



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.000112/2005-31
Recurso nº. : 148.709
Matéria: : IRPJ- CSLL– ano-calendário: 2002
Recorrente : Eagle Distribuidora de Bebidas S.A..
Recorrida : 2ª Turma da DRJ em Brasília – DF.
Sessão de : 19 de outubro de 2006
Acórdão nº. : 101- 95.802

NULIDADE- Erros na apuração do crédito, se restarem provados, poderão acarretar o provimento total ou parcial do recurso, não implicando nulidade do lançamento.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA A CONTROLADORA AQUI NO BRASIL (MP nº 2.158-34/2001, ART. 74, § ÚNICO) – A partir da vigência do art. 74 da MP 2.158-35/2001, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR- Na Lei 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido no art. 1º da Lei 9.532/97), e o que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que fictos), deixando, pois, de ter como base os dividendos.

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA – Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil. Não são também tributados no Brasil os dividendos recebidos por um residente do Brasil e que, de acordo com as disposições da Convenção, são tributáveis na Espanha.

CONVERSÃO CAMBIAL- A conversão dos lucros da coligada ou controlada para a moeda nacional, para fins de

D

V. G. H.

D

tributação no Brasil, obedece o disposto no § 4º do art. 25 da Lei 9.249/95 e no § 3º do art. 6º da IN SRF 213/2002

LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL – O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual, quando não há razão de ordem jurídica para lhe conferir julgamento diverso.

JUROS DE MORA-SELIC- A utilização da taxa Selic para fins de incidência dos juros de mora está prevista em lei legitimamente inserida no ordenamento jurídico, não podendo órgão do Poder Executivo negar-lhe aplicação

JUROS SOBRE MULTA- Em relação a fatos geradores ocorridos antes de 1º de janeiro de 1997, só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre a multa no caso de lançamento de multa isolada, não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Eagle Distribuidora de Bebidas S.A.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar suscitada e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para: 1) excluir da matéria tributável os lucros auferidos por intermédio da empresa espanhola Jalua; 2) determinar que a conversão dos lucros relativos à Brahmaco seja feita à taxa de câmbio conforme previsto no § 3º. do art. 6º. da IN 213/2002; 3) observar os efeitos dessa decisão em relação à redução do estoque de prejuízos a compensar, efetuada pela fiscalização; e 4) determinar que os juros de mora sobre a multa por lançamento de ofício fiquem limitados à taxa de 1%, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Junqueira Franco Júnior, João Carlos de Lima Júnior e Caio Marcos Cândido apenas em relação ao item 4 acima, uma vez que afastaram a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.



Processo nº 16327.000112/2005-31
Acórdão nº 101-95.802



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 14 NOV 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ e VALMIR SANDRI.

Recurso nº. : 148.709
Recorrente : Eagle Distribuidora de Bebidas S.A..

RELATÓRIO

Contra Eagle Distribuidora de Bebidas S.A. foram lavrados, em 20/01/2005, autos de infração para exigência de créditos tributários relativos ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário de 2002, compreendendo, além dos tributos, multa por lançamento de ofício e juros de mora.

A irregularidade apontada nos autos de infração foi o não oferecimento à tributação de lucros auferidos no exterior, com infração ao Parágrafo Único do art. 74 da Medida Provisória 2.158-35, que determinava que os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 339/345) assim descreve os fatos:

(...)

"ATIVIDADES EXERCIDAS NO EXTERIOR LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL

I. DISCRIÇÃO DOS FATOS

1.1. *A presente fiscalização refere-se ao período de 2000 a 2002, trata do IRPJ e seus reflexos e teve origem no MPF nº 08.1.71.00-2004-00024-6 de 19 de fevereiro de 2004. O contribuinte tomou ciência deste MPF em 08 de março de 2004. O auto a que se refere esta fiscalização é parcial e abrange tão somente resultados auferidos pela Jalua e Brahmaco nos anos-calendário de 2000 e 2001.*

1.2. *Em Assembléia Geral datada de 28 de dezembro de 1998 (fls. 031 a 043), a Eagle Distribuidora de Bebidas LTDA. com sede na R. Hugo Fortes, nº 1656/1976, Bairro da Lagoinha, Ribeirão Preto, São Paulo, foi transformada em Eagle Distribuidora de Bebidas S.A., e tinha por objeto social a indústria e comércio de cervejas, refrigerantes, produtos dietéticos, rações, gelo, gás carbônico em todas as suas modalidades; a pesquisa, cultura e comercialização de sementes de*

cevada, malte cervejeiro e de subprodutos; comércio de bebidas em geral e artigos promocionais de todo o gênero, por atacado e varejo; o transporte de carga e descarga, agenciamento, contratação e subcontratação de serviços de transportes; a importação e exportação, podendo ainda participar de outras sociedades em qualquer das modalidades em direito permitidas, bem como atividades de representação em geral, por conta própria ou de terceiros, em negócios internos e internacionais. Seus acionistas à época eram a Companhia Cervejaria Brahma, CNPJ nº 33.366.980/0001-08 e Cervejarias Reunidas Skol Caracu S.A., CNPJ nº 33.719.311/0001-64, e seu capital social era de R\$ 32.425.000,00.

1.3. Em 30 de abril de 1999 (fls. 046 e 047), o Capital Social da empresa foi aumentado para R\$ 67.829.724,13 mediante incorporação de reservas, bem como foi extinto o valor nominal das ações conforme Assembléia Geral Ordinária na data em questão, resultando em 32.425 ações sem valor nominal;

1.4. Em ata de reunião de diretoria, datada de 03 de setembro de 1999 (fls. 048) foi determinado o encerramento das filiais 0022 a 0028, 0030 a 0033 e 0035 a 0037;

1.5. Em AGE realizada em 31 de dezembro de 1999 (fls. 226) , foi deliberado o aumento de capital da Eagle para R\$ 242.076.113,36 mediante capitalização de 19.154.154 ações ordinárias da empresa Jalua S.A., localizada no Uruguai, cidade de Montevideo, representando 10% do Capital Social desta, cuja titularidade era da Companhia Cervejaria Brahma. Foram emitidas 83.296 ações referentes ao aporte de capital, resultando portanto em 115.721 ações ordinárias nominativas sem valor nominal;

1.6. Em 02 de janeiro de 2000 (fls 227 a 236), ocorre:

1.6.1. Alienação onerosa, por parte da CRBS S/A, CNPJ nº 56.228.356/0001-31, de 21.069.569 ações da Jalua S.A. de sua propriedade, representando 11% do Capital Social da empresa uruguaia, pelo preço de R\$ 184.939.220,51, a ser pago em 15.01.2001;

1.6.2. Alienação onerosa, por parte da Companhia Cervejaria Brahma de 38.308.308 ações da Jalua S.A. de sua propriedade, representando 20% do Capital Social da empresa uruguaia, pelo preço de R\$ 336.253.128,20, a ser pago em 15.01.2001;

1.6.3. Alienação onerosa, por parte da Cervejarias Reunidas Skol Caracu S/A de 19.154.154 ações da Jalua S.A. de sua propriedade, representando 10% do Capital Social da empresa uruguaia, pelo preço de R\$ 168.126.564,10, a ser pago em 5.01.2001;

1.7. Em abril de 2000 (fls. 236 a 238) ocorre:

1.7.1. No dia 03: Alienação onerosa, por parte da CRBS de 33.471.118 ações da Jalua S.A. de sua propriedade, representando 17,4746% do Capital Social da empresa uruguaia, pelo preço de R\$ 298.618.896,40, a ser pago em 16.04.2001;

1.7.2. No dia 27: AGO sem conteúdo de importância imediata para essa fiscalização;

1.8. Em 02 de maio de 2000 (fls 239 a 241) ocorre a alienação onerosa, por parte da Cervejarias Reunidas Skol Caracu S/A de 19.672.082 ações da Jalua S.A. de sua propriedade, representando 10,2704% do Capital Social da empresa uruguaia, pelo preço de R\$ 180.313.544,13, a ser pago em 15.05.2001;

1.9. Em 02 de setembro de 2000 (fls. 242 a 244) ocorre a alienação onerosa, por parte da Companhia Cervejaria Brahma de 40.712.153 ações da Jalua S.A. de sua propriedade, representando 21,2549995% do Capital Social da empresa uruguaia, pelo preço de R\$ 89.038.608,50, a ser pago em 15.09.2001;

1.10. A partir da data do item 1.9, a Eagle detém 99,9999995% da Jalua S.A. e a Companhia Brasileira de Bebidas, 0,0000005%;

1.11. Em Assembléia Geral Extraordinária, datada de 11 de junho de 2001 (fls. 51), deliberou-se o aumento do Capital Social da Eagle para R\$ 589.076.113,36 através de aporte de capital de R\$ 347.000.000,00 mediante emissão de 42.005 ações integralmente subscritas pela Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV, subscrição essa realizada por meio de redução de débito mutuado com o subscritor, passando a quantidade de ações da companhia para 157.726;

1.12. Em 21 de dezembro de 2001 (fls 069), em ata de assembléia realizada em Montevideo, Uruguai, com a presença dos dois acionistas da Jalua S.A. - Eagle Distribuidora de Bebidas S.A. e Companhia Brasileira de Bebidas S/A, decidiu-se:

1.12.1. Transferir o domicílio da empresa para Santa Cruz de Tenerife, Ilhas Canárias, Espanha;

1.12.2. Adotar a forma de sociedade mercantil de responsabilidade limitada;

1.12.3. Alterar sua denominação para Jalua Spain, S.L.:

1.12.4. Transformar o Capital Social de Reais para Euros ao câmbio do dia 20 de dezembro de 2001. Desta forma, o Capital de R\$ 191.541.538,91 se converteu em € 92.985.392, representado por 92.985.392 ações de € 1 (Euro) das quais a Eagle detém 92.985.391 e a Companhia Brasileira de Bebidas S/A apenas uma;

1.12.5. Dar nova redação ao Contrato Social para que se adequem à nova situação.

1.13. Em 02 de outubro de 2000 (fls 263 e 264), a Jalua S.A. aliena 281734 ações de sua titularidade, equivalente a 99,9996% do Capital Social da Brahmaco International Limited, sediada em Gibraltar, à Eagle Distribuidora de Bebidas S.A. pelo valor de R\$1.388.721,49 a ser pago até 31/10/2000;

2. DA ANÁLISE DOS FATOS E DO DIREITO APLICÁVEL:

2.1. Jalua S.A., posteriormente denominada Jalua Spain S.L.

2.1.1. A empresa obteve lucros nos anos-calendário 2000 e 2001. Os lucros contabilizados até 31/DEZ/2001 são considerados disponibilizados em 31/12/2002. Conforme declarações de IRPJ da Eagle Distribuidora de Bebidas S.A., nenhum valor a título de lucros obtidos no exterior foi disponibilizado;

2.1.2. Tendo em vista o item acima, passamos a calcular o lucro auferido a cada ano:

2.1.2.1. Ano-calendário 2000 - Nesse ano ocorreu a aquisição de 99,9999995% das ações da Jalua por parte da Eagle, conforme os itens 1.6 a 1.9, alterado posteriormente para 99,999998925%, conforme item 1.14.4. Até 02/01/2000, foram transferidos 51% das ações, conforme itens 1.5 e 1.6. Em 03 de abril de 2000, a empresa adquiriu mais 17,4746% das ações da Jalua, em 02 de maio, mais 10,2704 e em 02 de setembro, 21,255%. Portanto devemos aplicar os percentuais de participação ao lucro auferido durante o período correspondente, ou seja:

2.1.2.1.1. 51% sobre o lucro do período de 01/janeiro a 31/março de 2000, ou seja, 51% de R\$ 36.643.075,00, portanto, R\$ 18.687.968,25. Note-se que o Lucro do Exercício é de R\$ 35.344.002,00 que deve ser acrescido do "Imposto de Renda" tendo em vista a Provisão para Imposto de Renda conforme balanços e balancetes apresentados. Tal imposto tampouco pode ser compensado tendo em vista se tratar de imposto sobre Patrimônio das SAFIs Uruguaias, no valor de R\$ 1.299.073,00 (fls. 246 e 247);

2.1.2.1.2. 68,4746% sobre lucro do período de 01/abril a 30/abril, ou seja, sobre R\$ 81.620.090,00 reduzido de R\$ 36.643.075,00 (lucro de 01/jan a 31/03), portanto, R\$30.797.831,11. Com relação ao imposto deduzido no balanço, trata-se do mesmo caso do item anterior (fls. 248 e 249);

2.1.2.1.3. 78,745% sobre o lucro do período de 01/maio a 31/agosto, ou seja, sobre R\$ 163.995.900,00 reduzido de R\$ 81.620.090,00 (lucro de 01/jan a 30/abr), portanto, R\$ 64.866.831,58 (fls 250 e 251);

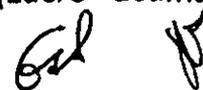
2.1.2.1.4. 100% sobre o lucro do período de 01/setembro a 31/dezembro, ou seja, sobre R\$ 342.235.206,00 reduzido de R\$ 163.995.900,00 (lucro de 01/jan a 31/ago), portanto, R\$ 178.239.306,00 (fls. 245).

2.1.2.2. Ano-calendário 2001 - Resultado do Exercício acrescido dos Impostos, tendo em vista a Provisão para IR (Acredores Fiscais) registrada no balanço da empresa: R\$ 497.392.679,82 + R\$ 1.573.559,05 = R\$ 498.966.238,87 (fls. 254)

2.1.2.3. **Total - 791.558.175,81.**

2.2. Brahmaco

2.2.1. Ano calendário 2001 - De US\$ 819.510 (Lucro acumulado até 31/10/2001) subtrai-se US\$ 758.332 (Lucro acumulado até



31/10/2000) obtendo-se US\$ 61.178 (Lucro no período) que convertido à taxa de câmbio da data de sua disponibilização, ou seja 31/12/2002, conforme dispõe o Art. 143 do CTN, perfaz um Lucro no período de R\$ 216.160,23 (taxa de câmbio = 3,5333) (fls. 279 e 282);

2.3. Total a ser disponibilizado

2.3.1. Jalua: R\$ 791.558.175,81

2.3.2. Brahmaco: R\$ 216.160,23

2.3.3. Total: R\$ 791.774.336,04

2.3.4. Com relação à Jalua S.A., os valores referentes aos anos-calendário 2000 e 2001 foram contabilizados originariamente em reais não havendo portanto o que falar a respeito de conversões e câmbio

2.3.5. Os Lucros Auferidos Pela Jalua até as datas das transferências de suas cotas para a Eagle são objeto dos MPF 08.1.71.00-2004-00173-0, 08.1.71.00-2004-00226-5, 08.1.71.00-2004-00225-7, 08.1.71.00-2004-00224-9.

A empresa apresentou impugnação tempestiva na qual sustenta, preliminarmente, a nulidade dos Autos de Infração em razão de falhas na apuração do "quantum" exigível, implicando falta de liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário. Invoca a tese de que a disponibilização ficta de lucros não é acréscimo patrimonial, para efeito de tributação, e transcreve comentários doutrinários.

No mérito alega, em síntese, que:

- a) A tributação por disponibilização ficta dos lucros apurados no exterior viola a Constituição e o artigo 43, "caput" e § 2º do CTN. Vale dizer, alega a impossibilidade da tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por disponibilização ficta.
- b) A mera realização do lucro por empresa controlada evidenciada no balanço não resulta imediato aumento de riqueza do sócio/acionista. A natureza do direito aos lucros pelos investidores é direito futuro não deferido, condicional, ou mera expectativa de direito. Não se trata de direito de crédito imediato, pois sua aquisição se subordina a fatos ou condições falíveis. Somente quando surge o direito ao dividendo pela deliberação da companhia através do órgão competente o direito expectativo transforma-se em direito ao crédito.
- c) A norma contida no art. 74 da MP nº 2.158-35 instituiu a exigência de imposto de renda com base em mera previsão de futura ocorrência de fato jurídico tributário incerto, e impôs uma base de cálculo distorcida e

distanciada da realidade.

- d) A tributação por disponibilização ficta em 31/12/2002 dos lucros apurados no exterior nos anos-calendário 2000 e 2001 implica dar efeito retroativo ao artigo 74, § único, da MP nº 2.158-34, de 27.07.2001 (MP nº 2.158-35, de 26.08.2001), com violação aos princípios da segurança jurídica, da irretroatividade e da anterioridade nonagesimal das leis que modificam a CSLL. Defende a impossibilidade de o parágrafo único do artigo 74 alcançar lucros apurados antes da data em que passou a produzir efeitos.
- e) Não pode a fiscalização pretender que a interessada adicione ao seu lucro líquido apurado em 31/12/2002 os lucros ainda não disponibilizados, gerados por suas coligadas e controladas no exterior em períodos anteriores a 27/07/2001, pois nesse período o art. 74 da MP nº 2.158-35 ainda não existia e a apuração de lucros não era considerada hipótese de disponibilização.
- f) Por ser terceira pessoa em relação à coligada ou controlada no exterior não tem livre, imediata e incondicional disponibilidade sobre o montante relativo aos lucros auferidos pela sua controlada/coligada no exterior, cuja distribuição fica sujeita à legislação do país onde estão situadas e dependerá, ainda, de deliberação dentro da própria empresa.
- g) A exigência fiscal do IRPJ não pode prosperar por força de disposições expressas da Convenção firmada entre Brasil e Espanha para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de Impostos sobre a Renda, segundo a qual as empresas brasileiras que controlam empresas situadas na Espanha não estão obrigadas a adicionar ao seu lucro líquido para efeito de determinação do lucro real os lucros auferidos pela controlada no exterior. Em face do art. 2º, § 4º da Convenção, o mesmo tratamento tributário do IRPJ aplica-se à CSLL, pois, não obstante a denominação diversa e a destinação específica, é substancialmente semelhante ao imposto de renda das pessoas jurídicas, porque incide essencialmente sobre a mesma base de cálculo: o lucro.

Finalmente, desenvolve arrazoado defendendo o não cabimento dos juros de mora sobre a multa de ofício a imprestabilidade da taxa SELIC para incidência dos juros de mora.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília julgou procedentes as exigências, conforme Acórdão 14.981, de 16/09/2005, assim ementado:

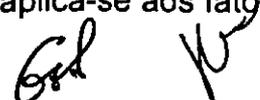
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa: PRELIMINAR. NULIDADE. Não há que se cogitar de nulidade do lançamento na hipótese em que estejam presentes os elementos previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA A CONTROLADORA AQUI NO BRASIL (MP nº 2.158-34/2001, ART. 74, § ÚNICO) – Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 da MP nº 2.158-34/2001, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

LUCROS E DIVIDENDOS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA – ADI SRF 6/2002 – Sujeitam-se à incidência do imposto de renda os lucros e dividendos recebidos por residentes ou domiciliados no Brasil, decorrentes de participação em “Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros”/ETVE, regulada pela Lei Espanhola do Imposto de Sociedades, não se aplicando o disposto no parágrafo 4º do artigo 23 da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976. Este entendimento aplica-se aos fatos



geradores ocorridos a partir de 1º janeiro de 1996.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. Os créditos de imposto de renda pagos no exterior, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto devido no Brasil, se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 4º).

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR – DISPONIBILIZAÇÃO FICTA. Taxa SELIC. ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE - A arguição de ilegalidade e inconstitucionalidade da lei ou ato normativo federal não é oponível na esfera administrativa, pois tais matérias estão afetas exclusivamente ao Poder Judiciário, em face do princípio da Unidade de Jurisdição.

LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL – O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual, quando não há razão de ordem jurídica para lhe conferir julgamento diverso.

Lançamento Procedente .

Irresignada, a empresa interpôs recurso a este Conselho, cujas razões leio em sessão, articuladas sob os seguintes títulos:

1. Nulidade do auto de infração: lançamento a partir de levantamento mal elaborado
 - 1.1. Lançamento de IR e CSL sobre lucro inexistente: necessidade de compensação dos prejuízos de 2002
 - 1.2. Desconsideração do imposto pago no exterior
 - 1.3. Lucro da Brahmaco: conversão para reais por taxa de câmbio incorreta
2. Mérito
 - 2.1. Aplicação do tratado firmado entre Brasil e Espanha para evitar a dupla tributação à Jaluá

- 2.1.1. O ato declaratório refere-se apenas ao § 4º do art. 23 da Convenção no caso, o óbice à tributação decorre do § 1º do art. 7º.
- 2.1.2. A Jalua não é uma "ETVE": mesmo que a tributação recaísse sobre dividendos, aplica-se a isenção do § 4º do art. 23 da Convenção
- 2.1.3. Do ato declaratório interpretativo SRF 06/02: sua ilegalidade
- 2.1.4. Contribuição Social sobre o Lucro
- 2.2. Ilegalidade da disponibilização ficta: violação ao CTN
- 3. Da compensação de prejuízos
- 4. Da exigência de juros sobre multa
- 5. Da imprestabilidade da Selic para efeito dos juros e mora
 - 5.1. Da possibilidade de apreciação da matéria pelo Conselho de Contribuintes
 - 5.2. Da ilegitimidade da Selic

É o relatório.



VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

O recurso é tempestivo e atende os pressupostos para seguimento. Dele conheço.

Os fatos narrados no procedimento que deu origem ao presente litígio envolvem, especialmente, as empresas:

- a) Eagle Distribuidora de Bebidas (brasileira) - *Eagle*
- b) Companhia Cervejaria Brahma (brasileira)- *Brahma*
- c) Jalua (uruguaia, posteriormente Jalua Spain, espanhola)- *Jalua*
- d) Bramahco (Gibraltar) - *Bramahco*
- e) Monthiers (uruguaia) – *Monthiers*
- f) CCBA (Argentina) - *CCBA*

Os detentores do capital da *Eagle* eram *Brahma* e *Skol* e, a partir de 11/06/2001, a *Ambev*.

A *Jalua* era empresa constituída no Uruguai, com capital detido integralmente por empresas brasileiras do ramo de bebidas. Por sua vez, a *Jalua* detinha 99,9996% do capital da *Brahmaco*, sediada em Gibraltar.

Entre 30 de dezembro de 1999 e 2 de setembro de 2000 os detentores do capital da *Jalua* transferiram suas participações para a *Eagle*, que passou a deter a integralidade do capital (99,9999995%) menos uma ação, de propriedade da *CBB*.

Em 02/10/2000 a *Jalua* transfere sua participação no capital da *Brahmaco* (99,9996%) para a *Eagle*.

Em 2002 a *Jalua* detinha 100% do capital da *Monthiers* e 70% do capital da *Ccba*.



Assim, a Eagle era controladora direta da espanhola *Jalua* e da *Brahmaco* (no território britânico de Gibraltar), e indireta, através da *Jalua*, da uruguaia *Monthiers* e da Argentina *Ccba*.

O presente litígio gira em torno da tributação dos lucros auferidos pela *Eagle* nos anos-calendário de 2000 e 2001 por intermédio de suas controladas *Jalua* e *Brahmaco*.

Preambularmente, registro que, em razão da jurisdição limitada deste Conselho, não serão conhecidas as questões concernentes à constitucionalidade de lei. Isso inclui as alegações de impossibilidade de tributação com base na distribuição ficta e repúdio ao art. 74 da MP nº 2.158-35 e de impossibilidade de utilização da taxa Selic para quantificação dos juros de mora. Trata-se de normas previstas em leis regularmente inseridas no ordenamento jurídico pátrio, não podendo ter sua aplicação negada por órgão integrante do Poder Executivo.

A preliminar de nulidade do auto de infração, por levantamento mal elaborado, não merece acolhida. Eventuais falhas na apuração do *quantum* exigível, se confirmadas, dão lugar à improcedência total ou parcial do lançamento, mas não acarretam sua nulidade.

As questões a este título levantadas (necessidade de compensação de prejuízos de 2002, desconsideração do imposto pago no exterior e taxa de câmbio para a conversão dos lucros da *Brahmaco*), por uma questão de lógica, só devem ser apreciadas ao final, eis que se relacionam à quantificação da exigência que ao final for mantida.

Mérito:

Neste processo cuida-se a tributação dos lucros auferidos pela *Eagle* nos anos-calendário de 2000 e 2001, por intermédio de suas controladas no exterior, *Jalua* e *Brahmaco*.

A tributação dos lucros auferidos por intermédio de controlada no exterior foi sucessivamente tratada nas leis 9.249/95, 9.532/97 e na MP 2.158-35, de 2001¹, como a seguir analisado.

Anteriormente à edição do art. 25 da Lei 9.249/95, para as pessoas jurídicas, a lei brasileira excluía da tributação, no Brasil, os rendimentos produzidos

¹ Que reeditou o art. 74 da MP 2.158-34, de 27/07/2001

no exterior.

O artigo 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, determinou que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior deveriam ser computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

O disciplinamento da matéria, por meio da Instrução Normativa nº 38/96, observou a regra prevista no *caput* do artigo 43 do CTN, segundo o qual o fato gerador do imposto é a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos. A IN 38/96, veio disciplinar a lei, como norma de integração, numa interpretação "conforme" o CTN e a Constituição.

O art. 1º e § 1º da Lei nº 9.532/97 reza que os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, considerando-se os lucros disponibilizados para a empresa no Brasil, no caso de coligadas ou controladas, pelo pagamento ou crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, conforme definido no art. 2º.

Tem-se, assim, que na vigência da Lei 9.249/95 e da Lei 9.532/97, em relação aos lucros auferidos por intermédio de coligadas e controladas, o fato gerador ocorria com o pagamento ou crédito, conforme disciplinado pelos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º da Instrução Normativa SRF 38/96 e no art. 1º e § 1º da Lei 9.532/97.

Enquanto o fato gerador ficou representado pelo pagamento ou crédito (ainda que ficto, conforme IN 38/96 e conforme Lei 9.532/97), o objeto da tributação eram os dividendos.

Por determinação legal, qualquer que seja a opção de pagamento do contribuinte (lucro real trimestral ou lucro real anual), considera-se ocorrido o fato gerador em dezembro do ano em que ocorreu a disponibilização. Ou seja, a data de ocorrência do fato gerador é o dia 31 de dezembro do ano-calendário correspondente ao período em que os lucros se consideram creditados ou pagos pela investida .

A Lei Complementar 104, de 10/01/2001, incluiu dois parágrafos no

art. 43 do CTN, sendo que o § 2º dispõe:

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Já com lastro na nova redação do CTN, foi editado o art. 74 da Medida Provisória 2.158-34/2001, reeditado na MP 2.158-35, que dispõe:

*Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento

Para os lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 por controlada ou coligada no exterior, o parágrafo único do artigo 74 estabeleceu regra de transição, determinando que seriam eles considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor

Na legislação precedente, a efetiva distribuição dos lucros era pressuposto para a ocorrência do fato gerador. Para que os lucros pudessem ser transferidos para conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada no exterior, ou creditados em conta bancária da controladora ou coligada no Brasil, ou entregue a representante da beneficiária, ou remetidos em favor da beneficiária, ou ter seu valor empregado em favor a beneficiária, era necessário que, antes, tivessem sido distribuídos sob forma de dividendos. Assim, a partir da MP 2.158/201, a tributação passou a incidir não mais sobre os lucros efetivamente disponibilizados (dividendos distribuídos), mas sobre os lucros apurados no balanço.

Muito embora tanto a legislação precedente como a MP 2.158-35 usem a expressão "serão considerados disponibilizados", na legislação anterior essa expressão tem a conotação de presunção legal, enquanto na nova legislação a conotação é de ficção legal. Essa é uma diferença relevante porque, enquanto as presunções se baseiam no que ordinariamente acontece, a ficção se baseia naquilo que se sabe, com certeza, não ter acontecido. A alteração trazida com a MP é claramente evidenciada pela regulamentação baixada com a IN 213/2002, que no § 7º do art. 1º dispõe:



§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

Pela legislação anterior, os valores tributados eram os pagos ou creditados. Embora não se tratasse, necessariamente, de pagamento ou crédito efetivo, somente os valores já líquidos do imposto pago no país de origem ou de qualquer outra destinação estatutária ou legal poderiam ser utilizados nas situações definidas na lei como caracterizadoras do pagamento ou crédito. Daí se poder concluir que o que se tributavam eram realmente os dividendos (lucros distribuídos).

Na nova situação, ao determinar que os lucros são computados pelos seus valores integrais, sem o desconto do tributo pago no país de origem, fica claro que o a tributação não recai sobre dividendos distribuídos, pois não se distribuem dividendos em valor superior ao lucro disponível para distribuição.

No caso, restou caracterizado fato que se subsume à regra do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, qual seja: Nos anos-calendário de 2000 e 2001 a recorrente auferiu lucros no exterior por intermédio de suas controladas Jalua e Brahmaco. Como até 31 de dezembro de 2002 não ocorreu nenhuma das hipóteses de disponibilização previstas na Lei 9.532/97, ocorre a disponibilização ficta (*consideram-se-os disponibilizados*) em 31/12/2002, para efeito de tributação.

Como não cabe a este órgão integrante do Poder Executivo deixar de aplicar lei legitimamente inserida no ordenamento pátrio, em princípio, sem outras indagações, seria legítima a exigência.

Porém a Recorrente invoca o acordo internacional firmado com a Espanha, que deve ser observado em relação aos lucros auferidos por intermédio de sua controlada situada na Espanha (Jalua), e que tem disposições específicas para regular a tributação de lucros (artigo 7) e de dividendos (artigo 10).

Sendo o conceito de lucro mais abrangente que o de dividendos, a apreciação da questão demanda a definição prévia da possibilidade de os rendimentos sobre os quais se está exigindo a tributação serem particularizados como dividendos. Além disso, envolve a análise dos artigos 7, 10 e 23 da Convenção Brasil/Espanha, bem como do art. 3, que trata das disposições gerais sobre definições.

Dispõem os artigos 3, 7, 10 e 23 da Convenção:

ARTIGO 3
Definições gerais

(.....)

2. Para a aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente.

Artigo 7
Lucro das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente .

Artigo 10

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.

Este parágrafo não afetará a tributação da sociedade com referência aos lucros que deram origem aos dividendos pagos .

3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica quando o beneficiário dos dividendos, residente de um Estado Contratante, tiver, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, um estabelecimento permanente a que estiver ligada a participação geradora dos dividendos. Neste caso, serão aplicáveis as disposições do Artigo 7.

ARTIGO 23
Métodos para eliminar a dupla tributação

1. Quando um residente de um Estado Contratante receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no outro Estado Contratante, o primeiro Estado, ressalvado o disposto nos parágrafos 2, 3 e 4, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente, um montante igual ao imposto sobre a renda pago no outro Estado Contratante.



Todavia, o montante deduzido não poderá exceder a fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis no outro Estado Contratante.

O disposto neste parágrafo se aplica, na Espanha, tanto aos impostos gerais como aos impostos a conta .

2. Para a dedução mencionada no parágrafo 1, o imposto sobre os juros e "royalties" será sempre considerado como tendo sido pago com as alíquotas de 20% e 25% respectivamente .

3. Quando um residente da Espanha receber dividendos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Brasil, a Espanha isentará de imposto estes dividendos, podendo no entanto ao calcular o imposto incidente sobre os rendimentos restantes desse residente, aplicar a alíquota que teria sido aplicável se tais dividendos não houvessem sido isentos .

4. Quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos.

De acordo com o artigo 7, os lucros de sociedade residente na Espanha, e não atribuíveis a atividades exercidas por intermédio de estabelecimento permanente no Brasil, só são tributáveis na Espanha. A tributação no Brasil poderá ocorrer por ocasião do pagamento sob forma de dividendos.

De acordo com o artigo 10, os dividendos pagos por uma sociedade residente na Espanha a um residente no Brasil são tributados no Brasil, podendo ser também tributados na Espanha de acordo com a lei desse país, até o limite de 15% do dividendo.

O artigo 23 só tem aplicação naqueles casos em que o próprio acordo internacional admite a tributação pelos dois Estados celebrantes. Seus parágrafos 3 e 4 tratam, exatamente, da hipótese de pagamento de dividendos, em que a convenção admite a tributação pelos dois Estados.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, em relação à Jaluá, os rendimentos objeto da exação sob exame correspondem aos seus lucros contabilizados até 31/12/2001 e não disponibilizados até 31/12/2002.

Se definido que tais rendimentos não podem ser particularizados como dividendos, enquadrando-se apenas no conceito mais amplo de lucros, a tributação fica de imediato afastada. Caso contrário, os rendimentos se sujeitam às regras do artigo 10 e do artigo 23.

Como primeiro recurso ao deslinde da questão, deve-se recorrer aos Comentários aos Artigos da Convenção Modelo da OCDE. Isso tendo em

consideração que, embora não sendo membro da OCDE, a Convenção (como a maioria das convenções assinadas pelo Brasil) segue o seu modelo. E, ainda, que os "Comentários" têm utilidade como instrumento para auxiliar a interpretação dos tratados que seguem o Modelo OCDE.

Consta da publicação do referido Modelo² que, "*muito embora os Comentários não se destinem a ser anexados de uma forma ou de outra às convenções a celebrar pelos países Membros, que constituem os únicos instrumentos jurídicos internacionais de caráter vinculatório, podem, no entanto, revelar-se extremamente úteis na aplicação e na interpretação das convenções e, designadamente, na resolução de eventuais litígios*"³. (negritos acrescentados)

Os Comentários ao Artigo 10º, relativo à tributação dos dividendos contêm as seguintes *Observações preliminares*⁴:

1. De um modo geral, por "dividendos" entende-se as distribuições de lucros feitas os accionistas ou sócios pelas sociedades anônimas, pelas sociedades em comandita por acções, pelas sociedades de responsabilidade limitada ou por outras sociedades de capitais. (...)
2. Os lucros de sociedades de pessoas são os lucros dos sócios provenientes de sua própria atividade; relativamente a estes, trata-se de lucros industriais ou comerciais. Assim, o sócio é normalmente tributado individualmente pela participação respectiva no capital e no lucro da sociedade de pessoas.
3. O mesmo não acontece em relação ao accionista. Este não é um empresário e os lucros da sociedade não são os seus lucros próprios. Assim, estes lucros não lhe podem ser atribuídos. Só podem ser objeto de tributação nas mãos do accionista (com exceção das disposições de determinadas legislações relativas à tributação dos lucros não distribuídos, em casos particulares) os lucros distribuídos pela sociedade. Do ponto de vista do accionista, os dividendos constituem rendimento do capital que colocaram à disposição da sociedade."

Essas disposições preliminares conduzem ao entendimento de que, para fins de aplicação da Convenção, os lucros das sociedades de capital se regem pelo artigo 10, apenas se aplicando o artigo 7 quando distribuídos sob forma de dividendos.

O Acordo diz que os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado. Os Comentários ao artigo, no item 7 do nº 1,

² Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio- Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (172)- Centro de Estudos Fiscais- Direcção-Geral das Contribuições e Impostos- Ministério das Finanças- Lisboa- 1995

³ Publicação referida, pág. 20, nº 36

⁴ Idem, pág. 129 e 130

esclarecem que *'A expressão "pagos" reveste um sentido muito amplo, dado que o conceito de pagamento significa a execução da obrigação de colocar os fundos à disposição do accionista de acordo com os termos previstos por contrato ou na prática usual.'*

A conceituação acima quanto ao sentido de "pagos" permite submeter às regras do artigo 10 os lucros disponibilizados na forma da legislação anterior à MP 2.158-35. mas delas exclui os lucros disponibilizados na forma da MP. Isto tendo em conta que o Artigo 3 da Convenção, que contém regra de interpretação autêntica, estabelece que *"qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente"*. E pelas normas da Lei nº 9.532/97, a tributação não decorria de uma ficção de disponibilização. Tratava-se de lucros efetivamente disponibilizados ao acionista, tanto que foram creditados ou de alguma forma utilizados em seu favor, contendo a lei apenas uma presunção legal para definir o momento em que foram disponibilizados.

Poder-se-ia indagar se essa mesma regra do Artigo 3 não poderia servir para considerar como dividendos, para os fins da Convenção, a disponibilização ficta instituída com a MP.

Não me parece ser isso apropriado. No Comentário ao Número 2 do Artigo 3º está esclarecido que, quanto à questão de saber para que legislação é necessário remeter para determinar o significado dos termos não definidos na convenção, o Comitê de Assuntos Fiscais concluiu que deveria prevalecer a legislação vigente no momento da incidência. Porém, isso não se aplica se o contexto exigir interpretação diferente. E o contexto é constituído pela intenção das partes quando da assinatura da Convenção, e bem assim, pelo significado atribuído ao termo em questão na legislação do outro Estado contratante (numa referência implícita ao princípio da reciprocidade). Conclui o Comentário que *" a redacção do número 2 permite estabelecer um equilíbrio satisfatório entre, por um lado, a necessidade de garantir a permanência dos compromissos assumidos por um Estado por ocasião da assinatura da convenção (uma vez que um Estado não deveria ser autorizado a esvaziar uma convenção de parte da sua substância, alterando posteriormente, em sua legislação nacional, os termos "não definidos" na*

Convenção) e, por outro lado, as exigências de uma aplicação cômoda e prática da Convenção ao longo do tempo (convém evitar, de facto, a necessidade de remeter para noções desatualizadas)."

É sabido que o significado do termo "dividendos" atribuído pela legislação brasileira sempre foi o de lucros disponibilizados. O verbete "Dividendos", no Vocabulário Jurídico, de De Plácido e Silva," registra que "...na terminologia do Direito Comercial e, mesmo no Direito Civil, é compreendido como a *percentagem*, ou o *rendimento* que cabe aos sócio ou acionistas de uma sociedade, proporcional ao *capital*, que possuem, na mesma sociedade. Representa, neste sentido a *parte de lucros* que compete ao sócio, segundo o valor de sua cota ou cotas no capital da sociedade, o qual, denominado de *lucro líquido*, **desde que está apurado de todos os rebates e abatimentos contratuais, estatutários ou legais**, é distribuído na conformidade do que, nos contratos ou estatutos, está prescrito. A distribuição de dividendos é, assim, matéria que se regula no próprio pacto societários, importando, entanto, no pressuposto de *lucro efetivamente apurado(...)*".(negritos acrescentados)

Assim, não considero possível utilizar o nº 2 do Artigo 3 da Convenção para atribuir aos lucros apurados em balanço, antes de qualquer dedução, o significado de dividendos. Até porque não me parece que pela legislação da Espanha o significado do termo dividendos alcance os lucros apurados em balanço antes de sua distribuição (em atenção ao princípio da reciprocidade). A ficção estabelecida pela MP implicaria esvaziamento da convenção mediante alteração posterior de "definição".

Nessa linha de raciocínio, concluo que a tributação com fulcro no art. 74 da MP nº 1.158-35/2001 incide sobre o lucro das empresas, e não sobre os dividendos. Nessa circunstância, tendo em vista o art. 7 da Convenção, não pode haver tributação no Brasil dos lucros auferidos por intermédio da Jaluja, enquanto não disponibilizados.

Sobre a mesma questão, uma segunda linha de raciocínio é possível, e consiste em entender que o Artigo 10 se destina apenas a regular a tributação na fonte por parte do Estado de que a sociedade que paga é residente. Com isso se pode entender que o Estado de residência do beneficiário é livre para tributar de imediato os lucros auferidos por intermédio da coligada no exterior, criando uma

ficção jurídica de disponibilização que permita conceituar os lucros apurados como dividendos. Ao argumento de que a tributação dos lucros antes da dedução do tributo pago no país de residência da sociedade descaracterizaria o conceito de dividendo (vez que não se distribui mais do que existe para distribuir), seus seguidores opõem o argumento de que, no caso, trata-se apenas de técnica de tributação, que consiste em tributar o bruto e deduzir, do imposto apurado, o imposto pago no país de residência.

Nessa linha de raciocínio, o artigo da Convenção a reger a tributação desses rendimentos seria o artigo 10, e o Brasil, em princípio, é livre para tributá-los segundo suas regras próprias. Ao mesmo tempo, a Espanha pode também tributá-los, de acordo com a lei desse país, porém observando o limite máximo de 15% do dividendo.

Esse parece ter sido o entendimento que conduziu o Acórdão 108-008.765, da 8ª Câmara deste Conselho.

Ocorre que, dentro dessa segunda linha de raciocínio, teria que ser observado, também, o Artigo 23 da Convenção, que tem aplicação naqueles casos em que o próprio acordo internacional admite a tributação pelos dois Estados celebrantes. Seus parágrafos 3 e 4 tratam, exatamente, da hipótese de pagamento de dividendos, em que a convenção admite a tributação pelos dois Estados. Determina o parágrafo 4º que "quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos".

A decisão recorrida afastou a regra do parágrafo 4º do art. 23 ancorando-se no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 06/2000. Explicita o ato normativo que, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1996, os lucros e dividendos oriundos de investimentos na Espanha, recebidos por residentes e domiciliados no Brasil, sujeitam-se à incidência do imposto de renda, decorrentes de participação em "Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros"/ETVE, regulada pela Lei Espanhola do Imposto de Sociedades, não se aplicando o disposto no parágrafo 4º do art. 23 da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976.



A Recorrente demonstrou que o Ato Declaratório Interpretativo invocado é impertinente, pois trouxe documento (original e tradução juramentada) fornecido pela Agência Estatal de Administração Tributária da Espanha, Delegação de Tenerife, que comprova que a Jalua paga o imposto sobre sociedades pelo regime geral, não tendo optado pelo Regime Especial de Entidades de Guarda de Valores (em espanhol, Régimen Especial de Entidad de Tenencia de Valores).

Por outro lado, o item IX da Portaria MF 75/76 estabelece que “Os dividendos de que trata o artigo 23, parágrafo 4, da Convenção, recebidos por residente ou domiciliado no Brasil, não estão sujeitos a imposto.”

Assim, ainda dentro a segunda linha de raciocínio, que considera que os rendimentos sobre cuja tributação se controverte podem ser considerados dividendos, e se regem pelo Artigo 10 da Convenção, ainda assim não caberá a tributação, em face do que dispõe o parágrafo 4 do Art. 23.

Essa conclusão se aplica, inclusive, à CSLL, uma vez que o parágrafo 4 do Artigo 2 da Convenção determina sua aplicação a quaisquer impostos substancialmente semelhantes que forem criados, seja por adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição. E este é exatamente o caso da Contribuição Social sobre o lucro líquido, substancialmente semelhante ao imposto de renda, tendo ambos como ponto de partida o lucro líquido do exercício.

Para a Bramahco, a única alegação específica da Recorrente diz respeito à taxa de câmbio pela qual foram convertidos os lucros.

Pondera a recorrente que a fiscalização adotou a taxa de 31/12/2002, conforme dispõe o art. 143 do CTN, não obstante exista regra legal e regulamentar expressa no sentido de que a conversão deve se dar pela taxa de câmbio do dia das demonstrações financeiras em que os lucros tenham sido apurados.

Neste aspecto, a razão se encontra com a recorrente. De fato, a regra do art. 143 do CTN é aplicável, conforme nele expressamente previsto, se não houver disposição de lei em contrário. E a conversão dos lucros da coligada ou controlada para a moeda nacional, para fins de tributação no Brasil, foi prevista no § 4º do art. 25 da Lei 9.249/95 e no § 3º do art. 6º da IN SRF 213/2002, que estabelecem:

Lei 9.249/95

Art. 25. (...)





§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

IN 213/2002

Art. 6º

§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, na data do encerramento do período de apuração relativo às demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada

As conclusões supra aplicam-se igualmente ao lançamento da CSLL, que recebeu tratamento de decorrente no auto do IRPJ no auto de infração.

Das demais matérias articuladas no recurso estão tratadas nos títulos “da compensação de prejuízos”, “da desconsideração do imposto pago”, “da exigência de juros sobre multa” e “da ilegitimidade da Selic”.

Quanto à redução dos estoques de prejuízos a compensar feita pela fiscalização, seu destino é decorrência lógica da decisão quanto à procedência ou improcedência da exigência.

Ainda com relação à compensação de prejuízos, postula a recorrente que a Jalua tem prejuízos em 2002, não podendo o fisco pretender fictamente tributar os resultados positivos sem abater os prejuízos futuros dessa coligada, que já absorveram parte daqueles lucros, porque o patrimônio da Recorrente como investidora foi reduzido pelo prejuízo

Uma vez que o fato diz respeito à Jalua, tendo sido considerada improcedente a tributação em relação a essa empresa, a discussão perde o objeto. Da mesma forma, perde o interesse a discussão sobre a desconsideração do imposto pago, que também se relaciona com a Jalua.

A aplicação da Selic, como reiteradamente vem decidindo este Colegiado, está prevista em lei legitimamente inserida no ordenamento jurídico, não podendo deixar de ser aplicada por este órgão. A matéria, inclusive, é objeto do enunciado da Súmula 1º C.C. nº 4.

Resta, pois analisar a questão dos juros sobre a multa.

Essa questão foi por mim analisada quando da apreciação do Recurso 146.511, relatado em abril último. Minhas conclusões podem assim ser resumidas:

1. A obrigação tributária pode ser principal, consistindo em obrigação de dar (pagar tributo ou multa) e acessória, obrigação de fazer (deveres instrumentais).
2. De acordo com o art. 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Portanto, compreendem-se no crédito tributário o valor do tributo e o valor da multa.
3. O Decreto-lei nº 1.736/79 determinou a incidência dos juros de mora sobre o "valor originário", definindo como "valor originário" o débito, excluídas apenas as parcelas relativas a correção monetária, juros de mora, multa de mora e encargo do DL 1.025/69. Ou seja, não previu a exclusão da multa de ofício.
4. O art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito. Seu § 1º determina que, se a lei não dispuser de forma diversa, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.
5. No caso de multa por lançamento de ofício, seu vencimento é no prazo de 30 dias contados da ciência do auto de infração. Assim, o valor da multa lançada, se não pago no prazo de impugnação, sujeita-se aos juros de mora.
6. Além dos artigos 2º e 3º do DL 1.736/79, tratam dos juros de mora os seguintes dispositivos de leis ordinárias: Lei 8.383/91, art. 59; Lei 8.981/95, art. 13; Lei 9.430/96, art. 5º, § 3º, art. 43, parágrafo único e art. 61, § 3º; Lei nº 10.522/2002, (cuja origem foi a MP 1.621-31/98), arts. 29 e 30.
7. O artigo 61 da Lei 9.430/96 regula a incidência de acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01 de janeiro de 1997, não alcançando, pois, a multa por lançamento de ofício, uma vez que: (a) a multa não *decorre* do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo; (b) entendimento contrário implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora.

8. O artigo 30 da Lei 10.522/2002 determina a submissão, a partir de 1º de janeiro de 1997, a juros de mora calculados segundo a Selic, dos débitos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994 e que não tenham sido objeto de parcelamento, e dos créditos inscritos na Dívida Ativa da União.
9. Em síntese, em se tratando de débitos de tributos cujos fatos geradores ocorreram a partir de 1º de janeiro de 1995 só há dispositivo legal autorizando a cobrança de juros de mora à taxa SELIC sobre multa no caso de multa lançada isoladamente; não porém quando ocorrer a formalização da exigência do tributo acrescida da multa proporcional. Nesse caso, só podem incidir juros de mora à taxa de 1%, a partir do trigésimo dia da ciência do auto de infração, conforme previsto no § 1º do art. 161 do CTN.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso para:

- 1- Excluir da matéria tributável os lucros auferidos por intermédio da empresa espanhola Jalua.
- 2- Determinar que a conversão dos lucros relativos à Brahmaco seja feita à taxa de câmbio conforme previsto no § 3º do art. 6º da IN 213/2002.
- 3- Observar os efeitos dessa decisão em relação à redução do estoque de prejuízos a compensar, efetuado pela fiscalização.
- 4- Determinar que os juros de mora sobre a multa por lançamento de ofício fiquem limitados à taxa de 1%.

Sala das Sessões, DF, em 19 de outubro de 2006


SANDRA MARIA FARONI

