



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº : 10865.000990/2001-59
Recurso nº : 131.001
Matéria : IRPJ e CSL – Ano: 1994
Recorrente : FIBRA S.A.
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ – RIBEIRÃO PRETO/SP
Sessão de : 19 de março de 2003.
Acórdão nº : 108-07.316

IRPJ E CSL - AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE COM PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO- PRELIMINAR DE DECADÊNCIA- A pronúncia a respeito da preliminar de decadência dos lançamentos do IRPJ e CSL, objeto de contraditório administrativo, fica inibida quando, simultaneamente, for submetida ao crivo do Poder Judiciário. A decisão soberana e superior do Poder Judiciário determinará o destino da controvérsia tributária. Preliminar de decadência não conhecida.

IRPJ E CSL – ATO SIMULADO – CARACTERIZAÇÃO- QUANTIFICAÇÃO- Para que fique caracterizada a ocorrência da prática de simulação perpetrada pela contribuinte é preciso determinar a motivação e a consequência do ato simulado com a identificação da vantagem auferida. Não conseguindo o Fisco vincular quantitativa e temporalmente a exclusão de ganho na equivalência patrimonial oriunda de participação societária no exterior diretamente aos fatos que alega terem sido dissimulados, ganho de capital na venda de ativo permanente ou reavaliação de ativo ocorridos anteriormente, não pode prosperar a exigência fiscal.

IRPJ E CSL – RESULTADO DECORRENTE DE OPERAÇÕES NO EXTERIOR – ANO DE 1994 – PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE – FORMAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO – O lucro líquido, ponto de partida para o IRPJ e CSL, conceituado pelo § 1º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, não compreende o resultado de operações fora do país, segundo o disposto no art. 63 da Lei nº 4.506/64.

Preliminar de decadência não conhecida.
Recurso provido no mérito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso voluntário interposto por FIBRA S.A.,

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **NÃO CONHECER** da preliminar de decadência e, no mérito, **DAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



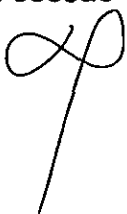
MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



NELSON LOSSO FILHO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 31 MAR 2004

Participaram ainda do presente julgamento, os Conselheiros: LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, JOSÉ HENRIQUE LONGO e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente, momentaneamente, o Conselheiro JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA. A Conselheira TÂNIA KOETZ MOREIRA não participou do julgamento, por não ter assistido à leitura do relatório e à sustentação oral realizados em sessão anterior.



Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

Recurso nº : 131.001
Recorrente : FIBRA S.A.

RELATÓRIO

Contra a empresa Fibra S/A, foram lavrados autos de infração do IRPJ, fls. 03/06, e seu decorrente, Contribuição Social sobre o Lucro, fls. 07/10, por ter a fiscalização constatado a seguinte irregularidade no mês de dezembro do ano-calendário de 1994, descrita às fls. 04, e no Termo de Constatação Fiscal de fls. 11/31: Redução indevida do Lucro Real, a título de resultado por equivalência patrimonial, em virtude de procedimento fraudulento na alienação de ativos pela empresa, descrito no Termo de Constatação Fiscal, do qual extraio o seguinte excerto:

- 1- *"A Fibra S.A. possuía, dentre seus bens imobilizados, o conjunto industrial denominado "Unidade de Nylon Convencional e P.O.Y.", avaliados contabilmente em 31/05/94 pelo valor de CR\$ 61.212.645.502,86, correspondentes a 32.632.472,99 URV (Unidades Reais de Valor), ou a US\$ 32.632.472,99 (trinta e dois milhões, seiscentos e trinta e dois mil, quatrocentos e setenta e dois dólares americanos, e noventa e nove centavos).*
- 2- *Conforme laudo de 30/06/94, o valor de mercado desse conjunto de bens equivalia a R\$ 133.101.270,47.*
- 3- *Em 28/07/94, a empresa Dupont do Brasil S.A., CNPJ nº 61.064.929/0001-79, adquire 25,5% da titularidade desses bens, mediante pagamento da quantia de US\$ 29,000,000.00 (vinte e nove milhões de dólares americanos), ou R\$ 27.202.000,00 (29,000,000.00 x R\$ 0,938).*
- 4- *Posteriormente, em 07/08/95, a Dupont do Brasil adquire outros 24,5% desse patrimônio, desembolsando R\$ 37.867.500,00 e passando a ser proprietária de 50% do conjunto industrial inicialmente mencionado. Os outros 50% continuaram a pertencer à Fibra S.A., estando registrado em seu ativo pelo valor de R\$ 107.360.512,31, em 30/12/97.*

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

5- Grosso modo, afere-se que metade de um ativo cujo valor contábil representava R\$ 32.632.472,99 foi alienado por aproximadamente R\$ 65.069.500,00, e a outra metade foi registrada contabilmente pelo seu valor de mercado.

6- Em tese, num primeiro momento, tais operações, do ponto de vista fiscal, resultariam em ganho de capital decorrente dos seguintes eventos: alienação de bens por valor superior ao contábil (artigo 369 do RIR/94) e reavaliação de bens do ativo permanente sem o cumprimento das formalidades imprescindíveis ao diferimento de sua tributação (artigo 382 do RIR/94).

7- Entretanto, objetivando evitar o reflexo tributário advindo da transferência de bens e da majoração de seu valor, a corporação social em que se insere a Fibra S. A. deflagrou um complexo processo de reestruturação societária, envolvendo novas pessoas jurídicas, algumas delas com efêmera existência, instituídas no Brasil e no Uruguai, exclusivamente para tentar revestir de legalidade o desvio tributário narrado neste Termo de Constatação. Esse processo, ao contrário do intento almejado, acarretou o surgimento do artifício da simulação, presente no cerne da operação engendrada, a ser reparado pela intervenção do poder fiscal que aqui se manifesta.

8- Para uma melhor visualização preliminar, a exposição sintética supra transcrita demonstra a quem efetivamente as referidas unidades fabris pertenciam, sem levar em conta a constituição, por parte das efetivas proprietárias, de empresas satélites, às quais tais bens foram sistematicamente alienados, ora para fins de integralização de capital, ora em decorrência de uma venda de ações representativas do capital social das subsidiárias.

9- Será visto adiante que a concretização financeira dessa reavaliação de bens culminou em 31/12/94, com a contabilização do resultado positivo por equivalência patrimonial efetuado pela Fibra S. A., excluído na apuração do lucro real conforme artigo 332 do RIR/94. Entretanto, aferiu-se que, no presente caso, para se chegar a este pretenso direito de exclusão, a fiscalizada utilizou-se de recursos considerados ilícitos, cuja prática transcendeu a esfera da elisão fiscal tida como legal, servindo-se de artifícios simulatórios e colidindo frontalmente com o que dispõe o artigo 51 da Lei nº 7.450/85, recrudescido pelo preceito contido no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, com redação dada pela recente Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, conforme explanação analítica descrita oportunamente a seguir.

OCORRÊNCIAS APURADAS

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

1- No decorrer dos trabalhos fiscais, verificou-se que o surgimento da Fibra Dupont Sudamérica decorreu de uma elaborada reestruturação societária, promovida em várias etapas, que a seguir passam a ser delineadas:

a) 31/05/94: as empresas Fibra S.A., CNPJ nº 54.949.912/0001-33, e Fibra Nordeste S.A., CNPJ nº 32.782.534/0001-03, fundam a empresa Finyl S.A., CNPJ nº 00.021.098/0001-63, cujo capital social apresentava a seguinte composição:

- Fibra S.A.: 32.632.473 ações a CR\$ 1.875,72 cada, correspondendo a CR\$ 61.212.645.502,86, integralizados em bens de sua propriedade, avaliados pelo valor contábil, conf. Laudo de 31/05/94;

- Fibra Nordeste S.A.: 1 ação no valor de CR\$ 1.875,72, integralizados em dinheiro;

b) 10/06/94: as empresas Fibra S.A. e Fibra Nordeste S.A. fundam a empresa Fibra Dupont Sudamérica S.A., CNPJ nº 00.021.096/0001-74, cujo capital social apresentava a seguinte composição:

- Fibra S.A.: 297 ações no valor de CR\$ 297.000,00, integralizados em dinheiro;

- Fibra Nordeste S.A.: 3 ações, no valor de CR\$ 3.000,00, integralizados em dinheiro;

c) 04/07/94: a Fibra Nordeste S.A. vende 1 ação da Finyl para Fibra S/A, por R\$ 0,77;

d) 04/07/94: Fibra S.A. transfere todas as ações da Finyl p/ a empresa uruguaia Araçatuba S.A., da qual já era acionista, a título de integralização de capital;

e) 05/07/94: Fibra Uruguay S.A. (antiga Araçatuba S.A.) vende as ações da Finyl S.A. para a empresa uruguaia Fibra Sudamericana S.A. (antiga Carnaúba S.A.);

f) 07/07/94: Fibra S.A. e Fibra Nordeste S.A. vendem o total de suas ações na Fibra Dupont Sudamérica à Fibra Uruguay S.A., por R\$ 123,58;

g) 07/07/94: Fibra Sudamericana S.A. vende as ações da Finyl S.A. para a Fibra Dupont Sudamérica S.A., pelo valor de mercado, representado por R\$ 133.672.201,25, conforme laudo de avaliação. O pagamento foi efetuado mediante emissão de 4 notas promissórias;

h) 26/07/94: Fibra Uruguay S.A. vende as 300 ações da Fibra Dupont Sudamérica para a Fibra Sudamericana S.A.;

i) 28/07/94: Fibra Dupont Sudamérica incorpora a Finyl S.A.;

j) 28/07/94: Fibra Sudamericana S.A. aumentou o capital da Fibra Dupont Sudamérica de R\$ 109,09 (CR\$ 300.000,00 : 2.750,00) para R\$133.672.310,34 (367.598.857 ações), emitindo

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

367.598.557 ações, integralizadas com as 4 notas promissórias de R\$ 133.672.201,25;

k) 28/07/94: Fibra Sudamericana vende para a empresa Du Pont do Brasil S.A., CNPJ nº 61.064.929/0001-79, 93.737.708 ações da Fibra Dupont Sudamérica S.A., por US\$ 29.000.000,00 (x R\$ 0,940 = R\$ 27.260.000,00), correspondente a 25,5% de seu capital;

l) 28/07/94: Fibra Sudamericana S.A. e Du Pont do Brasil S.A. cedem gratuitamente 1 ação da Fibra Dupont Sudamérica para cada um dos 8 integrantes do Conselho de Administração desta;

m) 31/03/95: Fibra Uruguay S.A. incorpora a Fibra Sudamericana S.A., recebendo 273.861.143 ações da Fibra Dupont Sudamérica S.A.

n) 15/06/95: Fibra S.A. recebe 273.861.143 ações da Fibra Dupont Sudamérica S.A., em virtude da dissolução da Fibra Uruguay, visto que esta pertencia à Fibra S.A.

o) 18/07/95: é constituída a empresa Dupont Participações S.A., cujo capital social apresentava a seguinte composição:

- Du Pont do Brasil S.A.: 299 ações no valor de R\$ 299,00, integralizados em dinheiro;

- Henrique Herbet Ubrig: 1 ação no valor de R\$ 1,00 integralizado em dinheiro;

p) 04/08/95: ocorre um aumento do capital social da Dupont Participações S.A., de R\$ 300,00 para R\$ 45.283.000,00, integralizado pela Du Pont do Brasil S.A., mediante oferecimento de 93.737.706 ações da Fibra Dupont Sudamérica S.A., avaliadas por R\$ 45.282.700,00 (R\$ 0,48308 cada ação), segundo laudo baseado no balanço de 31/07/95;

q) 07/08/95: o capital da Dupont Participações é aumentado de R\$ 45.283.000,00 para R\$ 83.150.500,00, havendo emissão de 37.867.500 ações, pelo preço unitário de R\$ 1,00, subscritas e integralizadas em dinheiro pela Du Pont do Brasil S.A.;

r) 09/08/95: aumento do capital da Dupont Participações S.A., de R\$ 83.150.500,00 para R\$ 166.301.000,00 (R\$ 83.150.500,00), subscrito e integralizado pela Fibra S.A., com o oferecimento de 273.861.143 ações da Fibra Dupont Sudamérica S.A., avaliadas por R\$ 132.296.518,28 (R\$ 0,483079 cada), segundo laudo baseado no balanço de 31/07/95 (preço de emissão: R\$ 1,591)

s) 11/08/95: a Fibra Dupont Sudamérica S.A. tem seu capital aumentado de R\$ 155.851.251,74 para R\$ 193.718.751,74, com a emissão de 78.387.829 ações integralizadas em dinheiro (R\$ 0,48308 cada uma) pela Dupont Participações S.A., no montante de R\$ 37.867.500,00, com crédito em conta de Futuro Aumento de Capital (o número de ações foi elevado de 367.598.557 para 445.986.686);

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

t) 31/08/95: ocorreu uma re-ratificação das atas de assembleias gerais extraordinárias realizadas nos dias 04, 07 e 09/08/95 pela empresa Dupont Participações S.A., alterando parte das disposições narradas nas alíneas p, q e r retro, passando a apresentar a seguinte situação:

I – 04/08: aumento de capital de R\$ 300,00 p/ R\$ 36.161.477,00 (R\$ 36.161.177,00), com emissão de 45.282.700 ações subscritas e integralizadas pela Dupont do Brasil, mediante oferecimento das ações da Fibra Dupont Sudamérica S.A.: 93.737.706 ações avaliadas por R\$ 45.282.700,00 (R\$ 0,483079 cada), segundo laudo baseado no balanço de 31/07/95, mas que teve o valor de R\$ 36.161.177,00 atribuído pela subscritora, para esta subscrição e integralização;

II– 07/08: aumento de capital de R\$ 36.161.477,00 p/ R\$ 74.028.977,00 (R\$ 37.867.500,00), integralizado em dinheiro pela Dupont do Brasil S.A.;

III- 09/08: emissão de 83.150.500 novas ações, correspondendo ao aumento de capital de R\$ 74.028.977,00 p/ R\$ 206.325.495,00 (R\$ 132.296.518,00), subscrito e integralizado pela Fibra S.A., mediante oferecimento de 273.861.143 ações da Fibra Dupont Sudamérica S.A., avaliadas por R\$ 132.296.518,00 (R\$ 0,483079 cada), segundo laudo baseado no balanço de 31/07/95 – preço de emissão: R\$ 1,591;

u) 30/04/96: é aumentado o capital social da Dupont Participações S.A., de R\$ 206.325.495,00 para R\$ 226.046.982,69, sem alteração do número de ações, com aproveitamento do saldo de correção monetária do capital, no valor de R\$ 19.721.487,69;

v) 29/12/97: A Dupont Participações é extinta, tendo ocorrido sua cisão total seguida de incorporação:

- patrimônio líquido: estimado em R\$ 207.973.016,85

- nº de ações 166.301.000: 50% da Du Pont do Brasil S.A. e 50% da Fibra S.A.

- atividade da cindida: controle da Fibra Dupont Sudamérica S.A., que possuía capital social de R\$ 232.932.991,37, dividido em 445.986.686 ações (445.986.678 da Dupont Participações e 8 ações pertencentes aos membros do Conselho de Administração)

- valor base da incorporação: o do PL da cindida, avaliado segundo os princípios contábeis previstos pela legislação societária e avaliação pelo valor de mercado do ativo imobilizado de sua controlada, a Fibra Dupont Sudamérica, conforme laudo emitido pela avaliadora SETAPE.

- em decorrência da cisão total, 445.986.678 ações da Fibra Dupont Sudamérica S.A. foram transferidas para Du Pont do Brasil S.A. e para a Fibra S.A. (222.993.339 para cada uma).

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

3- Pela análise efetuada, apurou-se que na constituição da empresa Finyl S.A., em 31/05/94, descrita na alínea "a" do item 1 retro, a Fibra integralizou as ações por ela subscritas conferindo bens destacados de seu ativo permanente, os quais foram avaliados pelo valor contábil, perfazendo um montante de CR\$ 61.212.645.502,86, equivalentes a 32.632.473 URV (Unidade Real de Valor). Esses bens correspondiam às unidades denominadas Nylon Convencional e P.O.Y., conforme menção no Laudo de Avaliação emitido naquela data pelos peritos nomeados.

4- Posteriormente, em 07/07/94, A Fibra Dupont Sudamérica S.A. adquire a totalidade das ações da Finyl S.A. por R\$ 133.672.201,25, com base em avaliação pelo valor de mercado dos bens inicialmente pertencentes à Fibra S.A., emitindo quatro notas promissórias em favor da vendedora Fibra Sudamericana S.A.

5- Em 26/07/94 a Fibra Dupont Sudamérica passa a pertencer à Fibra Sudamericana S.A., que em 28/07/94 aumenta o capital da primeira em R\$ 133.672.201,25, integralizando-o com a conferência de quatro notas promissórias, correspondentes aos créditos que a Fibra Sudamericana detinha contra a Fibra Dupont Sudamérica, pela venda das ações da Finyl, conforme lançamento contábil registrado na página 289 do Livro Razão de 1994, na conta nº 217590-7 10.

6- Depois de alienar, em 28/07/94, 25,5% (93.737.708 ações) do capital da Fibra Dupont Sudamérica para a Du Pont do Brasil, a Fibra Sudamericana é incorporada pela Fibra Uruguay S.A. em 31/03/95, transferindo-lhe, por conseguinte, as ações remanescentes da Fibra Dupont Sudamérica (273.861.143 ações).

7- Em 15/06/95, a Fibra Uruguay S.A. é dissolvida, transferindo a titularidade das 273.861.143 ações da Fibra Dupont S.A. à sua controladora, a Fibra S.A.

8- Após a execução dessas transações, verifica-se que o mesmo patrimônio inicialmente pertencente à Fibra S.A. (Unidades Nylon Convencional e P.O.Y.) sofreu uma reavaliação de valores, passando de 32.632.473 URV em 31/05/94 para R\$ 133.672.201,25 em 07/07/94, representando um acréscimo de aproximadamente 309,63%, sem que tal sobrevalorização sofresse tributação.

10- Pelo exposto, fica evidenciado que até 28/07/94 a totalidade das Unidades de Nylon Convencional e POY nunca deixaram de pertencer à Fibra S.A., ainda que indiretamente, por meio de participações societárias em sociedades por ela controladas. Nessa data, 25,5% desses bens foram vendidos à Du Pont do

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

Brasil S.A., pelo valor de US\$ 29,000,000.00, liquidados por meio de Nota Promissória em favor da empresa uruguaia Fibra Sudamericana S.A., incorporada à Fibra Uruguay S.A., que pertencia à Fibra S.A., conforme se constata pelo teor dos Termos de Transferências nº 14 e 15, registrados no Livro Registro de Transferência de Ações Nominativas da Fibra Dupont Sudamérica, ratificados pela informação consignada no formulário 1, quadro 24, da Declaração de Rendimentos do ano-calendário de 1994."

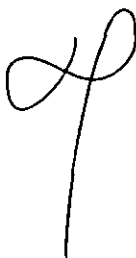
Às fls. 486/489, consta liminar em mandado de segurança concedida pelo Juiz da 3ª Vara Federal de Piracicaba, datada de 23 de abril de 2000, impetrado pela empresa Fibra S.A. De suas conclusões extraio o seguinte excerto:

*"Isto posto, **DEFIRO PARCIALMENTE A MEDIDA LIMINAR** requerida, não para o fim de suspender a fiscalização iniciada, conforme requerido na inicial, mas, apenas e tão somente, para excluir de seus trabalhos a análise dos recolhimentos tributários, administrados pela Secretaria da Receita Federal, efetuados aos cofres públicos cujos fatos geradores ocorreram no ano de 1994, determinando ao impetrado que se abstenha da prática de quaisquer atos tendentes a prejudicar a impetrante pelo cumprimento do disposto na presente decisão, até que a ação venha a ser julgada por sentença."*

Às fls. 491, a Delegada da Receita Federal em Limeira solicita esclarecimento ao Sr. Juiz da 3ª Vara de Justiça sobre o alcance da liminar concedida no caso de restar configurado dolo, fraude ou simulação.

Às fls. 492/494, o Sr. Juiz Federal, em resposta ao questionamento apresentado pela DRF Limeira, esclarece que a ocorrência de simulação fraudulenta encontra-se excepcionada de sua decisão.

Inconformada com a exigência, a empresa autuada apresentou impugnação protocolizada em 06/09/01, em cujo arrazoado de fls. 508/586, alega em apertada síntese o seguinte:



Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

Dos fatos:

1- a empresa Vicunha Têxtil S.A. sucedeu por incorporação, em 29 de junho de 2001, a autuada Fibra S.A., assumindo todos os seus direitos e obrigações, dentre eles a impugnação;

2- objetivando uma melhoria tecnológica da sua produção de fios de nylon, a empresa Fibra S.A. buscou associar-se com a empresa transnacional de origem americana Dupont, resultando no Contrato de Associação firmado em julho de 1994, quando se acordou pela criação de uma sociedade em território nacional, intitulada Fibra Dupont Sudamérica S.A. (FDB), com sede na cidade de Americana, constituída pelo desdobramento das unidades da Fibra, e de outra sociedade na Argentina com a mesma denominação (FDA), resultante da descentralização dos negócios de nylon da fábrica existente em Mercedes e destinada a produzir nylons têxteis pelos processos convencionais e P.O.Y., a serem comercializados nos mercados brasileiro e argentino;

3- o capital da empresa brasileira seria de R\$ 133.000.000,00, com a previsão de que a Dupont adquirisse 25,5% das ações desse capital por US\$ 29.000.000,00, representados por nota promissória nesse montante;

4- com a nota promissória a Fibra subscreveria um aumento de capital em FDA, passando a deter 74,5% dessa companhia;

5- todas as operações societárias a que se refere o auto de infração estão relacionadas com a formação da *joint venture* entre a Fibra e Dupont e integram uma grande e complexa operação industrial e comercial, haja vista que tanto a legislação brasileira como a Argentina dificultam a estruturação de uma companhia binacional e, por este motivo, as partes optaram por criar duas sociedades, no Brasil e na Argentina, que se pautavam por idênticos acordos de acionistas, possuindo os mesmos membros no Conselho de Administração como na Diretoria;

6- cada uma das partes deveria deter a mesma proporção do capital em cada uma das duas sociedades, 75,5% da Fibra e 25,5% da Dupont, não obstante os patrimônios envolvidos serem de valores diferentes;

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

7- a constituição da empresa Finyl objetivou separar das demais atividades da Fibra a produção de nylon têxtil, porque as três fábricas envolvidas na produção de nylon não se encontravam separadas, nem constituíam uma pessoa jurídica definitiva. A mesma situação também ocorria na Argentina, o que impunha a separação dos ativos que iriam constituir a empresa binacional que só poderia ser efetivada pela via societária;

8- a capitalização de sociedades uruguaias com ações das sociedades criadas para viabilizar a *joint venture*, para a qual não existe qualquer impedimento legal, foi feita para permitir a execução das tratativas ajustadas entre as partes, por ser o Uruguai um elo de ligação geográfica e política entre o Brasil e a Argentina.

Em preliminar:

Prefacial nº 1 – Das irregularidades do auto de infração.

1- o auto de infração da CSL é nulo, porque o MPF expedido nos termos da Portaria nº 1.265/99 autorizou a verificação do tributo Imposto de Renda, não tendo o AFRF responsável autoridade delegada para exigir esta contribuição;

2- a nulidade do auto de infração não é apenas parcial, mas total por força de violação das normas administrativas, vez que foi lavrado quando já expirado o prazo autorizatório para a fiscalização com validade até 31 de julho de 2001, não tendo sido emitido MPF complementar de prorrogação do prazo e de indicação de outro AFRF para concluir os trabalhos;

Prefacial- nº 2 - Da decadência do direito de constituir o crédito tributário.

1- o auto de infração é nulo de pleno direito, porque decaiu a Fazenda Nacional em seu direito de constituir o crédito tributário relativo ao ano de 1994;

2- considerando o lançamento do IR por declaração ou por homologação, aconteceu a decadência do direito de a Fazenda efetuar sua exigência. A empresa apresentou sua declaração de rendimentos em 22/09/95 para o fato gerador ocorrido em 31/12/94. Mesmo considerando como marco inicial para a contagem do prazo decadencial o primeiro dia do exercício seguinte, 01/01/96, a ciência do auto ocorreu após os cinco anos regulamentares;

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

3- mesmo em caso de fraude, a decadência se efetiva cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que poderia ser lançado;

4- a decadência também fulmina a exigência da CSL, por força do art. 6º da Lei nº 7.689/98;

5- a empresa transcreve ementas de acórdãos deste Conselho e excertos de texto de diversos autores para reforçar seu entendimento;

6- a autuada tem o direito de argüir a decadência, mesmo tendo impetrado mandado de segurança levando o mérito da questão ao crivo do Poder Judiciário;

7- o objetivo da empresa não era promover a discussão judicial de dívida ativa da União, mas assegurar o direito líquido e certo de não ser fiscalizada em relação ao período alcançado pelo prazo decadencial.

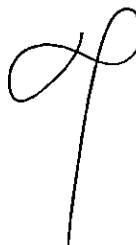
Prefacial nº - 3 - Violação do princípio da legalidade.

1- o art. 51 da Lei nº 7.450/85, usado como enquadramento legal da fraude imputada à empresa, só pode ser considerado juridicamente válido se as suas disposições se voltarem apenas e tão somente para os rendimentos e ganhos de capital provenientes das operações financeiras previstas nos arts. 39 e 40 da própria Lei nº 7.450/85, em nada se relacionando com a matéria tratada no auto de infração;

2- o art. 51 não serve de base legal para a desconsideração de atos jurídicos perfeitos e acabados, revestidos de todas as formalidades legais, nem cuida de hipóteses de simulação e fraude dolosas;

3- tal artigo nunca se destinou a ser norma antielisiva, nem foi recepcionado pela Constituição de 1988, não estando em vigor no ano-calendário de 1994;

4- a Lei Complementar nº 104/2001, que sustenta a exigência, acrescentou parágrafo único ao art. 166 do CTN, não podendo, pela data da sua promulgação, alcançar fatos ocorridos em 1994, porque a lei só retroage quando for mais benéfica, ao teor do art. 106 do CTN;



Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

5- com o afastamento das normas sustentadoras do lançamento, não há fundamento legal para a atividade do fiscal ao desconsiderar atos jurídicos perfeitos e acabados e substituí-los por outros.

Prefacial nº - 4 - Autuação sem Lei e sem fato.

1- não dispõe de amparo em qualquer lei a tributação do IRPJ e CSL de um pretense ganho de capital, lucro ou sobrevalorização auferido no ano de 1994, no exterior, por controlada de empresa brasileira;

2- o ajuste de equivalência efetivado pela controladora do valor de seu investimento em sociedade estrangeira, decorrente de mutações no patrimônio líquido, não constitui fato gerador dos tributos lançados, a teor dos arts. 330 a 332 do RIR/94.

Mérito.

1- Dupont do Brasil S.A. jamais adquiriu qualquer parcela de bens imobilizados da empresa Fibra. As afirmações do autuante são desprovidas de qualquer apoio na realidade dos fatos, não sendo trazido aos autos contratos de compra e venda dos referidos bens;

2- o que ocorreu foi uma associação entre Fibra e Dupont, formando no campo econômico uma empresa binacional para produção de nylon têxteis pelos métodos convencionais e P.O.Y. Impossibilitada no plano jurídico de criação de uma sociedade binacional, tornaram-se acionistas de duas sociedades, uma brasileira e outra Argentina, detentoras da empresa industrial binacional, conforme contrato firmado entre as partes;

3- os atos societários praticados não são proibidos no Brasil nem no Uruguai, o que afasta a hipótese de simulação, pois ocorreram, conforme reconhece o próprio autuante, revestidos de todas as formalidades necessárias a demonstrar a sua existência e validade jurídica, sendo que as ações também foram transacionadas efetivamente, incorporando-se e desincorporando-se aos patrimônios das sociedades adquirentes e alienadoras;

4- sendo inviável econômica e industrialmente destacar as unidades produtoras de fios têxteis de nylon do conjunto das atividades da Fibra, fez-se a

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

separação constituindo a sociedade mercantil brasileira Finyl S.A., que recebeu os referidos bens por seu valor contábil, o que é absolutamente legal;

5- a partir desse momento, a Fibra não dispunha mais dos bens em seu imobilizado, constando do seu ativo permanente apenas as ações representativas do capital social da Finyl;

6- nos momentos seguintes, tais ações foram utilizadas para integralizar o capital de uma sociedade uruguaia que fora subscrita pela Fibra, tendo esta se tornado controladora da sociedade estrangeira. A conferência de bens de sociedade brasileira para integralização de capital de sociedade estrangeira é perfeitamente legal;

7- os bens não compunham o acervo de Fibra Dupont Sudamérica SA na época da aquisição da Finyl, só ocorrendo quando esta sociedade foi incorporada por aquela, ficando claro que das operações de compra e venda das ações entre a Finyl e a Fibra Dupont Sudamérica não ocorreu ganho de capital;

8- o registro de ágio revela que os bens do ativo da Finyl não sofreram reavaliação alguma, como erradamente pensa o autuante, embora ele não diga onde se encontra o registro de tal ágio;

9- a constatação de que a venda da Finyl possa ter gerado um ganho de capital em Fibra Sudamericana é irrelevante para a análise do caso, porque esta companhia está sediada no Uruguai e a operação foi efetivada naquele país;

10- quando ocorreu a venda das ações da Finyl, que teria gerado um suposto ganho de capital em Fibra Sudamericana, esta companhia não estava sob o controle de Fibra Uruguai. Como poderia então tal ganho de capital ter impactado o patrimônio líquido de Fibra Uruguai S.A. e, por consequência, o da Fibra S.A.?

11- não há prova de que a Fibra Sudamericana, onde supostamente ocorreu o ganho de capital, fosse controlada direta ou indiretamente pela Fibra S.A. antes que fosse incorporada em conclusão ao processo de constituição da associação. Não há prova porque não existe mesmo, haja vista que tal companhia operava fiduciariamente em favor das duas partes que estavam se associando;

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

12- a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido deve ser excluída da base de cálculo do IRPJ lançado;

13- não há prova nos autos da existência de fraude ou simulação nos atos praticados pela empresa, não impedindo ou retardando o conhecimento pela autoridade fiscal da ocorrência do fato gerador do tributo;

14- no máximo, o que pode ter ocorrido foi um negócio indireto, no intuito da empresa em realizar suas atividades de forma menos onerosa;

15- questiona a aplicação da taxa SELIC como juros de mora;

16- transcreve a autuada, ementas de acórdãos deste Conselho e excertos de texto de diversos autores para reforçar seu entendimento.

Em 06 de fevereiro de 2002, foi prolatado o Acórdão nº 677 da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto, fls. 777/807, que considerou procedente a exigência, expressando seu entendimento por meio da seguinte ementa:

"LUCRO REAL. EXCLUSÃO INDEVIDA.

Indevida a exclusão na apuração do lucro real, do ganho na valoração do ativo a preço de mercado para fins de conferência de bens em controlada, indevidamente escriturado como resultado de equivalência patrimonial.

RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

A propositura de ação judicial por qualquer modalidade processual, com o mesmo objeto, importa renúncia às instâncias administrativas, tornando definitiva, nesse âmbito, a manifestação judicial sobre a questão em litígio, só tendo sentido apreciação da impugnação naquilo que versa sobre outros aspectos do lançamento.

NULIDADE.

O lançamento efetuado por pessoa competente e resguardando o amplo direito de defesa é plenamente válido e não se torna nulo por eventual descumprimento do mandado de procedimento fiscal.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. ABRANGÊNCIA.

Os tributos objetos de fiscalização são aqueles que constam do corpo do MPF, mais os determinados como verificações obrigatórios e seus decorrentes, se constarem.

MPF. PRAZO. VENCIMENTO.

Os prazos insertos no MPF dizem respeito a diligências de fiscalização e não a lavratura de auto de infração.

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

CSLL. PROCEDIMENTO DECORRENTE.

Auto de infração lavrado em procedimento decorrente deve ter o mesmo destino do principal, pela existência de uma relação de causa e efeito entre ambos.

TAXA SELIC.

Aplica-se a taxa Selic no cálculo de juros de mora do crédito tributário até o seu pagamento.

JUROS DE MORA. LIMITE CONSTITUCIONAL..

A prescrição constitucional que limita os juros de mora é norma de eficácia contida e dependente de legislação complementar.

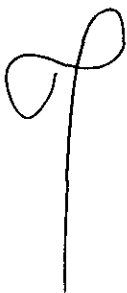
MULTA QUALIFICADA. 150%.

Constatado evidente intuito de fraudar o cumprimento da obrigação tributária, cabível a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%.

Lançamento Procedente."

Cientificada em 26/03/2002, AR de fls. 812, e novamente irresignada com a decisão de primeira instância, apresenta seu recurso voluntário protocolizado em 24/04/2002, em cujo arrazoadado de fls. 815/902 repisa os mesmos argumentos expendidos na peça impugnatória.

É o Relatório.



Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

VOTO

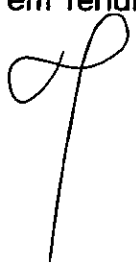
Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO - Relator

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

À vista do contido no processo, constata-se que a contribuinte, cientificada do Acórdão da 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto, apresentou seu recurso arrolando bens, processo nº 13886.000737/2002-26, entendendo a autoridade local, conforme despacho de fls. 914, restar cumprido o que determina o § 3º do art. 33 do Decreto nº 70.235/72, na nova redação dada pelo art. 32 da Lei nº 10.522, de 19/07/02.

Em sua preliminar, contesta a recorrente os fundamentos da Decisão de Primeira Instância que não apreciou sua impugnação quanto à decadência dos autos de infração, matéria levada ao crivo do Poder Judiciário.

Vejo que está correta a Decisão de Primeira Instância ao não tomar conhecimento da impugnação apresentada pela empresa, com base na lei n.º 6.830/80, art. 38, parágrafo único, c/c art. 1º, § 2º, do Decreto-lei n.º 1.737/79, considerando que a propositura de ação judicial importa em renúncia ao direito de recorrer na esfera administrativa.



Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

É pacífico o entendimento deste Conselho quanto à possibilidade da lavratura de auto de infração para a constituição de crédito tributário, mesmo estando diante de medida suspensiva da exigibilidade do tributo. Neste sentido já orientava em 1993 o Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGNF/CRJN n.º 1.064/93, cujas conclusões aqui transcrevo:

“a) nos casos de medida liminar concedida em Mandado de Segurança, ou em procedimento cautelar com depósito do montante integral do tributo, quando já não houver sido, deve ser efetuado o lançamento, ex vi do art. 142 e respectivo parágrafo único, do Código Tributário Nacional.”

Visa o lançamento prevenir decadência do direito da Fazenda Nacional quanto ao crédito tributário, ficando sua exigibilidade adstrita ao tipo de ação impetrada junto ao Poder Judiciário. Caso haja liminar concedida em mandado de segurança, ficará suspensa a exigência do crédito tributário lançado, conforme estabelecido no art. 151, IV do CTN.

No caso, o litígio sobre a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário teve sua esfera deslocada para exame pelo Poder Judiciário, não podendo dele conhecer a esfera administrativa, que junto com a recorrente devem curvar-se à decisão daquele Poder.

Sobre o assunto transcrevo texto de Seabra Fagundes no seu livro “O Controle dos Atos Administrativos Pelo Poder Judiciário”:

“54. Quando o Poder Judiciário, pela natureza da sua função, é chamado a resolver situações contenciosas entre a Administração Pública e o indivíduo, tem lugar o controle jurisdicional das atividades administrativas.

.....
55. O controle jurisdicional se exerce por uma intervenção do Poder Judiciário no processo de realização do direito. Os fenômenos executórios saem da alçada do Poder Executivo, devolvendo-se ao órgão jurisdicional.... A Administração não é mais órgão ativo do Estado. A demanda vem situá-la, diante do indivíduo, como parte, em condição de igualdade com ele. O judiciário resolve o conflito pela operação interpretativa e prática

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

também os atos consequentemente necessários a ultimar o processo executório. Há, portanto, duas fases, na operação executiva, realizada pelo Judiciário. Uma tipicamente jurisdicional, em que se constata e decide a contenda entre a administração e o indivíduo, outra formalmente jurisdicional, mas materialmente administrativa, que é a da execução da sentença pela força. "
(Editora Saraiva – 1984 – pag. 90/92)

Consoante enunciado do Inciso XXXV do art. 5º do nosso Estatuto Supremo, "a lei não poderá excluir à apreciação do Judiciário qualquer lesão ou ameaça a direito".

Destarte, mesmo relativamente à decisão administrativa irreformável pode-se impor o controle de legalidade pelo Poder Judiciário.

Amílcar de Araújo Falcão, sobre o tema sublinhou:

"Mesmo aqueles que sustentam a teoria da chamada coisa julgada administrativa reconhecem que, efetivamente, não se trata, quer pela sua natureza, quer pela intensidade de seus efeitos, de res judicata propriamente dita, senão de um efeito semelhante ao da preclusão, e que se conceituaria, quando ocorresse, sob o nome de irretratabilidade." (Apud Direito Administrativo Brasileiro, Hely Lopes Meirelles - Malheiros - 19ª ed. - p. 584).

Nesse mesmo sentido, preleciona o administrativista Hely Lopes Meirelles:

"A denominada coisa julgada administrativa, que, na verdade, é apenas uma preclusão de efeitos internos, não tem o alcance da coisa julgada judicial, porque o ato jurisdicional da administração não deixa de ser um simples ato administrativo decisório, sem a força conclusiva do ato jurisdicional do Poder Judiciário. Falta ao ato jurisdicional administrativo aquilo que os publicistas norte-americanos chamam the final enforcing power e que traduz livremente como o poder conclusivo da justiça comum." (Op. Cit. p. 584).

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, em parecer exarado no processo nº 25.046, de 22/09/78 (DOU de 10/10/78), onde conclui pela impossibilidade

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

de conhecer o mérito do litígio administrativo quando objeto de contraditório na via judicial, assentou o seguinte entendimento:

"32. Todavia, nenhum dispositivo legal ou princípio processual permite a discussão paralela da mesma matéria em instâncias diversas, sejam elas administrativas ou judiciais ou uma de cada natureza.

33. Outrossim, pela sistemática constitucional, o ato administrativo está sujeito ao controle do Poder Judiciário, sendo este último, em relação ao primeiro, instância superior e autônoma. SUPERIOR, porque pode rever, para cassar ou anular, o ato administrativo; AUTÔNOMA, porque a parte não está obrigada a percorrer, antes, as instâncias administrativas, para ingressar em juízo. Pode fazê-lo, diretamente.

34. Assim sendo, a opção pela via judicial importa, em princípio, em renúncia às instâncias administrativas ou desistência de recurso acaso formulado.

35.....

36. Inadmissível, porém, por ser ilógica e injurídica, é a existência paralela de duas iniciativas, dois procedimentos, com idêntico objeto e para o mesmo fim."

Ao aprovar o citado parecer, o Dr. Cid Heráclito de Queiroz, à época subprocurador-geral da Fazenda Nacional, agregou as seguintes considerações:

"11. Nessas condições, havendo fase litigiosa instaurada – inerente à jurisdição administrativa – pela impugnação da exigência (recurso latu sensu), seguida ou mesmo antecedida de propositura de ação judicial, pelo contribuinte, contra a Fazenda, objetivando, por qualquer modalidade processual – ordenatória, declaratória ou de outro rito – a anulação do crédito tributário, o processo administrativo fiscal deve ter prosseguimento – exceto na hipótese de mandado de segurança, ou medida liminar, específico – até a inscrição de Dívida Ativa, com decisão formal de instância em que se encontre, declaratória da definitividade da decisão recorrida, sem que o recurso (latu sensu) seja conhecido, eis que dele terá desistido o contribuinte, ao optar pela via judicial."

A própria Secretaria da Receita Federal, através do Ato Declaratório Normativo - CST nº 03 - DOU de 15/02/96 - com fundamento nas conclusões do referido parecer, orienta o julgador da primeira instância administrativa a não conhecer de matéria litigiosa submetida ao crivo do Poder Judiciário.



Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

Vejo que o art. 38 da Lei nº 6.830/80 ditou normas no sentido de que a dívida ativa da União somente pode ser discutida na esfera judiciária por meio de ação de execução fiscal e seus embargos, possibilitando a utilização de mandado de segurança, ação de repetição de indébito e ação anulatória da dívida. Entretanto, o parágrafo único do referido artigo determina que o uso pelo contribuinte de qualquer uma dessas ações importará em renúncia ao direito de interposição de contestação na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto, "in verbis":

"Art. 38. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo único. A propositura, pelo contribuinte, de ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto."

Das lições anteriormente apresentadas, concluo que não cabe a este Tribunal Administrativo pronunciar sobre o mérito da mesma controvérsia sujeita ao julgamento do Poder Judiciário.

Deixo de analisar as outras preliminares apresentadas pela recorrente em virtude de antever razões de mérito que a favorecem. Elas dizem respeito à dúvida na determinação do "*quantum debeatur*", à insegurança jurídica na imputação do valor tributável e à impossibilidade da tributação do ganho na equivalência patrimonial de controlada no exterior, em virtude da vigência do princípio da territorialidade para incidências do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro.

Antes, porém, para auxiliar na fundamentação deste acórdão, faz-se necessária uma pequena digressão a respeito de simulação e dissimulação, figura

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

apontada pelos auditores autuantes como ocorrida nas operações efetivadas pela autuada.

A simulação pode ser definida como um ato fictício que tem por objetivo o disfarce real da vontade, um falseamento da realidade, mostrando a aparência de algo que inexistente. Já a dissimulação, embora também tenha a característica de falseamento da realidade, utiliza-se de disfarce, que esconde uma manipulação, artifício ou subterfúgio de determinado fato que não guarda correspondência com o fato real.

O mestre Alberto Xavier *in* Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, Editora Dialética, 1ª edição 2002, às fls. 52/53, leciona a respeito das características da simulação:

“ A simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), procedente de acordo entre o declarante e o declaratário e determinada pelo intuito de enganar terceiros.

Os seus elementos essenciais são, pois (i) a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração; (ii) o acordo simulatório (pactum simulationis); (iii) o intuito de enganar terceiros.

O Código Civil brasileiro, especificando este conceito geral, enumera no seu art. 102 três formas típicas de simulação dos atos jurídicos: (i) quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem, realmente, se conferem ou transmitem (a chamada interposição fictícia de pessoas); (ii) quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (iii) quando os instrumentos particulares forem antedatados ou pós-datados.”

A doutrina classifica a simulação em absoluta ou relativa. A simulação absoluta é aquela em que não existe relação negocial entre as partes envolvidas. A simulação relativa surge quando dois fatos se sobrepõem: o fato simulado, aquele que acontece sem espelhar a vontade das partes e o negócio oculto, aquele que se

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

encontra dissimulado, o negócio verdadeiramente real, querido e concretizado pelas partes.

Ainda Alberto Xavier no livro prefalado, às fls. 53/54, classifica os principais tipos de simulação:

“A mais importante classificação das espécies de simulação é a que distingue a simulação absoluta da simulação relativa: na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; na simulação relativa, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições. E daí que, enquanto na simulação absoluta existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada – o contrato simulado – na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o negócio simulado, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele oculto ou encoberto – o negócio dissimulado, correspondente à vontade real dos seus autores. Numa imagem bem sugestiva, alguns autores chamam à simulação absoluta simulação nua e à simulação relativa simulação vestida.”

Prosseguindo em seu livro, às fls. 56, o professor Alberto Xavier indica, dentre outros, este tipo de simulação fiscal:

“Difícilmente se compreende o alcance da expressão natureza dos elementos, pois se o sentido da lei foi o de descrever a abrangência possível do fenómeno simulatório, melhor teria sido a referência à dissimulação de qualquer dos elementos da obrigação tributária do que a referência, aparentemente limitativa, à dissimulação da natureza dos referidos elementos. No que concerne ao fato gerador, a simulação é necessariamente relativa, uma vez que a vontade real das partes é a realização do ato ou negócio jurídico tipificado na lei como fato constitutivo da obrigação tributária. E daí que, para enganar ou prejudicar o Fisco, os autores do negócio real se vejam forçados a dissimular-lo, a ocultá-lo, a encobri-lo sob as vestes de um negócio aparente que não corresponde à sua vontade real e cuja natureza é distinta do negócio jurídico tipificado como fato gerador pela lei tributária.

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

Se a lei fiscal tributa por qualquer forma o mútuo, os simuladores aparentam uma doação, pactuando paralelamente, às ocultas, contra-declaração pela qual o donatário aparente se obriga a restituir os valores aparentemente doados. Se a lei fiscal tributa a doação por alíquota superior à da compra e venda, os simuladores ostentam às claras uma compra e venda, combinando na sombra o perdão da dívida de preço. Se a lei fiscal tributa o mútuo concedido a pessoa jurídica, as partes efetuam à luz do sol um aumento de capital, enquanto na penumbra ajustam uma subsequente redução de capital acrescida de juros. E os exemplos podem multiplicar-se ao infinito."

Luiz Carlos Andrezani também assim se manifesta a respeito de simulação:

"Afastadas as discussões sobre aspectos periféricos da questão, o ponto central que merece análise mais demorada, diz respeito à identificação da hipótese limite chamada economia lícita, e correspondente ingresso no campo da simulação, já que é este o possível argumento que pode ser utilizado para questionamento do negócio pretendido.

A contextura da hipótese legal da simulação prevista no artigo 102 do Código Civil, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade.

A par disso, subdivide-se doutrinariamente a simulação em absoluta e relativa. Diz-se absoluta, a simulação originada de ato praticado com o fito de nenhuma eficácia produzir e, para tanto, contém cláusula, declaração ou confissão não verdadeira. A simulação é relativa quando o ato praticado tem por objetivo encobrir, dissimular, um outro que possui natureza diversa.

No âmbito tributário, as situações encontradas suscitam, normalmente, as simulações da segunda espécie mencionada: pratica-se um ato – que irrompe legal e formalmente perfeito no mundo físico – mas que serve somente como embalagem e veículo para consecução de outro – dissimulado – este sim em conformidade com a real e interior vontade do agente."

Por fim, cabe transcrever texto de Miguel Delgado Gutierrez sobre o assunto:

"A doutrina distingue, ainda, a simulação absoluta da relativa: A simulação é considerada absoluta quando não há relação negocial efetiva entre as partes. As partes celebram um negócio

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

jurídico apenas aparentemente, pois, na realidade este não existe. O ato é fictício, pois, na realidade este não existe.

Na simulação relativa, dois negócios se sobrepõem: o simulado ou aparente, que não espelha o íntimo querer das partes e o dissimulado, oculto ou real, que as partes efetivamente desejam celebrar. A dissimulação oculta ao conhecimento dos outros a existência da verdadeira relação jurídica havida entre as partes. Este tipo de simulação é o mais encontrado no âmbito do direito tributário. Corresponde à dissimulação onde se oculta ao conhecimento dos outros uma situação existente. O negócio simulado ou aparente mascara o negócio oculto ou real que as partes não querem fazer aparecer.

Na elisão, as partes que celebram o negócio, ainda que por meio de formas jurídicas alternativas, pretendem, efetivamente, realizá-lo como estipulado. Não há uma falsa, aparente ou simulada declaração de vontade. A declaração é real, efetiva, verdadeira, condizente com a vontade das partes. Não se pretende burlar, enganar ou ocultar alguma coisa do fisco. A conduta das partes é lícita, ao contrário da simulação, onde a conduta é ilícita.

O ônus da prova na simulação cabe à administração, pois, como é cediço, cabe a ela, e não ao contribuinte, constituir a prova que embasa o lançamento."

O vício da simulação contamina o ato jurídico praticado, fato regulamentado no artigo 167 do Código Civil, aprovado pela Lei nº 10.406/2002, *in verbis*:

"Art. 102. Haverá simulação nos atos jurídicos em geral:

I - Quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas das a quem realmente se conferem, ou transmitem;

II - Quando contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - Quando os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Art. 103. A simulação não se considera defeito em qualquer dos casos do artigo antecedente, quando não houver intenção de prejudicar a terceiros, ou de violar disposição de lei."

Por tais definições e análises da doutrina, claro está que a simulação tem como elemento essencial o falseamento da realidade, onde se encerra uma fraude à lei.



Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

De todo o exposto na pequena digressão realizada, concluo que a simulação ou dissimulação deve ser provada pelo Fisco com base em elementos que identifiquem a intenção do agente de operar, por meio legais, situações jurídicas que levem a resultados tributários diversos daqueles previstos nos atos negociais. Além disso, deve também ficar clara a quantificação do benefício obtido pelos interessados.

Após situarmos doutrinariamente os conceitos de simulação e dissimulação, passo à análise dos fatores que me levaram a concluir pela improcedência da exigência fiscal.

A despeito da jurisprudência pacífica deste Conselho, que considera o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro adstritos ao lançamento por homologação, e o início do prazo decadencial na data da ocorrência do fato gerador ou no primeiro dia do exercício seguinte, nos casos de fraude, dolo ou simulação, não conheci da preliminar de decadência suscitada pela recorrente, face à sua opção pela via judicial, onde levou litígio cuja matéria, a questão do prazo decadencial de tais tributos, tem o mesmo objeto da preliminar aqui discutida.

A contribuinte foi autuada por ter a fiscalização glosado a exclusão de resultado positivo na avaliação de investimentos por equivalência patrimonial oriundo de controlada com sede no exterior no momento da apuração do Lucro Real, conforme descrito às fls. 04 do auto de infração – “Exclusões Indevidas – Redução Indevida do Lucro Real, a título de resultado por equivalência patrimonial, em virtude das ocorrências narradas no Termo de Constatação Fiscal em anexo, no mês de dezembro de 1994, no valor de R\$ 94.933.077,21”.

Pela análise do Termo de Constatação Fiscal de fls. 11/31, verifico que o Fisco entendeu ter ocorrido simulação em operações sucessivas de atos negociais efetuados pela contribuinte no intuito de não trazer à tributação ganho de capital na

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

alienação de ativo imobilizado, um conjunto industrial pertencente à empresa Fibra S.A. denominado Unidade Nylon Convencional e P.O.Y, à pessoa jurídica Dupont do Brasil S.A., no montante de R\$ 48.753.264,00 (R\$ 65.069.500,00 – R\$ 32.632.473,00 :2) e na reavaliação de ativo em desobediência aos preceitos da legislação de regência no valor de R\$ 101.039.728,00 (R\$ 133.672.201,25 – R\$ 32.632.473,00).

Do Termo de Constatação Fiscal trago os trechos que falam do assunto:

“Fls. 11, item 5- Grosso modo, afere-se que metade de um ativo cujo valor contábil representava R\$ 32.632.472,99 foi alienado por aproximadamente R\$ 65.069.500,00, e a outra metade foi registrada contabilmente pelo seu valor de mercado.

Fls. 11, item 6- Em tese, num primeiro momento, tais operações, do ponto de vista fiscal, resultariam em ganho de capital decorrente dos seguintes eventos: alienação de bens por valor superior ao contábil (artigo 369 do RIR/94) e reavaliação de bens do ativo permanente sem o cumprimento das formalidades imprescindíveis ao diferimento de sua tributação (artigo 382 do RIR/94).

Fls. 16, item 3 – Pela análise efetuada, apurou-se que na constituição da empresa Finyl S.A., em 31/05/94, descrita na alínea “a” do item 1 retro, a Fibra S.A. integralizou as ações por ela subscritas conferindo bens destacados de seu ativo permanente, os quais foram avaliados pelo valor contábil, perfazendo um montante de CR\$ 61.212.645.502,86, equivalentes a 32.632.473 URV (Unidade Real de Valor). Esses bens correspondiam às unidades denominadas Nylon Convencional e P.O.Y., conforme menção no Laudo de Avaliação emitido naquela data pelos peritos nomeados.

Fls. 16, item 4 – Posteriormente, em 07/07/94, a Fibra Dupont Sudamérica S.A. adquire a totalidade das ações da Finyl S.A. por R\$ 133.672.201,25, com base em avaliação pelo valor de mercado dos bens inicialmente pertencentes à Fibra S.A., emitindo quatro notas promissória em favor da vendedora Fibra Sudamericana S.A.

Fls. 16, item 5 – Em 26/07/94 a Fibra Dupont Sudamérica passa a pertencer à Fibra Sudamericana S.A., que em 28/07/94 aumenta o capital da primeira em R\$ 133.672.201,25, integralizando-o com a conferência de quatro notas promissórias, correspondentes aos créditos que a Fibra Sudamericana detinha contra a Fibra Dupont Sudamérica, pela venda das ações da



Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

Finyl, conforme lançamento contábil registrado na página 289, do Livro Razão de 1994, na conta nº 217590-7.

Fls. 16, item 8 – Após a execução dessas transações, verifica-se que o mesmo patrimônio inicialmente pertencente à Fibra S.A. (Unidades Nylon Convencional e P.O.Y.) sofreu uma reavaliação de valores, passando de 32.632.473 URV em 31/05/94 para R\$ 133.672.201,25 em 07/07/94, representando um acréscimo de aproximadamente 309,63%, sem que tal sobrevalorização sofresse tributação.

Fls. 20, item 5 – baseando-se nestes dispositivos, em 31/12/94, a Fibra S.A. ajustou contabilmente o valor do investimento que detinha na Fibra Uruguay S.A. (sua subsidiária estrangeira), em razão do aumento do valor do patrimônio líquido dessa empresa (intimamente vinculado ao lucro obtido pela empresa uruguaia Fibra Sudamericana S.A., em virtude de venda das ações da Finyl à Fibra Dupont Sudamérica), registrando um ganho por equivalência patrimonial de R\$ 94.933.077,21, o qual foi excluído do lucro real do mês de dezembro/94, integrando o montante de R\$ 134.769.321,23, conforme demonstração transcrita na parte A do LALUR nº 3, folha 3.”

Após esta leitura, extrai-se que as empresas Fibra e Dupont teriam engendrado inúmeros atos negociais no intuito de dissimular a venda de 50% do ativo da autuada, não tributando o ganho de capital desta alienação nem a reavaliação de ativo procedida sem amparo na legislação de regência, tendo sido quantificada a infração pela glosa da exclusão do ganho da equivalência patrimonial com coligada no exterior, Uruguai, no montante de R\$ 94.933.077,21, no momento da apuração do lucro real do mês de dezembro de 1994.

Não posso concordar com a forma de apuração do “quantum debeatur” efetivado pelo Fisco, porque não ficou claramente demonstrado o valor do suposto ganho obtido pela recorrente na operação dissimulada. O ganho de capital e a reavaliação espontânea não podem ser vinculados ao resultado da equivalência patrimonial obtido no exterior, não estando ligados intrinsecamente como afirma o autuante.

Handwritten signature and initials in black ink, located at the bottom right of the page.

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

Não há provas nos autos da formação do lucro na empresa uruguaia. Ele sofre tributação específica naquele país, depois de receber a influência de outras variáveis, despesas e receitas, além do ganho de capital na alienação das ações mencionadas no Termo de Constatação. São insuficientes as razões do Fisco ao correlacionar a equivalência patrimonial tributada, no valor de R\$ 94.933.077,21, com o montante de R\$ 149.792.992,00 correspondente ao ganho de capital na alienação de 50% do imobilizado somado à reavaliação espontânea do ativo da autuada.

Além disso, afirma o autuante no seu Termo de Constatação Fiscal, fls. 11, que "em 28/07/94, a empresa Dupont do Brasil S.A., CNPJ nº 61.064.929/0001-79, adquire 25,5% da titularidade desses bens, mediante pagamento da quantia de US\$ 29.000.000,00 (vinte e nove milhões de dólares americanos) ou R\$ 27.202.000,00". Ora, se a equivalência patrimonial que estaria majorando indevidamente os custos das ações só foi contabilizada em 31/12/94, que influência ela poderia ter em relação ao ganho de capital oriundo de alienação de ativo permanente em data anterior, 28/07/94, haja vista a opção da contribuinte pela tributação pelo lucro real mensal?

Mesmo que fosse acatada a hipótese da vinculação da equivalência patrimonial com a simulação alegada, o efeito tributário de tal fato só ocorreria no momento da alienação da participação societária, pela majoração indevida do custo das ações, fato que não aconteceu em 31/12/94. Idêntico raciocínio se aplica à reavaliação espontânea.

Caso se admita tal determinação do valor tributável, com a desconsideração dos negócios jurídicos realizados pelas partes, cujos atos foram todos revestidos de legitimidade e que em nenhum momento tiveram a forma questionada, estaríamos indo de encontro ao princípio da legalidade e da tipicidade cerrada. O magistério de Alberto Xavier nos ensina que, no campo tributário, para ser evitado qualquer abuso do Fisco, deve ser exigida a tipicidade cerrada, só podendo

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

ser cobrado tributo quando o evento do mundo fático se subsumir inteira e integralmente à hipótese abstrata esculpida na lei.

A caracterização do vício da simulação exige que seja identificado o fato oculto e sua relação com o aparente, além da quantificação e valoração da vantagem auferida pelas partes, sem nunca esquecer o aspecto temporal da obrigação tributária.

No caso em voga, o resultado na equivalência patrimonial com a coligada no Uruguai teve como fundamento o lucro que, além de outras receitas, foi influenciado pelo ganho na venda de ações tributado segundo normas do país sede da empresa, não constando dos autos quaisquer elementos que comprometessem a lisura da operação, inclusive o laudo de avaliação a preço de mercado.

Por outro giro, a tributação de resultado na equivalência patrimonial obtido com ajuste de investimento de empresa coligada no exterior também não pode ser aceita, porque somente com o advento do artigo 25 da Lei nº 9.249/95 é que os resultados provenientes do exterior passaram a ser tributados no Brasil.

A legislação tributária nacional há algum tempo elegeu o princípio da territorialidade para a tributação do imposto de renda. O artigo 34 do Decreto nº 24.239/47, com a nova redação dada pelo artigo 2º da Lei nº 2.354/54, determinou a incidência do Imposto de Renda apenas sobre os resultados apurados por empresas no território brasileiro, ficando fora do campo de incidência do tributo os resultados provenientes do exterior. Esta conclusão não foi obtida por disposição expressa de ato legal e, sim, do silêncio destas leis.

Mesmo com o passar dos anos e a superveniência da Lei nº 4.506/64, estas disposições não foram alteradas. O art. 63 da referida lei, matriz legal do artigo 337 do RIR/94, reafirma este princípio ao abordar como tributáveis apenas os

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

resultados advindos de atividades exercidas no país, repetindo a regra de que “somente integrarão o lucro operacional os resultados produzidos no país”.

O Princípio da Territorialidade só foi abalado pelos Decretos-leis nº 2.397/87 e 2.413/88, revogados pelo Decreto-lei nº 2.249/88, deixando claro que se aqueles decretos revogados estabeleciam a incidência universal é porque até o momento ela não estava vigente.

Portanto, o Brasil adotava à época da autuação o princípio da territorialidade como critério de tributação dos resultados das pessoas jurídicas residentes no país previstos nos artigos 197, parágrafo único; 332, parágrafo único e 337 do RIR/94.

A doutrina já examinou o tema da tributação de ganhos auferidos no exterior, existindo conclusão uniforme como pode ser observado pelos excertos de textos a seguir:

Luciano da Silva Amaro, no seu livro *Direito Tributário Brasileiro* – edição Saraiva – 2ª edição de 1998, páginas 184/185:

“A lei tributária vigora no território do ente político que a edita; o território é o limite espacial da soberania, no caso do Estado nacional, e da autonomia, no caso dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Assim, a lei federal abrange o território nacional; a lei do demais entes políticos aplica-se, por igual, nos respectivos territórios.

.....
O problema da territorialidade das leis, em especial no que respeita aos tributos nacionais, envolve questão da eficácia das normas, vale dizer, se a União editasse lei para valer fora do território nacional, por exemplo, obrigando cidadãos brasileiros domiciliados no exterior, a lei seria válida (se não ferisse nenhum preceito superior), mas sua eficácia seria comprometida pela reduzida possibilidade de efetiva aplicação, que supõe coercibilidade (possibilidade de execução forçada), em caso de descumprimento.

Dependendo do elemento de conexão com o território nacional escolhido pela lei, pode-se cobrar tributo em razão de um fato

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

ocorrido no exterior (se, por exemplo, o contribuinte estiver domiciliado no País) ou cobrá-lo em razão de um fato ocorrido no País, ainda que o contribuinte esteja no exterior (através, por exemplo, de retenção na fonte).

Justamente porque a legislação dos vários países costuma combinar esses critérios de conexão, surge o problema da dupla tributação internacional, que tem sido eliminado ou reduzidos nos termos de tratados internacionais; outro modo de solução utilizado é o da edição de leis internas que asseguram a compensação de tributos pagos a países estrangeiros, vinculada a demonstração de que a legislação do outro país dá igualdade de tratamento em situações análogas (cláusula legal de reciprocidade)."

Prossegue o professor Luciano Amaro em sua análise em texto publicado:

"Nossa legislação do imposto de renda - segundo BULHÕES PEDREIRA - adotou, de início, o critério territorial para definir como tributáveis, em relação às pessoas físicas e jurídicas, apenas os rendimentos "produzidos no país". Em 1939, passou a adotar, em relação às pessoas físicas, o critério da renda mundial.

.....
Já para as pessoas jurídicas, a lei brasileira, até final de 1995, consagrava o critério da territorialidade, de modo que só estavam elas sujeitas ao imposto de renda em relação ao lucro obtido de suas atividades no território nacional.

.....
Em duas singelas disposições do RIR/94 encontra-se explicitado o tratamento fiscal dos rendimentos da pessoa jurídica, no sentido de só sujeitá-la ao tributo em relação aos rendimentos produzidos no território nacional:

a) art. 197, parágrafo único, ao dizer que a pessoa jurídica deve escriturar "os resultados apurados em suas atividades no território nacional, o que mostra que nossa lei desprezou, para fins fiscais, quaisquer outros resultados não apurados em razão das atividades desenvolvidas dentro do nosso território;

b) no art. 337, quando disciplina as atividades desenvolvidas em parte no Brasil e em parte no exterior, para estatuir que a tributação abrangerá somente a parte produzida no País.

Registre-se que, no passado houve uma tentativa de adoção do critério da renda mundial para as pessoas jurídicas com os Decretos-lei nº 2.397/87 (art. 7º) e nº 2.412/88 (art.8º), mas essa disciplina, antes de ser aplicada (no exercício de 1988), foi

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

revogada (art. 11 do Decreto-lei nº 2.429/88), restabelecendo-se a sistemática anterior.

.....
É óbvio que, para firmar o princípio da territorialidade adotado pela lei brasileira do imposto de renda das pessoas jurídicas, até 1995, não era necessário que se proclamasse em texto de lei a não-incidência do imposto sobre os resultados produzidos no exterior. A não incidência, em sentido estrito, supõe, por definição, a ausência de lei que tribute uma dada situação. Em sentido amplo, a não-incidência abrange toda e qualquer situação não suscetível de gerar tributo. Nessa acepção, ela compreende a imunidade e a isenção. Porém a doutrina costuma reservar a expressão para, em sentido estrito, designar a não-incidência pura e simples, "em que a competência é autorizada, mas não é exercida, ou só o é parcialmente, de modo que, nos campos em que ela não se exerce, o tributo não incide por ausência de norma que traduza o exercício da competência.

.....
In casu, por não se tratar de isenção e sim de não-incidência, não foi necessário o legislador proclamar, em texto expresso, que os resultados de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, produzidos no exterior, não seriam tributáveis. É por isso que a legislação brasileira também não precisava dispor sobre o tratamento, no Brasil, do imposto eventualmente retido no País de origem dos rendimentos auferidos pela pessoa jurídica brasileira, nem disciplinar outras peculiaridades que, no caso das pessoas físicas, teve que regular, por ter, quanto a estas, optado pela tributação da renda mundial.

.....
Ficou já extreme de dúvida que, antes de 1995, o Brasil adotava, para a tributação das pessoas jurídicas, o critério da territorialidade, limitando-se a tributar os resultados auferidos de atividades exercidas no território nacional, deixando, assim, no campo da não-incidência, os produzidos no exterior.

.....
Ora, no caso de empresa brasileira, que aufera resultados produzidos no exterior, não é diferente. A lei brasileira não acolheu a territorialidade apenas em relação aos resultados obtidos por força de participação societária (dividendos) em subsidiária no exterior, nem exigiu a instalação de filial no exterior para "fazer jus" à não-incidência.

.....
Anota o mesmo parecer (CST nº 62/75) que, "nos seus primórdios, a legislação do imposto de renda brasileiro dispunha que o tributo incidia exclusivamente sobre os rendimentos

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

produzidos no Brasil . Com o passar do tempo - acrescenta - face ao desenvolvimento da atividade empresarial brasileira, tornou-se necessário regular, do ponto de vista fiscal, a apuração dos resultados das pessoas jurídicas cuja operacionalidade não mais se circunscrevia ao território nacional. Coexistindo a intributabilidade dos rendimentos produzidos no exterior com a sujeição ao tributo dos rendimentos aqui produzidos, impunha-se a instituição de normas reguladoras para os casos em que a mesma pessoa jurídica exercesse atividade fora e dentro do País. Esse parecer normativo (que comentou o art. 200 do RIR/66, corresponde ao art. 337 do RIR/94), deixou expresso algo que é uma obviedade, ao frisar que a não-incidência sobre os resultados auferidos no exterior não se restringe aos casos do art. 200, vale dizer, não se limita aos resultados cuja produção possua duas pernas, uma no território brasileiro, outra no exterior. Conclusão: se a pessoa jurídica brasileira auferia um resultado que por inteiro fosse produzido no exterior, esse resultado (não parcialmente, mas totalmente) também escapava à tributação brasileira.

Portanto, a mesma pessoa jurídica poderia: a) auferir rendimentos produzidos no País, sujeitos ao imposto; b) auferir rendimentos produzidos no exterior, não tributáveis; ou c) auferir rendimentos parcialmente produzidos no País e parcialmente produzidos no exterior. Nessa terceira situação somente a parcela dos rendimentos produzida no Brasil é que estaria sujeita ao imposto.

Na verdade, o comentado parecer fiscal nada mais fez do que uma atenta e correta leitura da legislação brasileira, que sempre se reportou a "atividades exercidas no País", "rendimentos aqui produzidos", "resultados derivados de fontes nacionais", em oposição a "atividades exercidas fora do País", "rendimentos produzidos no exterior" e "resultados derivados de fontes estrangeiras". Por isso, quando precisou regular a situação de rendimentos parcialmente produzidos no País e parcialmente produzidos fora do País, em relação a uma mesma pessoa jurídica, a legislação, coerentemente, mandou tributar apenas a parcela de resultados produzida no País. Por decorrência lógica, se determinado resultado auferido por essa pessoa jurídica é integral (e não apenas parcialmente) produzido fora do País, o tributo não o atinge. Do mesmo modo que, se for integralmente produzido no País, ele é tributado por inteiro.

Com efeito, a fundamentação posta no ato normativo examinado reporta-se aos resultados de uma pessoa jurídica no Brasil que

pode auferir rendimentos no País, fora do País, ou parte dentro e parte fora do País.

.....
De qualquer modo, para refutar essa esdrúxula objeção bastaria lembrar que o RIR (art. 197, parágrafo único), ao definir o âmbito de créditos tributáveis da pessoa jurídica no Brasil, também fala de "resultados apurados em suas atividades no território nacional"(destacamos) e, sem dúvida, essas atividades não se limitam a resultados habituais, abrangendo também os ganhos de operações isoladas (como, por exemplo, a alienação de participações societárias, desde que, obviamente, realizada no País).

Como temos insistido, para proclamar-se a não-incidência de tributo em dada situação, basta constatar-se a inexistência de norma impositiva que compreenda aquela situação. Não havendo, na lei brasileira, preceito legal que tribute resultado (de negócios, ou atividades ou operações, o que for) produzido no exterior, - esse resultado não se sujeita ao imposto brasileiro, não cabendo, por conseguinte distinguir entre negócios, atividades, operações, etc, no exterior, para o efeito de determinar o campo correspondente à não incidência do tributo brasileiro.

.....
A lei n. 9.249/95, aplicável a partir do exercício social de 1996, mudou radicalmente o quadro normativo até então vigente na matéria em causa. Optou o legislador pela tributação da renda mundial da pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Com efeito, a nova lei (art. 25) estende a incidência do nosso imposto de renda de pessoas jurídicas, para fazê-lo abarcar:

- a) os lucros auferidos no exterior;*
- b) os rendimentos auferidos no exterior;*
- c) os ganhos de capital auferidos no exterior.*

Nossa legislação do imposto de renda utiliza denominações diversas para os diferentes componentes reedituais da renda tributável ... Mas "rendimento" e "ganho de capital" são expressões igualmente encontradiças na legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas. Rendimento e ganho de capital são entidades reedituais diversas no que respeita à sua forma de produção (ou, melhor ainda, à sua fonte de produção), mas ambos deságuam , de acordo com nossa legislação, no campo de incidência do imposto de renda.

.....
Verifica-se, pois, que, quando empregadas relativamente a uma pessoa jurídica, as expressões lucro, de um lado, e rendimento ou ganho de capital, de outro, têm significações de abrangência diversa, onde as últimas (rendimentos e ganhos de capital) se

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

reportam a componentes que integrarão o resultado global – materialidade do fato gerador, e a primeira (lucro) designa o próprio resultado global (embora, em certas situações, possa ser empregada para indicar parcela que ira compor o resultado total; p. ex., nas expressões “lucro operacional”, “lucro não operacional”).

Sublinhe-se a coerência da legislação. Até 1995, não se tributavam os resultados produzidos no exterior, quer decorressem de uma atuação direta da pessoa jurídica brasileira, quer fossem fruto de uma atuação indireta, através de estabelecimento no exterior (de filial ou subsidiária). A partir de 1996, passam a ser tributados esses resultados, sendo igualmente, indiferente que sejam auferidos diretamente ou indiretamente.

A lei nova não modifica, não altera, não dá nova redação – em suma, não atua – em campo sobre o qual existisse norma de incidência anterior que pudesse estar sendo afetada pelo novo diploma. A lei ocupou um vazio legislativo e preencheu-o dispondo, inovadoramente, a respeito da incidência sobre rendimentos, ganhos de capital e lucros auferidos por pessoas jurídicas brasileiras, produzidos no exterior. E, ao fazê-lo, editou as regras necessárias à incorporação desses resultados na base de incidência do imposto brasileiro, dispôs sobre os efeitos da incidência de imposto estrangeiro, instituiu obrigações acessórias, etc. Era um caso típico de não-incidência (por ausência de norma impositiva que se aplicasse à situação) que, para ser tributado, reclamava o advento de norma de tributação.

Que a incidência criada pelo diploma legal de 1995 é inaugural (e não modificativa de incidência anterior) decorre também do próprio texto da legislação editada para disciplinar a hipótese (Lei nº 9.249/95 e Instrução Normativa SRF nº 38/96). É cediço que a interpretação literal não pode ser o único amparo do hermeneuta, desprezando-se os demais instrumentos exegéticos. Mas não se nega a utilidade da interpretação literal quando ela se afina com a exegese lógica, sistemática, histórica e teleológica da lei.”

Também o professor Alberto Xavier coaduna com a mesma opinião por nós esposada:

“ ... o Brasil acolheu, em matéria de imposto sobre pessoas jurídicas, o princípio da territorialidade, pelo qual apenas ficam



Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

sujeitos a tributo os rendimentos produzidos no âmbito do seu território.

Este princípio decorria do artigo 268º do RIR/80, segundo o qual "o lucro proveniente de atividades exercidas parte no exterior somente será tributado na parte produzida no país"; e do artigo 157º, § único do mesmo diploma que dispunha que "a escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional.

.....
O princípio da territorialidade, no que concerne à tributação das pessoas jurídicas, foi reintroduzido na ordem jurídica, não por efeito automático de restauração da vigência dos artigos 157º, § único e 268º do RIR/80, efeito esse vedado pelo artigo 2º, § 3º da Lei de Introdução ao Código Civil, mas por efeito direto do conteúdo positivo da norma que operou a revogação da norma revogatória daquele princípio.

Este era também o entendimento da Administração fiscal, pois na consolidação operado pelo RIR/94 o princípio da territorialidade foi formalmente reiterado através de preceitos que reproduzem os artigos 268º e 157º, § único do RIR/80 (respectivamente os artigos 337 e 197, § único).

.....
Ensina BULHÕES PEDREIRA que o RIR de 1924 adotara o critério da territorialidade, definido como tributáveis apenas os rendimentos "produzidos no País". E que a expressão atividades exercidas no País foi introduzida pela Lei nº 4984, de 31 de dezembro de 1925 (artigo 18º) e "a expressão rendimentos derivado de fontes nacionais surgiu em nossa legislação no artigo 38º do RIR de 1926 (Decreto nº 17389) ao disciplinar a tributação dos rendimentos de atividades exercidas parcialmente no País".

.....
Dos preceitos atrás referidos, pode concluir-se que a exclusão resultante do princípio da territorialidade opera relativamente a (a) lucros ou resultados; (b) produzidos ou obtidos no exterior; e ainda que, (c) lucros ou resultados produzidos ou obtidos no exterior são os provenientes de atividades exercidas no exterior; (d) atividades no exterior tanto podem ser exercidas diretamente ou indiretamente (através de subsidiárias, filiais, sucursais, agências ou representações); (e) a atividade considera-se exercida no exterior se os resultados são, cumulativamente, derivados de fontes estrangeiras e recebidas ou a receber de fontes domiciliadas, sediadas ou estabelecidas no exterior.

Deste corpo de regras resulta que a lei utilizou uma sucessão de elementos de conexão para localizar no território nacional uma

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

realidade abstrata e imaterial que é o lucro ou resultado da empresa. Utilizou, em primeiro lugar, a conexão lugar de produção para ancorar o resultado ao território; utilizou, em segundo lugar, a conexão lugar do exercício da atividade para determinar o próprio lugar da produção; e finalmente usou as conexões cumulativas fonte de produção e fonte de pagamento para determinar o "lugar do exercício da atividade.

Num processo lógico de concretização progressiva, a lei acabou determinando a imputação do lucro a um território estrangeiro sempre que neste território se localizem cumulativamente, a fonte de produção (referida como "fontes estrangeiras") e a fonte de pagamento (referida como "fontes domiciliadas, sediadas ou estabelecidas no exterior")

Em face do sistema da lei todas as modalidades de "atividade" da pessoa jurídica exercida no exterior estão sujeitas ao princípio da territorialidade, desde que no exterior se localizem cumulativamente a fonte de produção e a fonte de pagamento da renda – quer se trate de atividade direta ou indireta e, no primeiro caso, quer se trate de atividade jurídica ou funcional.

A fonte de produção é a origem econômica do rendimento, o "capital" donde brota a renda tributada, pelo que esta se localiza no lugar onde é exercida a atividade em que são utilizados os fatores de produção.

A fonte de pagamento é a entidade que efetua o pagamento do rendimento, pelo que esta se localiza no lugar de domicílio ou residência do devedor.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes orientou-se no sentido de considerar decisivo o lugar da fonte de produção para delimitação do princípio da territorialidade.

O que importa para caracterizar o princípio de territorialidade, repita-se, é a localização no exterior da fonte de produção do ganho ou renda, independentemente do seu regime de escrituração."

A jurisprudência administrativa é pacífica no acolhimento do princípio de territorialidade, como se percebe das ementas dos acórdãos a seguir:

"Acórdão nº CSRF/01-01.882

*" RESULTADOS DE ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR –
Estão fora do campo de incidência do imposto os resultados auferidos por pessoas jurídicas nacionais, decorrentes de*

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

atividades exercidas no exterior, segundo o princípio da territorialidade, adotado pela legislação tributária."

Acórdão nº 108-06138

CSL- RESULTADO DECORRENTE DE OPERAÇÕES NO EXTERIOR – ANO DE 1992 – PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE – FORMAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO – O lucro líquido, ponto de partida tanto para o IRPJ quanto para a CSL, conceituado pelo §1º do art. 6º do Decreto-lei 1.598/77, não compreende o resultado de operações fora do país, segundo o disposto no art. 63 da Lei nº 4.506/64.

Acórdão nº 101-92850 e 101-92806

RESULTADOS DE FILIAIS OU SUBSIDIÁRIAS NO EXTERIOR – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – Estão fora do campo de incidência dos tributos internos os resultados auferidos pelas filiais ou subsidiárias, de pessoa jurídica nacional, no período-base de 1992, segundo o princípio da territorialidade adotado pela legislação tributária ordinária vigente à época. – Contribuição Social sobre o Lucro – Os ajustes de investimentos no exterior, por serem avaliados pela equivalência patrimonial pelas normas do Banco Central convalidadas por ato da Secretaria da Receita Federal, são excluídos da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro.

Acórdão nº 101-93386

Até o advento da Lei nº 9.249/95, vigia no Brasil o princípio, para IRPJ, da tributação segundo a territorialidade da fonte."

Ainda que certas operações de características não usuais possam ser consideradas produto de procedimento anormal por parte da autuada, entendo que nada provam por si só nem autorizam o lançamento fiscal.

O lançamento requer prova segura da ocorrência do fato gerador do tributo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do



Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

CTN. O imposto, por definição do art. 3º do referido código, não pode ser usado como sanção.

Alberto Xavier nos ensina *in* Do Lançamento Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, p. 146/147:

“Dever de prova e “in dubio contra fisco”

Que o encargo da prova no procedimento administrativo de lançamento incumbe à Administração fiscal, de modo que em caso de subsistir a incerteza por falta de prova, esta deve abster-se de praticar o lançamento ou deve praticá-lo com um conteúdo quantitativo inferior, resulta claramente da existência de normas excepcionais que invertem o dever da prova e que são as presunções legais relativas. Com efeito, a lei fiscal não raro estabelece presunções deste tipo em benefício do Fisco, liberando-o deste modo do concreto encargo probatório que na sua ausência cumpriria realizar; nestes termos a Administração fiscal exonerar-se-á do seu encargo probatório pela simples prova do fato índice, competindo ao particular a demonstração do contrário.

É o que resulta do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598/77, ao afirmar que a regra de que cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade regular não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova dos fatos registrados na sua escrituração.”

O conhecimento teórico de certas características de determinado mercado não pode sustentar a exigência de tributos, sendo imprescindível a demonstração da ocorrência do fato gerador do imposto de renda, conforme definido no art. 43 do CTN, que é, no caso, a aquisição da disponibilidade da renda, traduzida no conceito de lucro.

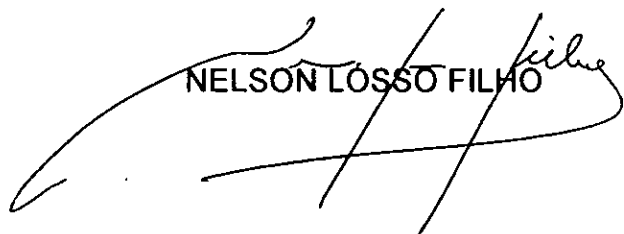
Alfim e em resumo, entendo que as exigências fiscais não podem prosperar em virtude de não ter o fisco conseguido vincular quantitativa e temporalmente o fato dissimulado, a fuga da tributação do ganho de capital na alienação de imobilizado, bem como a reavaliação de ativo, com a receita auferida pela autuada por meio de equivalência patrimonial com sua controlada no exterior.

Processo nº. : 10865.000990/2001-59
Acórdão nº. : 108-07.316

Todos os fundamentos anteriormente transcritos aplicam-se tanto para o Imposto de Renda quanto para a Contribuição Social sobre o Lucro.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de não conhecer do recurso quanto à preliminar de decadência levada ao crivo do Poder Judiciário e, no mérito, dar-lhe provimento para cancelar as exigências do Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro.

Sala das Sessões -DF, em 19 de março de 2003.


NELSON LOSSO FILHO

