividendos

1. Os dividendos atribuídos ou pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não excederá 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites.

3. O termo "dividendos", usado neste artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, partes de fundador ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais assimilados aos rendimentos das ações pela legislação fiscal do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. O termo inclui também os rendimentos auferidos pelo sócio oculto, em regime de conta em participação.

4. Serão também considerados dividendos os lucros remetidos ou pagos ou creditados por um estabelecimento estável situado num Estado Contratante à empresa do outro Estado Contratante a que este pertence, sendo aplicável o disposto no nº 2.

Aos lucros do estabelecimento estável situado no Brasil, de empresa de Portugal, que forem reinvestidos no primeiro Estado, será aplicável o tratamento tributário dispensado aos lucros de empresas do Brasil incorporados ao capital, sem que, todavia, a tributação de tais lucros possa vir a exceder o limite estabelecido no nº 2.



5. O disposto nos nºs 2 e 4 não afetará a tributação da sociedade ou do estabelecimento estável no tocante aos lucros que deram origem aos rendimentos aí mencionados.

6. O disposto nos nºs. 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo VII".

Dividendos são lucros disponibilizados. Alberto Xavier esclarece que no Direito Tributário Internacional, o termo dividendos é mais compreensivo que no direito interno brasileiro, pois enquanto neste assume a acepção restrita de rendimento das sociedades anônimas, naquele abrange não só os lucros distribuídos por estas, mas também pelas sociedades em comandita por ações, por sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Assim, nas Convenções assinadas pelo Brasil, que seguem o modelo da OCDE, o conceito de dividendos é o de rendimentos provenientes de uma participação societária nos lucros de sociedades de capitais.⁴

A própria redação do artigo X esclarece que o termo dividendos compreende quaisquer participações nos lucros, exceto créditos. Assim, para os fins dos tratados que seguem o modelo da OCDE, lucros pagos são dividendos, e se regem pelo artigo X.

De acordo com a legislação brasileira, consideram-se pagos os lucros empregados por controlada/coligada no exterior em favor do investidor brasileiro beneficiário. E o artigo 3 do Modelo OCDE, que contém regras de interpretação autêntica dos tratados, determina, no item 2, que para os efeitos de aplicação da Convenção por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão não definido de outra forma terá, a menos que o contexto requeira outra coisa, o sentido que lhe atribua a legislação desse Estado.

Assim, uma vez que a legislação brasileira atribui aos lucros empregados pela investida no exterior em favor da investidora no Brasil o sentido de dividendos, o artigo de regência é o X. Nesse caso, os tratados prevêem que a tributação será pelo Estado de residência do investidor (no caso, o Brasil), admitindo a tributação também pelo outro Estado.

Como se vê, de acordo com o Artigo VII, o lucro auferido pela empresa portuguesa (...) controlada pela empresa brasileira (...) só poderia ser tributado em Portugal. No entanto, tais lucros, quando remetidos, pagos, creditados ou aplicados pela empresa portuguesa em benefício de empresa situada no no Brasil (disponibilizados), caracterizam-se como dividendos (nº 4 do Artigo X), podem ser tributados no Brasil (nº 1 do Artigo X). Essa é exatamente a hipótese dos autos. Os lucros apurados pelas empresas Round SGPS, Square SGPS e Seaflat SGPS), domiciliadas na Ilha da Madeira, Portugal, estão sendo objeto de tributação em razão de sua aplicação para pagamento de dívida assumida com sócios e integralização de capital, devendo, portanto, ser oferecido à tributação no Brasil.

Quanto à contribuição social sobre o lucro líquido, é de se observar que até a edição da MP 1.858-6/99, (atual MP n. 2.158-35/01), não havia previsão legal para a cobrança

⁴ In Direito Tributário Internacional do Brasil, São Pulo, Ed. Resenha Tributária, 1077, pág. 312 e seguintes.

dessa exação sobre ganhos auferidos no exterior, só sendo devida tão somente sobre os lucros auferidos a partir do mês de outubro de 1999, ante o princípio da anterioridade mitigada (art. 195, § 60., da CF).

Sendo assim, sou pelo provimento parcial ao presente item, para afastar a tributação da CSLL incidente sobre os lucros auferidos no exterior até o mês de outubro de 1999.

Quanto aos argumentos do excesso da multa de ofício de 75%, bem como dos juros moratórios calculados com base na taxa Selic, é de se observar que as matérias aqui discutidas já se encontram sumuladas por este E. Conselho nas Súmulas 1º. CC n. 2 e 1CC n. 4, não comportando, portanto, interpretação diferente deste Relator.

De fato, com relação à alegação de inconstitucionalidade da multa de ofício de 75% que entende excessiva e/ou confiscatória, é de se observar que não cabe ao julgador administrativo questionar a legalidade ou constitucionalidade do comando legal, tarefa essa privativa do Poder Judiciário, devendo este se limitar a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade, a não ser nos casos em que a norma em discussão já tiver sido declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou no difuso, este a partir do momento e na hipótese de produzir efeitos “erga omnes”.

Quanto à arguição de confisco, a Constituição Federal, em seu art. 150, IV, veda a utilização de tributo com o efeito de confisco. Trata-se de limitação ao poder de tributar que visa evitar o excesso de carga tributária, que implique agravamento exagerado na situação do contribuinte. Porém, não existe um patamar pré-definido que permita dizer que um tributo tem ou não efeito confiscatório, cabendo essa valoração ao legislador ou, mediante provocação, ao órgão judicante competente.

Assim, em primeiro plano, pode-se dizer que o princípio do não confisco é uma limitação imposta pelo legislador constituinte ao legislador infraconstitucional, não podendo este último instituir tributo que tenha efeito confiscatório, onerando excessivamente o contribuinte. Em segundo plano, o princípio dirige-se, eventualmente, ao poder judiciário, que deve aplicá-lo no controle difuso ou concentrado da constitucionalidade das leis.

Dessa forma, não compete à instância administrativa a análise sobre a matéria, pois a vedação constitucional quanto à utilização de tributo com efeito de confisco dirige-se ao legislador, e não ao aplicador da lei.

E sendo assim, por estar as multas de ofício previstas em ato legal vigente (art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996), descabida mostra-se qualquer manifestação deste órgão julgador no sentido do afastamento de sua aplicação e/ou eficácia.

Da mesma forma em relação à alegação de ilegalidade da aplicação da taxa SELIC para o cálculo dos juros moratórios, é de se observar que a mesma está sendo aplicada em consonância com os dispositivos legais validamente editados, no caso, a Lei nº 8.981/95 que estabeleceu, no seu art. 84, I, que os juros de mora seriam equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional, relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna. A MP nº 947, de 23/03/1995, em seus arts. 13 e 14, alterou o disposto para juros de mora equivalentes à taxa

referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, a serem aplicados a partir de 01/04/1995.

Por seu turno, a MP nº 972, de 22/04/1995, convalidou a Medida Provisória anterior e, finalmente, a Lei nº 9.065, de 21/06/1995, no seu art. 13, convalidou o art. 13 das duas Medidas Provisórias antes mencionadas, sendo posteriormente ratificados pelo art. 61 da Lei nº 9.430/96, que vigora até o dia de hoje.

O fato é que a questão dos juros moratórios calculados com base na taxa Selic não comporta mais discussão neste E. Conselho, tendo em vista que a matéria já se encontra inclusive sumulada, senão vejamos:

“Súmula 1.ª CC n. 4: A partir de 1.º. De abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais”.

Como se vê, a exigência de juros de mora calculados com base na taxa Selic foi prevista de forma literal no artigo 13 da Lei nº 9.065/95, e no § 3.º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, não havendo, portanto, como afastá-la sem expurgar os dispositivos literais de lei, bem como, a súmula desse E. Conselho de Contribuintes.

Quanto à exigência dos juros de mora incidente sobre a multa de ofício, entendo que assiste razão a Recorrente, eis que não há base legal para a sua exigência, senão vejamos.

Para facilitar a análise dos diversos dispositivos legais que trataram da incidência e cobrança de juros de mora, faz-se necessários aqui suas transcrições, *verbis*:

Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991

CAPÍTULO VII – Das Multas e dos Juros de Mora

Art. 59 – Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

§ 1º - A multa de mora será reduzida a dez por cento, quando o débito for pago até o último dia útil do mês subsequente ao do vencimento.

§ 2º - A multa incidirá a partir do primeiro dia após o vencimento do débito; os juros, a partir do primeiro dia do mês subsequente.

.....

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de



janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

.....

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 61. Os *débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados* pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

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

.....

Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002

Art. 29. Os *débitos de qualquer natureza* para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento. (g.n)



Da leitura dos dispositivos legais transcritos se depreende claramente que os legisladores definiram como base de incidência de juros de mora exclusivamente os tributos e contribuições. A única hipótese de aplicação para os débitos de qualquer natureza, só é viável para os fatos geradores que tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994 (art. 30, Lei n. 10.522/2002).

O fato é que, da análise sistematizada dos dispositivos legais que tratam dos diferentes fatos geradores e o momento de incidência e cobrança de juros de mora, não há em nenhum deles previsão legal determinando a exigência de juros moratórios sobre a multa de ofício aplicada sobre tributos e contribuições apurados com fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 1995.

E, sendo assim, por não haver previsão legal em lei ordinária para a sua exigência, entendo também que no presente caso não há como aplicar o disposto no art. 161, § 1º, do CTN, tendo em vista que falece competência para o julgador administrativo proceder ao lançamento com base no dispositivo ora citado, ou seja, excluir os juros com base na taxa Selic e aplicar a taxa de 1% (um por cento) ao mês.

Isto posto, voto no sentido de AFASTAR a preliminar de nulidade do auto de infração, ACOLHER a preliminar de decadência para afastar da tributação os lucros auferidos nos anos-calendário de 1996 e 1997, para no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar o agravamento da exigência efetuada pela r. decisão recorrida, bem como, AFASTAR a tributação da CSLL sobre os lucros auferidos no exterior até o mês de setembro de 1999 e os juros de mora incidente sobre a multa de ofício.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 13 de novembro de 2008.


VALMIR SANDRI



Voto Vencedor

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Redatora Designada

Ouso divergir do ilustre Relator, no que se refere à questão da influência, na exigência em questão, do Tratado entre Brasil e Portugal, para evitar a dupla tributação sobre a renda. Isso porque seu entendimento é de que, relativamente a esses períodos, os lucros auferidos por empresa sediada na Ilha da Madeira não poderiam ser tributados, pois estariam protegidos pelo acordo internacional.

Trata-se de lucros apurados por empresas sediadas na Ilha da Madeira em período em que estava vigente o Acordo com Portugal recepcionado pelo Decreto nº 63.393/1971, e considerados disponibilizados em 31/12/2002 por força do parágrafo único do art. 74 da MP.

O Tratado para Evitar Dupla Tributação entre Brasil e Portugal, recepcionado pelo Decreto nº 69.393/1971, vigeu até 31 de dezembro de 1999, tendo sido revogado expressamente a partir de 01 de janeiro de 2000, pelo Decreto nº 3.121, de 23 de julho de 1999, que veiculou a sua denúncia.

De acordo com seu Artigo VII, os lucros auferidos na vigência do Acordo, pelas controladas sediadas em Portugal, só poderiam ser tributados em Portugal. No entanto, tais lucros, quando disponibilizados para a sua controladora no Brasil (Tejova), ainda que na forma do art. 2º, § 2º, "b", 4 da Lei 9.532/97 ou do art. 2º, § 2º, alínea "d", da IN 38/96, caracterizam-se como dividendos (nº 4 do Artigo X), podendo ser tributados no Brasil (nº 1 do Artigo X).

Portanto, a parcela dos lucros de que se trata, atribuíveis à participação da Tejova no patrimônio das controladas na Ilha da Madeira, não era isenta de tributação no Brasil, mas tinha sua tributação diferida para o período em que fosse disponibilizada mediante pagamento ou crédito, efetivo ou na forma do art. 2º da Lei nº 9.532/95.

Enquanto o Acordo teve vigência, não ocorreu a disponibilização, e referida parcela dos lucros não foi tributada no Brasil.

Com a alteração da legislação brasileira, veiculada pelo art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, passaram a se sujeitar ao imposto no Brasil os lucros apurados no balanço das coligadas e controladas. Assim, a partir de 1º de janeiro de 2002, a tributação passou a incidir não mais sobre os lucros disponibilizados (dividendos distribuídos), mas sobre os lucros apurados no balanço. Essa alteração demandou a criação de uma norma de transição, para regular os lucros já apurados entre 01/01/1996 e 31/12/2001 e não ainda não tributados de acordo com a lei então vigente, porque não haviam sido disponibilizados, e que não seriam alcançados pela nova norma, que estabeleceu a tributação na apuração dos lucros, fato que ocorrera na vigência da norma anterior.

Essa norma de transição foi estabelecida no parágrafo único do art. 74, que dispõe que os lucros apurados até 31/12/2001 e que não forem disponibilizados até 31/12/2002 serão considerados disponibilizados nesta data.

[Assinatura]

É importante ressaltar que o Acordo, enquanto vigente, não proibia a tributação, pelo Brasil, da parcela dos lucros da empresa portuguesa que coubesse ao investidor brasileiro, mas apenas diferia essa tributação para o momento em que esses lucros são disponibilizados (Artigo X). Disso decorre que fica afastada a alegação de impossibilidade de tributar referidos lucros por terem sido auferidos na vigência do Tratado. Nos termos do Tratado, bastaria que ocorresse a disponibilização para que referidos lucros fossem tributados no Brasil, sem ferir a convenção.

Por outro lado, o Parágrafo Único do art. 74 da MP estabeleceu ficção legal de disponibilização. Como não cabe a este Conselho negar aplicação a lei em vigor, essa ficção legal tem que ser respeitada.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e se rege pela lei então vigente. Em 31/12/2002, quando ocorreu a disponibilização ficta na forma da lei vigente, não mais vigorava a Convenção com Portugal, promulgada no Brasil através do Decreto nº 63.393/71, o que afasta de pronto qualquer discussão no âmbito administrativo quanto à possibilidade de tributação frente a disposições do acordo internacional.

Assim, não obstante todas as angústias e dúvidas que possam existir quanto à submissão dos lucros disponibilizados na forma do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, em confronto os acordos bilaterais internacionais para evitar dupla tributação, no caso concreto elas não existem: O acordo, enquanto vigente, permitia a tributação dos lucros disponibilizados, e quando se deu a disponibilização ficta na forma da lei, não havia acordo vigente que tivesse que ser confrontado com a legislação interna.

Pelo exposto, divirjo do ilustre relator no que se refere à tributação sobre os lucros auferidos pelas coligadas com sede em Portugal apurados nos anos de 1996 e 1997, que mantenho.

Sala das Sessões (DF), em 13 de novembro de 2008.


SANDRA MARIA FARONI

