

MINISTERIO DA FAZENDA

PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO NR. 13808-000.110/93-28

LADS

Sessão de 27 de abril de 1994

ACORDÃO NR. 101-86.383

Recurso nr.: 81.157 - IRF Anos de 1987 a 1990

Recorrente : DOW QUIMICA S.A.

Recorrida : DRF em São Paulo (SP)

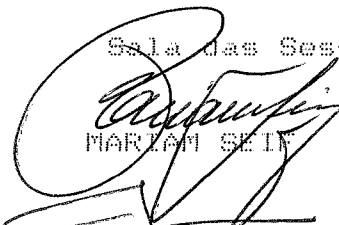
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

APLICAÇÃO DO ARTIGO 51 DA LEI Nr. 7.450/85 - Não ficando comprovada a ocorrência de simulação, não se pode aplicar o artigo 51 da Lei nr. 7.450/85.

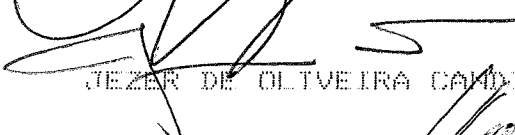
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por DOW QUIMICA S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em DAR, provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões, em 27 de abril de 1994


MARIAM SEIF

- PRESIDENTE


JEZER DE OLIVEIRA CAMIDO

- RELATOR

VISTO EM LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FA
ZENDA NACIONAL
SESSÃO DE: 08 JUL 1994

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS, CELSO ALVES FEITOSA, RAUL PIMENTEL, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES E SEBASTIAO RODRIGUES CABRAL.



Recurso nº: 86.157

Recorrente: DOW QUIMICA S/A.

Acórdão nº 101-86.383

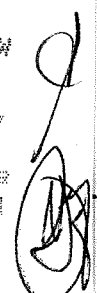
R E L A T Ó R I O

DOW QUIMICA S/A, qualificada nos autos, recorre para este Conselho, contra decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em São Paulo-SP, que julgou procedente lançamento fiscal substanciado no Auto de Infração de fls. 32 que, apoiado n Termo de Verificação de fls. 20 a 25, descreve as seguintes irregularidades:

" A DOW QUIMICA S/A, empresa nacional comprou em 30/01/87 a totalidade da participação acionária de THE DOW CHEMICAL COMPANY(do exterior) no Capital da MINERAÇÃO E QUIMICA DO NORDESTE S/A, sediada no Brasil, equivalente a US\$ 45,308,919.14.

Em 31/05/89 a DOW QUIMICA S/A adquiriu da MERRELL DOW PHARMACEUTICALS INC - OHIO - USA todas as 727.138.884 quotas correspondentes à participação no capital social da MERREL - LE-PETIT FARMACEUTICA LTDA., empresa nacional pelo preço acertado de US\$ 47,670,383,34.

Conforme apurou esta fiscalização a THE DOW CHEMICAL COMPANY, continua, indiretamente, através da DOW QUIMICA S/A, da qual participa



Acórdão nº 101-86.383

com 100% do capital com a propriedade das ações que ela alienou, não havendo, consequentemente, uma remessa de capital mas sim uma remessa de lucro realizada de fato, houve aparentemente, uma sutil simulação de devolução de capital, quando na realidade a mesma é inexistente.

Como determina o artigo 51 da Lei 7.450, de 23/12/85 com o entendimento exarado no PN-CST nº 46, de 17/08/87, essa operação, embora correta no seu aspecto formal, não pode ser aceita para legitimar consequências tributárias, devendo ser tributadas as importâncias:

Em 1987US\$ 37,114,523,83

Em 1988 ... US\$ 84.155,20

Em 1989 ... US\$ 17,243,548,21

Em 1990 ... US\$ 19.360,088,29,

como remessa de lucro realizada de fato.

Essa operação é fato gerador do Imposto de Renda na Fonte sobre remessa de lucros e faz parte integrante dos lucros remetidos nos triênios de 1985/1986/1987; 1986/1987/1988; 1987/1988/1989 e 1988/1989/1990.

.....
Considerando que esta fiscalização enquadrou todas as remessas como lucros distribuídos mencionados nos itens 5a, anterior, houve excesso em relação ao limite médio anual de 12%,

Acórdão nº 101-86.383

nos montantes de US\$ 27.029.694,76 no triênio 1986/1987/1988 e de US\$ 87.076.297,63 no triênio 1987/1988/1989 que aplicadas as alíquotas progressivas previstas no § 12 do Art. 559 do RIR/80, resultou Imposto Suplementar de Renda no valor de US\$ 12.486.844,52, correspondente a Cr\$ 9.556.182.109,17 ao câmbio de Cz\$ 765,300 para US\$ no final do triênio de 31.12.88 e o valor de US\$ 34.292.227,17, correspondente a NCz\$ 389.491.116,19 ao câmbio de NCz\$ 11,358 para US\$ no final do triênio de 31.12.89"

No Termo de Verificação seguem-se diversos cálculos(lidos em plenário) e respectivo reajuste na base de cálculo.

Inconformada com a exigência fiscal, a empresa impugnou-a tempestivamente(fls. 36 a 51), trazendo à colação, em síntese, os seguintes argumentos:

a) que dedica-se à industrialização, comércio, exportação e importação de produtos químicos em geral, desenvolvendo essas atividades desde de 1956, tendo como principal acionista "THE DOW CHEMICAL COMPANY"(sediada nos E.U.A.) que, posteriormente, subscreveu a quase totalidade do capital social da MINERAÇÃO QUÍMICA DO NORDESTE dedicada à extração e comercialização de minérios(1.966);

b) que as subsidiárias da DOW CHEMICAL, localizadas no exterior, subscreveram ações de empresas localizadas no Brasil,

Acórdão nº 101-86.383

como é o caso da MERRELL DOW PHARMECEUTICAL INC. que, em 28/08/87, adquiriu o controle da empresa MERRELL LEPETIT FARMACEUTICA LTDA., dedicada à indústria e comércio de produtos medicamentosos;

c) que, por objetivos meramente empresariais, na segunda metade da década de 80, a THE DOW CHEMICAL decidiu concentrar a totalidade de seus investimentos na DOW QUIMICA S/A, procurando torná-la uma "holding" das empresas sob seu controle, daí resultaram diversas aquisições de investimentos, tais como as das empresa PIRAMIDES BRASILIA S/A, BIODICIENCIA LAVDISIER S/C LTDA. e MINERAÇÃO E QUIMICA DO NORDESTE S/A, sendo que, no caso desta última, os valores foram legalmente remetidos ao exterior, quer como retorno de capital, quer com ganho de capital, apenas, ressalvando-se que, ficando parte do valor retido no BACEN, sua remessa deu-se em três parcelas iguais e sucessivas, com o devido pagamento de Juros(demonstrativo às fls. 37/38 - lido em plenário);

d) que, pelos mesmos motivos, a DOW QUIMICA adquiriu, em 31.05.89, os investimentos mantidos pela MERRELL DOW FARMACEUTICAL INC., controlada pela DOW CHEMICAL, na MERRELL LEPETITI FARMACEEUTICA LTDA, tendo sido os valores regularmente remetidos para o exterior(demonstrativo às fls. 38, lido em plenário);

e) que, conforme demonstra pelos organogramas de fls. 39/40(exibidos em plenário), as transações teriam visado objetivo meramente empresarial;

f) que a simulação, sendo um vício da vontade, nos termos do artigo 105 do Código Civil, pode ser pleiteada por autoridades, não podendo, entretanto, ser declarada de plano, sem



o devido processo legal, não se al capital seja transformada em remessa de _____
aparentemene" ter ocorrido uma simulação;

g) que, o fisco, sem assegurar o prévio di fesa e sem carrear aos autos qualquer prova, imputou prática de simulação, quando, na realidade, todos os cados obedeceram à legislação vigente;

h) que, somente para argumentar, houvesse praticado a simulação a que alude o fisco, a nulidade ziria efeito após decretada por sentença;

i) que, no caso, não há lugar para aplicação 51 da Lei nº 7450/85, pois, para tanto, era mister qu tivesse praticado operações simuladas, o que, de fato reu:

j) que as aquisições das ações da MINERAÇÃO DO NORDESTE S/A e da MERRELL LEPETIT FARMACEUTICA LTD das à THE CHEMICAL e à MERRELL DOW foram praticadas com a lei;

l) que, após referidas operações, " o direi gozo das ações e quotas passaram a pertencer à DOW QU não mais à DOW CHEMICAL COMPANY", endo que " esta, em tida, recebeu o preço correspondente, em razão do que receberá dividendos e nem, na hipótese de extinção da o repatriamento daquele investimento realizado na M QUIMICA DO NORDESTE S/A e n MERRELL LEPETIT;

m) que, quando a lei tributária pretendeu operações entre as subsidiárias e filiais de empresas das no País e suas matriz, fê-lo de forma taxativa, c

Acórdão nº 101-86.383

so dos "royalties":

n) que não há qualquer semelhança entre o presente caso e aquele narrado no Parecer Normativo CST nº 46/87, pois, no caso, nenhuma das empresas envolvidas sofreram qualquer procedimento, prévio ou posterior às operações, de re-estruturação societária, principalmente cisão, o que por si só afasta a aplicação do referido parecer;

o) que " o referido parecer trata de operações efetuadas diretamente entre a subsidiária nacional e sua matriz no exterior", o que não é o caso;

p) que acórdão do Conselho de Contribuintes (no, caso Acórdão 104.7424/90) não se enquadra na categoria de legislação, como pretendido pelo autor do feito, uma vez que, consoante art. 100 do CTN nem mesmo como norma complementar pode ser conceituada", sendo " fruto de decisão em julgamento de caso concreto que não encontra parâmetros" com o presente caso;

q) que a Portaria MF 217/87 estabelece que até o limite do capital registrado no BACEN, quando do retorno, não há incidência do imposto de renda, o que, na verdade, foi plenamente atendido pela empresa;

Prossegue, argumentando que, no caso, não há, por parte do investidor, qualquer lucro ou ganho, ocorrendo, apenas, mera mutação patrimonial, qual seja, elimina-se um investimento e obtém-se uma disponibilidade financeira;

A empresa junto aos autos parecer do Dr. Hiromi Higuchi (DOC. 5 - FLS. 77/79), dando respaldo ao seu procedimento, bem como cita os acórdãos 104.4226 e 103-97723 (ementas lidas em plenário), buscando sustentação à sua tese, bem como entende que o

Acórdão nº 101-86.383

fisco laborou em erro no cálculo da exigência ao reajustar a base de cálculo do tributo, eis que, segundo ela, "ônus do imposto foi suportado pela beneficiária dos rendimentos daquelas parcelas", não havendo que aplicar-se, ao caso, o disposto na IN 4/80, pois "os valores mencionados pelo autor do feito no item A 1 - Quadro 01 do Termo de Verificação, referem-se ao valor líquido de remessa efetuada, representada pelo valor bruto da parcela diminuído do valor do imposto de renda na fonte", tornando-se, portanto inexistente qualquer diferença de imposto sobre aludidas parcelas";

Finalmente, a recorrente argúi a inconstitucionalidade da cobrança da TRD frente à decisão do STF na ação direta de inconstitucionalidade nº 543/0/600.

Informando o processo às fls. 101/102, o autuante opinou pela manutenção da exigência fiscal, esclarecendo que:

"houve sutil simulação no que respeita aos "arrajos" do aumento do patrimônio líquido das empresas subsidiárias no Brasil, a fim de produzir "ganhos de capital"; para depois transferir quotas de capitais entre si e, objetivando, retornar ao exterior estes ganhos de capital pela reavaliação do ativo e retorno do capital registrado no Banco Central, sem contudo ter havido "redução do capital na contabilidade".

Prossegue dizendo que "as empresas cessionárias con-

7


tinuam a existir" e que a "Dow Química apenas efetuou um investimento, transferindo as suas disponibilidades para a controladora no exterior, através da aquisição de ações de suas subsidiárias, suas co-irmãs no exterior", dizendo que o caso guarda semelhança "quantos aos efeitos tributários focalizados no Parecer Normativo CST nº 46/87" e que "a defesa, com aspecto formal aparentemente elaborada, discorre sobre vários aspectos de natureza jurídica, mas não entra na análise dos fatos e sua repercussão tributária, como por exemplo: não analisa a questão do retorno do capital, quando não houve redução do mesmo; não analisa que, com a reavaliação do ativo das cessionárias houve um ganho de capital, e que estes ganhos de capital, com a transferência das ações para a Dow Química S/A, suas co-irmãs no Brasil fez gerar disponibilidade econômica com a conseqüente remessa à única controladora no exterior", com "repercussões fiscais distorcidas", tendo a autuação mencionado os fatos e os dispositivos que tipificam a existência dos fatos geradores e da base de cálculo, para, finalmente, afirmar que o reajustamento da base de cálculo está consentâneo com a legislação, pois foi elaborado "nos precisos termos do artigo 577 do RIR/80, considerando as remessas efetuadas pelo valor líquido".

A decisão monocrática está assentada em decisão assim ementada"

"EXIGENCIA DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO DE RENDA
NA FONTE SOBRE REMESSAS PARA O EXTERIOR: RETORNO DE INVESTIMENTO ESTRANGEIRO REGISTRADO
NO BANCO CENTRAL DO BRASIL: A transferência

para o exterior de capital registrado no Banco Central do Brasil em nome de pessoa física ou jurídica, residente, domiciliada ou com sede no exterior, sob o título de investimento e reinvestimento estrangeiro no país, só será possível com isenção de Imposto de Renda na Fonte, quando se tenha processado, pela controlada, a redução do capital. Do contrário, toda remessa procedia a título de retorno de capital ou a título de ganho de capital, será tributada à alíquota de 25% de que trata o Art. 555, I, do RIR/80, sendo, inclusive computada para efeito do cálculo do Imposto Suplementar de Renda de que trata o Art. 559 do mesmo RIR, reajustando-se a base de cálculo de conformidade com o Art. 577 do mesmo diploma legal. AÇÃO FISCAL PROCEDENTE IMPUGNAÇÃO INDEFERIDA."

Dentre os argumentos utilizados para a manutenção do lançamento fiscal, podemos, resumidamente, destacar os seguintes:

a) que "simulação, sob o aspecto jurídico da questão, significa declaração enganosa da vontade, com o objetivo de produzir efeito tributário diferente daquele que nela se indica", o que, "em princípio, significa fraude, já que implica em dolo ou má fé" e "obrigaria esta autoridade a ter aplicado a multa prevista no artigo 729, II, do vigente Regulamento do Imposto de

9



Acórdão nº 101-86.383

Renda", tendo sido, entretanto, na prática, a questão "tratada como " erro" cometido nas remessas efetuadas ao exterior, como ganho de capital o que realmente foi remessa de lucro, já que o capital estrangeiro que aqui aportou não foi aplicado no Mercado Financeiro, mas como e exclusivamente capital de risco";

b) que " a fiscalização analisou o suposto retorno do capital, concluindo que realmente não houve redução do mesmo" que " permaneceu intacto, e sem dúvida alguma teria de repercutir tributariamente nos presentes, tirando-o da normalidade tributária" e, assim, " concluiu-se, também, que com a reavaliação do Ativo das cessionárias houve um ganho de capital que fez gerar disponibilidade econômica com a consequente remessa de lucros à controladora no exterior";

c) que , " em síntese, THE DOW CHEMICAL COMPANY continuou indiretamente a operar no Brasil através da DOW QUÍMICA S/A, com a participação de 100% do capital, com a propriedade das ações que alienou não tendo havido conseqüentemente, uma remessa de capital mas sim remessa de lucros realizados de fato";

d) que a exigência da IRD foi feita de acordo com a Lei nº 8.218/91.

Não se conformando com a decisão de Primeiro Grau, a empresa, tempestivamente, recorre para este Colegiado (fls. 114/138), reiterando os argumentos desenvolvidos em primeira instância, discorrendo sobre o conceito de simulação, para tanto socorrendo-se de diversos doutrinadores e do artigo 102 do Código Civil, aduzindo que esta deve ser declarada por sentença (art. 147 do CC), como, também, esclarecendo que a hipótese vertente não tem similitude com aquela tratada no PN CST 46/87 e no Acór-

10


Acórdão nº 101-86.383

dão 104-7.424/90.

Aduz que " a autoridade julgadora não tem competência para alterar o enquadramento legal dos atos praticados a seu bel prazer" , ou seja, " de nada valeria ela dizer, que não houve simulação, mas " erro ", posto que este último também precisa ser declarado por sentença judicial.

Reafirma que não houve simulação ou " erro ", citando acórdãos deste Conselho(n.ºs. 106-4226/92, 103-7.723), bem como os Pareceres Normativos CST 99/71 e 231/71, transcrevendo o art. 4º do DL 1401/75 e o art. 33 da Lei nº 7713/88, louvando-se em Alberto Xavier e, finalmente, rechaça, mais uma vez, a " transformação de " remessa de ganhos de capital", devidamente tributada, e "retorno de capital" em "remessa de lucro", apenas porque as empresas envolvidas são empresas ligadas, pedindo a insubsistência integral do procedimento fiscal.

É o relatório.



Acórdão nº 101-86.383

V O T O

*Conselheiro Jezzer de Oliveira Candido, relator**O recurso é tempestivo, dele tomo conhecimento.*

Preliminarmente, entendo que não houve cerceamento do direito de defesa, pois a recorrente teve ampla possibilidade de refutar não só o Auto de Infração, como, também, a decisão a quo. O fato da autoridade recorrida entender que ocorrera simulação, mas que na prática fora tratada como "erro", em nada macula o procedimento fiscal. Não houve afronta ao Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal, mormente considerando-se o disposto no artigo 59 daquele diploma.

Na verdade o que está em questão, no presente caso, é a aplicação do artigo 51 da Lei nº 7.450/85, dispositivo que encontra grande resistência por parte de nossos doutrinadores, como se pode verificar pelas respostas que foram dadas à seguinte indagação: Qual o sentido e o alcance do artigo 51 da Lei 7.450/85, na obra Caderno de Pesquisas Tributárias - Elisão e Evasão Fiscal - Editora Resenha Tributária - São Paulo - 1988: Gilberto de Ulhôa Canto - " Para mim, o art. 51 da Lei nº 7.450/85 é norma de aplicação da lei por analogia, não podendo prevalecer no direito tributário" (página 111).

Yves Gandra da Silva Martins: " Entendo seja um artigo inútil, sobre ter sido redigido com técnica legislativa canhestre e significamente imprópria. O artigo 51 da Lei 7.450/85, de início, apresenta hipótese geral a depender de regulação, que, por ser

Acórdão nº 101-86.383

de direito tributário, só poderia ser feita por outra lei." (páginas 138/139).

Ricardo Mariz de Oliveira: " O art. 51 da Lei nº 7450 define que os fatos geradores previstos em normas específicas de incidência sobre ganhos e rendimentos de capital (art. 39 e 40 da Lei nº 7450) sejam considerados como do tipo funcional, isto é, ocorridos pelos efeitos dos atos, independentemente de sua estruturação jurídica. O art. 51 não é norma em aberto, que autorize o lançamento do imposto sobre todo e qualquer ganho ou rendimento de capital, sendo necessariamente vinculado às outras normas específicas de incidência previstas nos arts. 39 e 40 da Lei nº 7450, que ficam qualificadas pelo art. 51". (página 192)

Vittorio Cassone: " O sentido do art. 51 da Lei 7.450/85 consiste em proibir o abuso manifesto do direito, alcançando ato ou negócio cuja natureza é de evasão fiscal". (página 231)

Valdir Silveira Mello: " Por óbvio que, pretendeu o legislador, na confecção desse articulado excluir qualquer forma de aplicações de capital, de possíveis fugas do imposto de renda, no entanto sua descrição encerra uma generalidade tamanha que a rigor foge do próprio texto que configura o fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, haja vista que, há que tipificar a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica nos citados "ganhos e rendimentos de capital", pois a própria legislação pode conceder diferenciação, redução ou mesmo isenção para esse tipo de ganho, de alguma natureza, forma essa que pode desfigurar os " mesmos efeitos de norma específica de incidência do imposto de renda". A eficácia da norma, talvez querendo evitar " economias fiscais" generalizou-se demais, propiciando que

Acórdão nº 101-86.383

a " natureza da espécie ou da existência de título ou contrato escrito" favoreça a criação de simulações, elisões, fraudes, etc. O citado artigo, na realidade está hoje, completamente desprestigiado pela própria legislação vigente a respeito."(página 269/270).

Reitero, neste voto, meu entendimento de que não cabe, no âmbito administrativo, a apreciação da constitucionalidade ou não de lei, sob pena de invasão indevida na esfera de competência exclusiva do Poder Judiciário. Assim não fôsse haveria um grande risco: o de conceder administrativamente o que venha a ser negado pelo Poder Judiciário.

Por esta razão, deixo de apreciar a constitucionalidade ou não do dispositivo legal em foco.

A exposição de motivos que acompanhou a Lei n 7.450/85 diz que o artigo 51 visa a coibir prática de operações simuladas com o objetivo de escapar à incidência do imposto.

Deste modo, na hipótese do autos, o procedimento fiscal somente pode prosperar se as operações praticadas pela recorrente estiverem maculadas pela simulação.

Ao contrário do que entende a recorrente, não é necessária sentença judicial para declarar a simulação, bastando ao fisco que faça a devida prova de que o ato praticado apresenta-se viciado. Reiterados são os julgados nessa direção.

A análise dos autos, entretanto, não condiz com a aplicação do dispositivo em causa, seja porque a própria autoridade monocrática mostrou-se vacilante(simulação ou erro?), seja porque, na espécie, as operações foram praticadas com objetivos estritamente empresariais, pois, como pergunta a recorrente: se

Acórdão nº 101-86.383

referidas operações fossem feitas com pessoa jurídica, no exterior, mas sem nenhuma ligação com a DOW QUÍMICA, caberia simulação? Evidente que não.

Embora reconhecendo a tênue linha divisória existente no presente caso e o subjetivismo da questão proposta, não vejo como a mudança do controle direto para o indireto possa ensejar a descaracterização do ato praticado.

É preciso ter em vista que os possíveis lucros obtidos, posteriormente, através do controle indireto, quando remetidos ao exterior, sofrerão a devida tributação.

Convém, também, ressaltar que não existe prova nos autos de que tenha ocorrido reavaliação contábil dos ativos das empresas MINERAÇÃO E QUÍMICA DO NORDESTE S.A e MERRELL LEPETII FARMACEUTICA LTDA.- como, aliás, a recorrente o afirma.

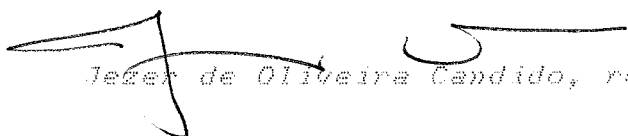
Por outro lado, não há qualquer ressalva aos valores de vendas das participações societárias.

Por sua vez, as pessoas jurídicas apresentam personalidades próprias, podendo, assim, adquirir participação societária, promovendo, destarte, a remessa correspondente para o exterior.

Entendo, pois, que, no presente caso, não ocorreu simulação, sendo, pois, inaplicável à espécie o artigo 51 de Lei nº 7.450/85.

Por todo o exposto, DOU provimento ao recurso.

É o meu voto.

 Jezer de Oliveira Candido, relator.

