



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 16327.000823/20
Recurso nº 156.658 Voluntário
Matéria IRPJ e CSLL- ano-calendário 1999
Acórdão nº 101-97.013
Sessão de 12 de novembro de 2008
Recorrente Promon Telecom Ltda.
Recorrida 10ª Turma/DRJ em São Paulo - SP. I

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: NULIDADE- INDEFERIMENTO DA PERÍCIA-INEXISTÊNCIA- O procedimento pericial pressupõe a pesquisa de fatos por pessoas de reconhecido saber, habilidade e experiência, visando à solução de dúvidas que não possam ser resolvidas pelo julgador a partir de provas documentais que podem ser acostadas aos autos.

APLICAÇÃO DA CONVENÇÃO BRASIL/PORTUGAL- De acordo com o artigo X da Convenção, os dividendos atribuídos ou pagos por uma sociedade residente de Portugal a um residente no Brasil podem ser tributados no Brasil, admitida também a tributação em Portugal, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não excederá 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

EMPREGO DE VALOR- A alienação do investimento, por qualquer forma, entre elas a dação em pagamento de mútuo, corresponde à sua realização, e configura disponibilização dos lucros nele compreendidos, conforme alínea "b" o § 1º, c.c. alínea "a" do § 2º, ambas do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997

CONVERSÃO CAMBIAL- Nos termos da legislação aplicável, os lucros serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido considerados disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e a conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pela controlada ou coligada, no exterior, de acordo com a legislação comercial do seu país, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio na data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os respectivos lucros..

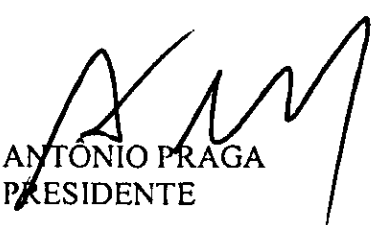
VF

JUROS DE MORA- A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.(Súmula 1º CC nº 4)

CSLL- De acordo com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, somente a partir de 01/10/1999 os lucros apurados por intermédio de controladas e coligadas no exterior sofrem incidência da CSLL, uma vez que essa incidência só foi instituída pela MP nº 1.858-6/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a exigência da CSLL dos fatos geradores anteriores a outubro de 1999. Vencidos os Conselheiros João Carlos de Lima Junior e Valmir Sandri que excluía o IRPJ dos anos 1996 e 1997; os Conselheiros José Ricardo da Silva, Aloysio José Percínio da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, que excluía da matéria tributável sobre o valor R\$ R\$14.311.635,00. O conselheiro João Carlos de Lima Junior provia a menor o recurso, mantendo a exigência da CSLL nos lucro auferidos em 1998 e 1999 até o mês de setembro, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


SANDRA MARIA FARONI
RELATORA

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Caio Marcos Cândido e Antonio Praga (Presidente da Câmara).



Relatório

Cuida-se de recurso interposto por Promon Telecom Ltda., em face da decisão da 10ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo, que julgou procedentes os lançamentos formalizados mediante autos de infração relativos a Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) do ano-calendário de 1999.

A empresa é acusada de não ter oferecido à tributação lucros auferidos no exterior por intermédio de sua controlada na Ilha da Madeira – Portugal, FIQ Trading, Marketing, Serviços e Consultores LDA., disponibilizados em 31/12/1999, conforme art. 1º, § 1º, inciso b e § 2º, item 4, inciso b, da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, uma vez que se desfez do investimento.

O Termo de Verificação de fls.149/153 consigna que em 31 de dezembro de 1999 foram registrados no Diário da Fiscalizada (fls.35) os seguintes eventos:

- Recebimento de R\$357.640,00 – US\$200.000 (10%) de dividendos da FIQ, parcela “que coube à Promon Telecom Ltda. na distribuição de dividendos da FIQ no valor de US\$2.000.000, referente ao lucro de 1999” (CT-2003/08 e razão – fls.29, 36, 37 e 38). Valor retirado (creditado) do Investimento na FIQ e transferido para a conta de mútuo da Promon Telecom com a FIQ.

- Pagamento de R\$14.000.000,00 de dividendos da fiscalizada, através de registro da dívida em conta de mútuo, sendo R\$13.999.298,00 para a Promon Tecnologia e R\$702,00 para a Promon Ltda. (fls.28, 30, 31 e 35).

- Pagamento de mútuo, através de dação em pagamento por parte da fiscalizada, à Promon Tecnologia S.A., com a transferência do investimento na FIQ – Trading, Marketing, Serviços e Consultores Ltda., no valor de R\$14.311.635,00, (fls.28, 29, 31, 32, 33, e 35).

Em decorrências desses lançamentos, conforme razão de fls.37, o investimento da fiscalizada na controlada FIQ foi “zerado” em 31 de dezembro de 1999, com a retirada de elementos ativos e passivos da empresa fiscalizada. Confirmando tal fato, de acordo com informação constante da DIPJ 2001 (fls.58), no ano-calendário de 2000 a empresa fiscalizada não teve participação no exterior.

Concluiu a fiscalização que naquela data de 31/12/1999, ao desfazer-se de todo o seu investimento na controlada FIQ, a contribuinte fiscalizada empregou a seu favor o valor dos lucros auferidos pela controlada no exterior, os quais, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, são considerados disponibilizados e pagos.

O Termo de Verificação consigna, ainda, que os dividendos distribuídos pela FIQ para a empresa fiscalizada, no valor de US\$200.000.00, referentes ao lucro do ano de 1999, foram registrados na conta de investimentos do livro Diário da fiscalizada em lançamento datado de 31/12/99, no montante de R\$357.640,00, e que a fiscalizada informou “que não houve pagamento de imposto de renda em relação à parcela de R\$357.640,00 que coube à Promon Telecom Ltda na distribuição de dividendos da FIQ no valor de

US\$2.000.000 referente ao lucro do ano 1.999, em razão do acordo para evitar dupla tributação entre Brasil e Portugal (Decreto Legislativo nº 69.393 de 21 de outubro de 1971)".

Considerou a fiscalização que, não tendo havido pagamento de imposto sobre a referida distribuição, não se trata de dupla tributação, uma vez que o aludido tratado não veda a tributação de dividendos distribuídos por empresas portuguesas a sócios domiciliados no Brasil, mas apenas estabelece, em seu artigo XXII, o método para evitar a dupla tributação, através da dedução, quando um residente de um Estado contratante (no caso, o Brasil) obtiver rendimentos que possam ser tributados no outro Estado contratante (no caso, Portugal/Ilha da Madeira). E nos termos dos §§2º e 4º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, os lucros auferidos pela controlada serão adicionados ao lucro líquido da controladora, na proporção de sua participação acionária, e deverão ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras que tenham sido apurados os lucros da controlada.

Em impugnação tempestiva a interessada alegou que os lucros da FIQ não eram tributáveis porque apurados antes de 01 de janeiro de 2000, em período em que vigorava a Convenção entre o Brasil e Portugal, firmada em 22 de abril de 1971, para evitar a dupla tributação, só denunciada em junho de 1999. Aduziu que a convenção era aplicável, também à CSLL.

Asseverou que se os lucros da FIQ fossem tributáveis no Brasil, apenas os dividendos pagos em novembro de 1999, com o valor, segundo o auto, de R\$ 363.800,00, seriam alcançados pelo imposto de renda. Os lucros remanescentes escapariam integralmente à tributação, por não terem sido disponibilizados.

Contestou o entendimento da fiscalização, de que os lucros teriam sido disponibilizados quando da alienação pela impugnante de sua participação na FIQ, alegando que a alienação de participação não importa em qualquer pagamento pela empresa no exterior nem em qualquer obrigação sua. Da mesma forma, disse que a FIQ em momento algum empregou a parte de seus lucros correspondente à participação da Promon em favor dessa.

Aduziu que os lucros de filiais coligadas e controladas no exterior passaram a ser alcançados pela CSLL somente com o advento da MP 1858-7, de 29 de julho de 1999, que, por força do parágrafo 6º do art. 195 da Constituição Federal, só se tornou eficaz 90 (noventa) dias após essa data, ou seja, em 29 de outubro de 1999, e que os lucros da FIQ que estão sendo tributados foram apurados antes dessa data, sendo essa mais uma razão pela qual escapam da tributação.

Contestou, também, a conversão em reais dos lucros da FIQ em 1997 e 1998, alegando que esses lucros foram determinados não com base nos balanços da FIQ, levantados em escudos, mas com base na transposição desses balanços para dólares, feitos pela impugnante para fins exclusivamente empresariais, sem efeitos tributários.

Disse que a FIQ não era uma empresa controlada pela impugnante, mas sua coligada (art. 384, §2º do RIR/99), não afastando essa conclusão o fato de terem ambas uma controladora comum. Postulou a aplicação do art. 394, §6º, II do RIR/99, consoante o que estabelece a MP 1858-7 e suas reedições.

Insurgiu-se contra a exigência de juros de mora com base na taxa SELIC, solicitou a realização de perícia contábil, formulando quesitos e indicando perito.



Asseverou que os lucros objeto da autuação foram tributados em outros autos de infração, lavrados contra a Promon Tecnologia S/A e Promon Engenharia Ltda. Explicou que, dos lucros apurados em 1999 e que se converteram nos dividendos que, segundo o auto de infração, tinham o valor de R\$3.638.000,00 (equivalentes a US\$2.000.000,00), 47,95%, foram tributados em auto de infração contra a Promon Engenharia Ltda, por terem sido disponibilizados na cisão dessa empresa ocorrida em julho de 1999, 90% foram tributados no auto contra a Promon Tecnologia S/A, em função da distribuição de dividendos e, agora, a tributação recai sobre mais 10% dos mesmos lucros, representando uma tributação incidindo sobre 147,25% dos lucros.

A Turma de Julgamento manteve integralmente as exigências, em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: LUCROS ORIUNDOS DO EXTERIOR. FATO GERADOR. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. Entre os anos-calendário de 1996 e 2001, para efeito de tributar os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, considera-se ocorrido o fato gerador no ano-calendário em que os lucros tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

JUROS DE MORA. CABIMENTO. A falta de pagamento do tributo na data do vencimento implica a exigência de juros moratórios, tendo a aplicação da taxa SELIC previsão legal, cuja verificação de legalidade e constitucionalidade é de competência exclusiva do Poder Judiciário.

DEMAIS TRIBUTOS. CSLL. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA. A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Ciente da decisão em 22 de agosto de 2007 a interessada ingressou com recurso em 21 de setembro seguinte.

Em preliminar, suscita nulidade da decisão por cerceamento de defesa, em razão do indeferimento da perícia. Diz que o julgador considerou a prova prescindível “porque o contribuinte não demonstrou sua absoluta necessidade, além do que os fatos descritos podem ser demonstrados pela juntada de livros e documentos”. Alega que contestou os números que o Sr. Fiscal extraiu de sua contabilidade, e que não há outra maneira de dirimir a controvérsia senão mediante perícia contábil.

No mérito, reafirma que os lucros tributados no auto de infração foram todos apurados antes de 01 de janeiro de 2000, em época em que vigorava a Convenção entre Brasil e Portugal.



Contesta o entendimento da decisão, fundamentado no Ato Declaratório SRF nº 6, de 1997, alegando que constitui violação à Convenção.

Aduz que o item 6 do art. V, citados na decisão, leva a conclusão oposta à expressa no voto condutor.

Afirma que o art. X da Convenção, relativo a dividendos, tem aplicação diminuta ao caso, pois só pequena parcela dos lucros foi recebida como dividendos e, mesmo assim, não pode ser tributada em razão do disposto no § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995.

Contesta a caracterização de alienação de participação societária como forma de disponibilização de lucros.

Reafirma que os lucros objeto da autuação foram tributados em outros autos de infração lavrados contra a Promon Tecnologia S/A e Promon Engenharia Ltda. e que, considerados todos os autos de infração, a tributação está incidindo sobre 147,25% dos lucros.

Diz que a decisão recorrida entende que se os mesmos lucros forem objeto de dois ou mais eventos que, a seu ver, configuram disponibilização, eles podem ser tributados várias vezes, e contesta esse entendimento, alegando-o despropositado.

Reitera a afirmação de erro na determinação dos lucros da FIQ, e aponta quais, no seu entender, foram os equívocos cometidos pela decisão ao apreciar o tema, a saber: (i) considerar a FIQ controlada da Recorrente; (ii) ainda que assim fosse, não teria cabimento a tributação de lucros fictícios, resultantes da transposição de escudos para dólares.

Especificamente em relação à CSLL, diz que os lucros de filiais coligadas e controladas no exterior só passaram a ser alcançados por essa contribuição com o advento da MP 1858-7, de 29 de julho de 1999, que se tornou eficaz em 29 de outubro de 1999, e que os lucros foram apurados antes dessa data.

Contesta o entendimento da decisão recorrida, de que tais lucros estão alcançados pela tributação porque o fato gerador é a disponibilização. Diz que a questão não está na identificação da ocorrência do fato gerador, mas na interpretação da lei que constituiu a tributação. Faz um paralelo com a tributação pelo imposto de renda em relação a lucros apurados antes da Lei nº 9.249, de 1995, e menciona o art. 18 da IN SRF nº 213, de 2002.

Por fim, insurge-se contra a aplicação da taxa Selic para os juros de mora.

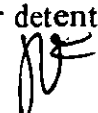
É o relatório.

Voto

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

Os fatos que deram origem à tributação sobre a qual se litiga podem assim ser resumidos:

- Em 23 de maio de 1996 a Promon Eletrônica Ltda. (atual **Promon Telecom** Ltda ,ora Recorrente) e a Promon Engenharia Ltda passaram a ser detentoras,

 6

cada uma, de 50% do capital social da FIQ- Trading, Marketing, Serviços e Consultores Lda. (FIQ).

- Com o ingresso da nova sócia Promon Tecnologia Ltda, em 30 de março de 1998, e posterior aumento de capital, a participação da Promon Telecom no capital da FIQ era de 9,55% em 31/12/98 e 10% em 31/12/99.
- Em 31/12/99 a FIQ pagou dividendos no valor de R\$ 357.640,00 (US\$200.000.00) à **Promon Telecom**, sem tributar o respectivo valor, tendo alegado estar ao abrigo na Convenção Brasil/Portugal para evitar dupla tributação.
- Nessa mesma data, a **Promon Telecom**: (a) distribuiu dividendos no total de R\$ 14.000.000,00, sendo R\$ 13.999.298,00 à Promon Tecnologia e R\$ 702,00 à Promon Ltda; (b) tomou emprestado o valor dos dividendos pagos à Promon Tecnologia (R\$ 13.999.298,00), registrando-o como mútuo; (c) deu em pagamento do valor mutuado as quotas da FIQ, pelo valor de R\$ 14.311.635,00.

De acordo com o que consta do termo de Verificação Fiscal, a fiscalização está exigindo os tributos sobre a parcela da Recorrente nos lucros da FIQ apurados em 31/12/1996, 31/12/1997, 31/12/98 e 31/12/1999.

São os seguintes os temas a serem apreciados neste recurso: (i) cerceamento de defesa por indeferimento da perícia; (ii) influência da Convenção entre Brasil e Portugal no auto de infração litigado; (iii) alcance da expressão “emprego do valor” para fins de considerar disponibilizados os lucros; (iv) conversão dos lucros; (v) exigibilidade da CSLL sobre lucros apurados antes de 31/12/1999; (vi) existência de outros autos de infração tributando os mesmos lucros.; (vii) juros de mora

1- Cerceamento de defesa.

Alega a Recorrente nulidade da decisão, por cerceamento de defesa, tendo em vista o indeferimento da perícia.

Sem razão a recorrente.

A perícia não pode ter por escopo imputar à autoridade administrativa o encargo de construir provas que caberia ao contribuinte realizar. O procedimento pericial pressupõe a pesquisa de fatos por pessoas de reconhecido saber, habilidade e experiência, visando à solução de dúvidas que não possam ser resolvidas pelo julgador a partir de provas documentais que podem ser acostadas aos autos.

No caso, os quesitos apresentados (*Determinar, em escudos, o valor dos lucros da FIQ, nos exercícios encerrados em 31 de dezembro de 1997 e 1998; Converter para reais os lucros da FIQ nas datas referidas no quesito anterior, indicando-se a que data se referem as taxas cambiais adotadas para a conversão; Prestar outros esclarecimentos úteis.*) de modo algum demandam perícia e não exigem conhecimentos incomuns ao ofício do julgador administrativo.

Se o contribuinte contesta os números que o fiscal extraiu da contabilidade, deve, na impugnação, apontar objetivamente os números contestados e trazer a prova documental que lastreie suas alegações.

Rejeito a preliminar.

2- Influência da Convenção entre Brasil e Portugal

O valor dos lucros submetidos à tributação, e que são objeto do litígio, é de R\$ 11.394.650,00. Pelo Termo de Verificação Fiscal (fls. 150 a 152) esse valor compreende duas parcelas, a primeira de R\$357.640,00, correspondente à distribuição de dividendos efetivamente pagos pela FIQ, referentes aos lucros do ano de 1999, e o restante correspondente à alienação da participação societária para dação em pagamento de mútuo.

Em sua defesa, a recorrente invocou a Convenção destinada a evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda, firmada entre o Brasil e Portugal, promulgada no Brasil através do Decreto nº 63.393/71, mencionando especialmente o artigo VII, parágrafo 1, que outorga a competência tributária a Portugal e não ao Brasil.

Conforme disposto no artigo 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 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 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 9.532/97 o que se tributa não são os lucros auferidos pela empresa no exterior, mas sim a parte desses lucros disponibilizada para o investidor brasileiro.

Portanto, de acordo com o auto de infração, a tributação que está sendo exigida não é sobre os lucros da empresa residente em Portugal, mas sim sobre os lucros por ela disponibilizados em favor da empresa residente no Brasil, nos termos da Lei nº 9.532, de 1997.

Para fins de aplicação da Convenção, os lucros das sociedades por ações, que se regem pelo artigo VII, quando distribuídos sob forma de dividendos, sujeitam-se às normas do artigo X..

O Artigo X da Convenção entre Brasil e Portugal, promulgada pelo Decreto 69.393/71, dispõe:

Artigo X

Dividendos

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



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

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

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

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

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

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

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

Alberto Xavier esclarece que no Direito Tributário Internacional, o termo dividendos é mais compreensivo que no direito interno brasileiro, pois enquanto neste assume a acepção restrita de rendimento das sociedades anônimas, naquele abrange não só os lucros distribuídos por estas, mas também pelas sociedades em comandita por ações, por sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Assim, nas Convenções assinadas pelo Brasil, que seguem o modelo da OCDE, o conceito de dividendos é o de rendimentos provenientes de uma participação societária nos lucros de sociedades de capitais.¹

A redação do artigo X esclarece que o termo "dividendos" compreende quaisquer participações nos lucros, exceto créditos. Assim, para os fins dos tratados que

¹ In Direito Tributário Internacional do Brasil, São Pulo, Ed. Resenha Tributária, 1077, pág. 312 e seguintes.

seguem o modelo da OCDE, lucros pagos aos sócios/acionistas são dividendos, e se regem pelo artigo X.

O artigo 3 do Modelo OCDE, que contém regras de interpretação autêntica dos tratados, determina, no item 2, que, para os efeitos de aplicação da Convenção por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão não definido de outra forma terá, a menos que o contexto requeira outra coisa, o sentido que lhe atribua a legislação desse Estado.

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.(...)”.

Ainda que o Acordo não tratasse de dividendos *atribuídos*, mas se referisse apenas a dividendos pagos, a conceituação acima quanto ao sentido de “pagos” permite submeter às regras do artigo X os lucros disponibilizados na forma da Lei nº 9.532, de 1997, por serem lucros efetivamente disponibilizados ao sócio/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.

Tendo em conta que o termo dividendos tem acepção de parcela dos lucros da investida paga ou atribuída ao investidor, e considerando que os rendimentos de que se trata foram efetivamente pagos à Recorrente ou a ela disponibilizados, tanto que deles dispôs ao empregá-los para quitar obrigação de mútuo com terceiros, outra não pode ser a conclusão senão a de que o artigo da Convenção a reger a tributação é o X. Nesse caso, o tratado prevê que a tributação será pelo Estado de residência do investidor (no caso, o Brasil), admitindo a tributação também pelo outro Estado (Portugal).

A Recorrente insurge-se contra o Ato Declaratório SRF nº 6, de 30.01.1997, qualificando-o de ostensiva violação à Convenção. Dispõe o mencionado ato:

“Art. 1º Deverão ser computados na determinação do lucro real da empresa domiciliada no Brasil, quando oriundos de qualquer parte do território de Portugal, inclusive da Ilha da Madeira:

I - os lucros e dividendos decorrentes de filial e sucursal ou de empresa controlada ou coligada, disponibilizados de conformidade com disposto nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 038, de 27 de junho de 1996;



II - os rendimentos e ganhos de capital pagos ou creditados por pessoa física ou jurídica, decorrentes de operações efetuadas diretamente pela própria empresa domiciliada no Brasil.

Art. 2º A inobservância do disposto no artigo anterior sujeitará a empresa domiciliada no Brasil ao pagamento do imposto de renda, acrescido de juros de mora e das penalidades previstas na legislação deste tributo.

Art. 3º Este Ato Declaratório aplica-se aos fatos geradores do imposto de renda ocorridos a partir da vigência da Lei nº 9.249, de 1995."

Sem razão a Recorrente. Como já demonstrado neste voto, os rendimentos de que se trata (lucros disponibilizados) se regem pelo artigo X da Convenção, que prevê que a tributação será pelo Estado de residência do investidor (no caso, o Brasil), admitindo a tributação também pelo outro Estado. Portanto, a possibilidade de tributação dos dividendos atribuídos pela sociedade residente na Ilha da Madeira a sua controladora no Brasil decorre da Convenção, e o Ato Declaratório é meramente interpretativo.

Alega, ainda, a Recorrente ilegitimidade da cobrança mesmo ao fundamento do art. X do Tratado, porque esses lucros aparecem no seu balanço como resultado da equivalência patrimonial, e consoante § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95, não são tributáveis no Brasil.

O argumento da recorrente se funda na norma de tributação interna, que prevê que, para os investimentos avaliados pelo patrimônio líquido, o resultado da equivalência patrimonial não afeta o lucro real e os dividendos recebidos são contabilizados como redução do valor do investimento. Essa regra, todavia, não pode ser interpretada isoladamente, posto que tem como causa o fato de que os lucros que originaram os referidos dividendos já foram tributados no Brasil na pessoa jurídica que os distribuiu. Assim, a sistemática prevista na legislação interna (exclusão do lucro líquido da receita de equivalência patrimonial e não contabilização dos dividendos como receita, mas como redução do valor do investimento) não afasta a tributação dos lucros que ainda não foram tributados no Brasil, quando distribuídos pela investida.

O que a legislação pátria resguarda é uma segunda tributação, quando da distribuição, de lucros já tributados quando de sua apuração.

O § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, ao dispor que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, ressaltou que isso seria sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º do mesmo artigo.

Ou seja, o que o § 6º explicitou foi que, quando decorrentes de investimento no exterior, os resultados da equivalência patrimonial, que afetam o lucro contábil, continuavam a ser excluídos para fins de apuração do lucro real, "sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º", ou seja, sem prejuízo da tributação quando da disponibilização.

3- Alcance da expressão "emprego do valor" para fins de considerar disponibilizados os lucros.



Passo a analisar o argumento de defesa, de que a alienação de participação societária não é forma de disponibilizar lucros.

De acordo com a alínea “b” o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, são considerados disponibilizados os lucros:

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

Por seu turno, o § 2º do mesmo artigo estabelece:

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

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

b) pago o lucro, quando ocorrer:

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

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

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

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

As situações tratadas na alínea nos itens 1, 2 e 3 da alínea “b” do § 2º do artigo são muito claras, não dando margem a discussões. Todas as dúvidas trazidas à discussão para este Colegiado contêm-se no alcance que tem sido dado à expressão “emprego do valor”, referida no item 4.

Registro que não estou analisando a constitucionalidade da lei, não só porque foge à competência deste Conselho fazê-lo, mas também porque é indubitável que o disposto no item 4 da alínea “b” do § 2º da Lei nº 9.532 não conflita com o art. 43 do CTN e com o conceito constitucional de renda.

O objeto da análise é quanto ao alcance do conceito de “emprego do valor”

O vocábulo *disponibilidade* significa a faculdade de dispor dos bens.

Dispor é um dos atributos do direito de propriedade. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. (CC, art. 1.228). Significa o poder que o proprietário tem de se desfazer do bem, inclusive para integrá-lo ao patrimônio de outra pessoa. Alguém só pode dispor de algo de que seja proprietário, o que implicitamente, significa que num momento anterior adquiriu a disponibilidade desse bem. (A disponibilidade é adquirida mediante transferência da propriedade).



Importa verificar se as situações que na prática têm sido enquadradas no referido item 4 traduzem a aquisição da disponibilidade dos lucros.

Uma quota ou ação representa parcela da propriedade da investidora no patrimônio da investida. Se esse patrimônio contém lucros acumulados, ao alienar o investimento (simplesmente para dele se desfazer, ou para integralizar capital de outra sociedade, quitar obrigação, etc.), a sociedade dispôs de sua participação no patrimônio da investida, incluindo a parcela de lucros nela compreendidos.

Não é relevante que o lucro permaneça no PL da investida. Veja-se que, contabilmente, o resultado positivo (lucro) auferido através da coligada ou controlada se materializou por ocasião da apuração da equivalência patrimonial, tendo afetado o lucro líquido. Assim, o PL da investidora brasileira já se encontra afetado pela valorização do investimento na investida, correspondente aos lucros nela acumulados. Se esse investimento é utilizado para qualquer fim - por exemplo, restituir capital aos sócios da investidora ou para adquirir participação no capital de outras empresas (integralizar capital subscrito) - , é óbvio que a investidora dispôs dos lucros que auferiu através da coligada no exterior (que estão contidos no investimento alienado).

Conforme ponderou o ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, em voto condutor do Acórdão 94.747/2005, *“o ordenamento jurídico tem suas bases muito mais ligadas a interpretações sistemáticas e finalísticas, a ensejar um conjunto sustentado em certa axiologia, ainda que mutável no tempo, do que a restritivas interpretações literais”*. E concluiu o brilhante Conselheiro que a disponibilização de que trata a norma *é o uso do valor adicionado pelos lucros auferidos no exterior, para quaisquer fins, ainda que seja para pagamento de dívida. É assim que deve ser interpretada a expressão “o emprego do valor, em favor da beneficiária.”*..

Sabe-se que a lei não contém palavras inúteis. Pergunta-se: a não ser o aumento de capital da coligada ou controlada, expressamente previsto na norma, que outra situação se conteria no item 4 que não correspondesse a alienação do investimento? Não identifiquei nenhuma. Nos debates travados em ocasião anterior, nesta Câmara, levantou-se, como exemplo, que poderia ser para pagamento de dívida do investidor. Ora, levando em conta que as entidades (investidora e investida) não se confundem, a utilização dos lucros acumulados na investida para esse fim (pagamento de dívida do sócio/acionista) pressupõe um passo anterior (ainda que implícito) de transferência dos lucros acumulados para conta representativa de passivo exigível da investida, situação prevista na alínea “a” do § 2º do artigo, e uma ordem/autorização da investidora.

Também já se disse que o emprego referido no item 4 da alínea “b” do § 2º é apenas aquele levado a efeito pela investida, e não pela investidora. Também não me parece ser essa a interpretação possível. A lei não aponta quem deve ser o agente da ação de empregar, presumindo que, ocorrido o emprego do valor do lucro, ele foi pago (*considera-se pago o lucro, quando ocorrer o emprego do valor em favor da beneficiária.*).

A finalidade da norma (item 4 da alínea “b” do § 2º) foi de caracterizar como disponibilização qualquer forma de realização dos lucros que não estivesse compreendida nas demais situações previstas no parágrafo. E a alienação do investimento, por qualquer forma, entre elas a conferência para integralização de capital de outras empresas, ou, como no caso concreto, a dação em pagamento de mútuo, corresponde à sua realização.



Ao alienar a participação, cujo valor já está afetado pelos lucros acumulados na investida, a investidora realizou os lucros, devendo incluí-los para tributação. O valor pelo qual o investimento foi alienado só tem relevância para a apuração do resultado na alienação (que pode, inclusive, neutralizar a tributação dos lucros, se o valor da venda for inferior ao valor contábil do investimento)

4- Conversão dos lucros

Alegou a Recorrente irregularidades na conversão cambial dos valores tributados. Disse que a FIQ não é sua controlada, mas sim sua coligada, e argumentou que na transposição dos escudos para dólares, introduziram-se variações cambiais que não existiam no balanço original em escudos. Assim, por exemplo, as aplicações financeiras da FIQ, que eram em dólares, estavam contabilizadas pelo seu valor original em escudos. Com a transposição para dólares aparece um lucro, não registrado no balanço em escudos. De igual modo, o capital da FIQ está registrado em escudos. Na sua transposição para dólares há necessidade de uma contrapartida, que aparece também como lucro. Ponderou que esses lucros na transposição de escudos para dólares não são reconhecidos como tal pelo direito português e, em consequência, não são suscetíveis de distribuição como dividendos, não podendo ser tributados.

A decisão recorrida entendeu o cerne da questão seria esclarecer se a empresa FIQ Trading é uma controlada ou coligada da Promon TELECOM, porque, no seu entender, os **lucros de filiais, sucursais ou controladas** são apurados segundo a legislação brasileira, isto é, com base em demonstrativos contemporâneos ao encerramento do período-base da empresa nacional e com as adições, inclusões e compensações reguladas na lei nacional, enquanto que os **lucros de coligadas** são apurados segundo a legislação do país de origem dos resultados, isto é, no último balanço levantado no país da investida que corresponde ao período-base da investidora no Brasil.

Não prospera a alegação da Recorrente, de que não é controladora da FIQ, mas apenas coligada.

Conforme dispõe o § 2º do art. 243 da Lei nº 6.404/76, "*considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores*"

Os elementos dos autos permitem concluir que a posição da Promon Telecom em relação à FIQ era de controladora, direta ou através de sua controlada Promon Tecnologia.

De fato, entre 23 de maio de 1996 e 30 de março de 1998, a Promon Eletrônica Ltda. (atual **Promon Telecom Ltda**, ora Recorrente) e a Promon Engenharia Ltda detiveram cada uma, 50% do capital social da FIQ- Trading, Marketing, Serviços e Consultores Lda. Em março de 1998 o controle passou a ser da Promon Tecnologia, que por sua vez é controlada da Promon Telecom, que detém 78,89% do seu capital. (ver fl. 70 dos autos).

Aliás, as notas explicativas às demonstrações financeiras da Recorrente, anexadas às fls. 69 a 73, no quadro relativo aos principais dados relativos às **empresas controladas**, inclui entre essas a FIQ.



A decisão recorrida, considerando tratar-se de controlada, reportou-se ao inciso I do § 2º do art. 25 da Lei 9.249, de 1995, que prevê que a controlada deve demonstrar a apuração dos lucros de acordo com a legislação brasileira. A partir disso, concluiu que a os lucros devem ser apurados com base em demonstrativos contemporâneos ao encerramento do período-base da empresa nacional e com as adições, inclusões e compensações reguladas na lei nacional. Decidiu, afinal, ser correto o procedimento da fiscalização, ao aplicar o direito brasileiro e na conversão dos lucros para reais, nos termos dos §§2º e 4º do art.25 da Lei nº 9.249/95.

Entretanto, a análise da matéria, no caso, não pode ser feita exclusivamente com base nos dispositivos legais contidos na Lei nº 9.249, de 1995, uma vez que o art. 25 dessa lei elegeu a apuração do lucro como momento da tributação, situação que foi alterada pela IN nº 38, de 1996.

Como é de todos sabido, a edição da IN nº 38, de 1996, objetivou compatibilizar o artigo 25 da Lei nº 9.249, de 1995, com o art. 43 do Código Tributário Nacional, elencando situações condizentes com o conceito de disponibilidade econômica ou jurídica de renda como momento da tributação.

Portanto, melhor se presta à análise do tema a IN, que cuidou de dar à Lei nº 9.249, de 1996, uma "interpretação conforme", e que está de acordo com a Lei nº 9.532/97.

O artigo 2º da IN estabelece que :

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

Por seu turno, dispõe o art. 10 da IN

Art. 10. As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.(negritos acrescentados)

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação da base de cálculo do imposto de renda no Brasil.

§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas e coligadas, no

PF

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.

§ 4º Caso a moeda do país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada não tenha cotação no Brasil, os valores serão primeiramente convertidos em Dólares dos Estados Unidos da América e depois em Reais..

Portanto, nos termos da legislação aplicável, os lucros serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido considerados disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil E a conversão para Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pela controlada ou coligada, no exterior, de acordo com a legislação comercial do seu país, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio na data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os respectivos lucros, conforme prevê o § 4º do art. 25 da Lei nº 9.249. de 1995.

Ou seja, na apuração do lucro disponibilizado, não devem ser considerados os ajustes para dólares norte-americanos, devendo ser tomados os valores dos lucros em escudos, constantes das demonstrações financeiras elaboradas de acordo com a legislação de Portugal, convertendo-os para reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da controlada.

Com isso, tem-se que a autoridade fiscal incorreu em equívoco no cálculo do levantamento dos lucros disponibilizados (fl. 152), que constituíram a base tributada. O erro está não só na taxa de câmbio aplicada na conversão das demonstrações financeiras, mas também no valor, tomado do balanço da FIQ, considerado disponibilizado. Uma vez que na vigência da Lei nº 9.532, de 1997, a tributação ocorre sobre lucros disponibilizados, os quais são apurados a partir das demonstrações financeiras elaboradas de acordo com a legislação comercial do país de seu domicílio, devem ser deduzidos do lucro os valores da reserva legal constituída e os prejuízos amortizados.

Ocorre que o refazimento dos cálculos para corrigir esses equívocos (conversão escudo/real, dedução da reserva legal e absorção do prejuízo de 1997), a partir dos balanços oficiais em escudos constantes das fls. 74 a 89, resultaria desfavorável à recorrente, como a seguir demonstrado:

ano	1996	1997	1998	1999
Result escudos	2.849.690.545	(534.197.333)	474.401.835	2.624.874.603
Reserva legal	142.484.527		22.401.835	
Absorção prej.	534.197.333 ¹			
Líquido passível de distrib.	2.173.008,685	0,00	452.401.835	
Cotação	0,0066534	1,11640	1,20870	0,0090127
Reais	14.457.895,98		546.818.097,96	23.657.207,33

Participação	(50%)		(9,55%)	(10%)
	7.228.947,99		52.221.128,35	2.365.720,73

1- Absorção do prejuízo de 1997

Total dos lucros disponibilizados: **R\$61.815.797,07.**

Não cabendo agravar a exigência, é de ser mantido o valor lançado pela fiscalização.

5.CSLL sobre lucros apurados antes de 31/12/1999.

A interessada insurgiu-se contra a exigência da CSLL sobre lucros auferidos antes de 31/12/1999, por serem anteriores à MP que instituiu a incidência dessa exação..

A decisão recorrida manteve a exigência ao argumento de que, quando os lucros vieram a se tornar disponíveis, já estava plenamente em vigor a norma que previa a incidência da CSLL.

Em relação a esse ponto da discussão, não obstante meu entendimento pessoal, curvo-me à jurisprudência deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que somente os lucros apurados a partir de 01/10/1999 podem ser tributados pela CSLL, tendo em conta que essa incidência só foi instituída pela MP nº 1.858-6/99.

6- Existência de outros autos de infração tributando os mesmos lucros.;

A interessada alegou que estariam sendo tributados 147,95% dos lucros apurados em 1999 pela FIQ Trading, uma vez que, além do presente auto de infração, teriam sido lavrados outros dois autos de infração em relação às empresas Promon Tecnologia S/A e Promon Engenharia Ltda, que compreenderiam o mesmo valor, assim demonstrado:

Empresa	Processo/Auto de Infração	Percentual (%)
Promon Tecnologia S/A	16327.001652/2001-16	90,00
Promon Engenharia Ltda.	16327.002179/2003-48	47,95
Promon TELECOM (impugnante)	16327.000823/2004-24 (atual)	10,00

O fato é que os lucros da FIQ apurados em 1999 são atribuíveis à *Promon TELECOM* e *Promon Tecnologia*, na proporção de, respectivamente, 10% e 90%. Uma vez que no presente processo estão sendo exigidos tributos incidentes sobre 10% daqueles lucros, eventuais erros na atribuição de lucros de 1999 à *Promon Engenharia* não influenciaram no lançamento agora examinado.

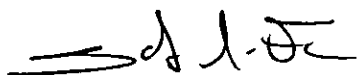
7- Juros de mora

A utilização da Selic para a quantificação dos juros de mora está prevista em lei regularmente inserida no sistema jurídico, não podendo este Colegiado negar-lhe aplicação. A matéria é objeto da Súmula 1º CC nº 4, com o seguinte enunciado: “ *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria*

da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."

Pelo exposto, rejeito a preliminar e dou provimento parcial ao recurso para limitar a incidência da CSLL aos lucros apurados a partir de 01/10/1999.

Sala das Sessões, DF, em 12 de novembro de 2008.



SANDRA MARIA FARONI

