



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

Processo n° 16327.001247/2004-32
Recurso n° 156.056 Voluntário
Matéria IRPJ
Acórdão n° 101-97.032
Sessão de 13 de novembro de 2008
Recorrente BBA CREDITANSTALT FINANÇAS E REPRESENTAÇÕES LTDA.
Recorrida 5ª TURMA/DRJ I EM SÃO PAULO - SP. I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE - APLICAÇÃO DA SÚMULA 1CC Nº 02.

Matéria sumulada de aplicação obrigatória pelo Conselho.

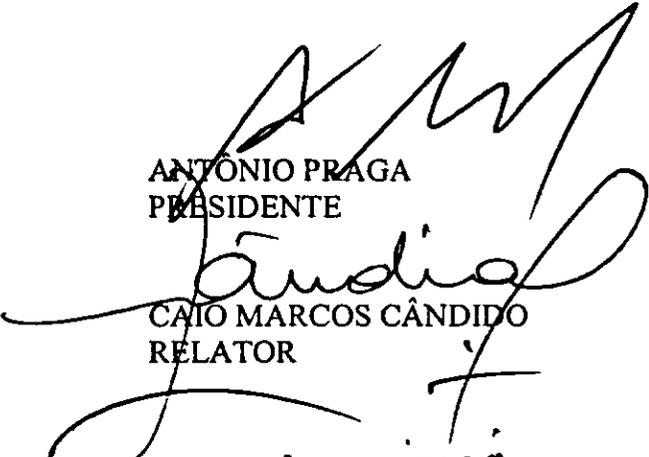
LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO-EMPREGO DO VALOR LUCRO.

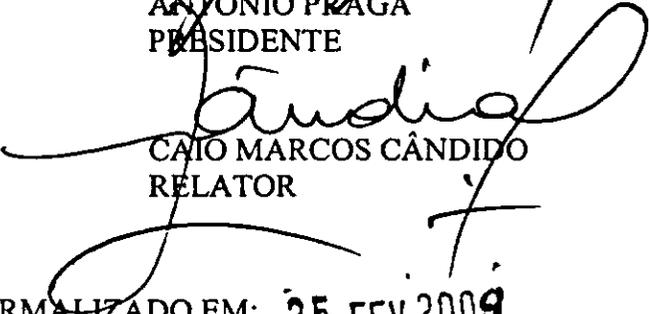
A expressão “o emprego do valor, em favor da beneficiária” contida no artigo 1º, § 2º, “b”, item 4, da Lei 9.532/1997 abrange os casos em que o emprego do valor foi feito pela própria beneficiária. Como regra geral, na utilização de participação societária da controlada que auferiu lucros no exterior, para integralização de capital em outra pessoa jurídica ocorre o “*emprego de valor*” que caracteriza a disponibilização, para fins de tributação, salvo na hipótese em que a tal integralização de quotas se dá na própria controladora da beneficiária e, portanto, detentora, indiretamente, por equivalência patrimonial, dos lucros acumulados na investida estrangeira. Nesse caso, não se configura o “*emprego de valor*” caracterizador da disponibilização

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


CAIO MARCOS CÂNDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Sandra Maria Faroni, José Ricardo da Silva, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior, Aloysio José Percínio da Silva, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente da Câmara) e Antonio Praga (Presidente da Câmara).



Relatório

BBA CREDITANSTALT FINANÇAS E REPRESENTAÇÕES LTDA., pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho em razão do acórdão de lavra da DRJ I em São Paulo - SP nº 6.403, de 20 de janeiro de 2005, que julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 114/119), relativo ao ano-calendário de 1999. Às fls. 123/124 encontra-se o Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do citado auto de infração.

A autuação dá conta do cometimento de infração à legislação tributária consistente na falta de adição ao lucro líquido do ano-calendário de 1999, na determinação do lucro real, dos lucros auferidos no exterior por controlada, conforme a seguinte descrição da autoridade julgadora de primeira instância: a empresa BBA Investimentos e Serviços, incorporada em 27 de dezembro de 2000 pela fiscalizada BBA Creditanstalt Finanças e Representações Ltda., indevidamente não adicionou ao lucro líquido do período para determinação do lucro real, os lucros auferidos por sua controlada (100% do capital social) Nevada Woods, sediada em Montevidéu – Uruguai. Tais lucros foram auferidos no período de 1996 a 28 de fevereiro de 1999 e empregados pela BBA Investimentos em seu próprio favor em 12 de março de 1999, já que nesta data a BBA Investimentos entregou parte de seus ativos, por meio de cisão parcial, incluindo-se o investimento na Nevada Woods SA, a sua controladora que era a fiscalizada e sua sucessora BBA Creditanstalt.

Tendo tomado ciência dos lançamentos em 22 de setembro de 2004, a autuada insurgiu-se contra tais exigências, tendo apresentado impugnação (fls. 127/155) em 22 de outubro de 2004, em que apresentou as seguintes razões de defesa, em resumo de lavra da autoridade julgadora de primeira instância:



5.1. a impugnação apresentada em 22/10/2004 é tempestiva, já que tomou ciência do auto de infração em 22/09/2004 e a contagem do prazo de trinta dias iniciou-se em 23/09/2004;

5.2. o auto de infração é nulo, pois o crédito tributário decorrente dos lucros auferidos no exterior em 1996 e 1997 pela Nevada Woods S.A, já se encontrava decaído no momento do lançamento de IRPJ (22/09/2004), pois a lei vigente e aplicável quanto à tributação destes lucros é o artigo 25 da Lei nº 9.249/1995, que “determinava que os lucros gerados por sociedade controlada no exterior deveriam ser oferecidos à tributação ao final do respectivo ano-calendário, independentemente de tais lucros serem efetivamente disponibilizados”;

5.3. a lei aplicável é a do momento em que os lucros foram gerados e não a do momento em que tais lucros são disponibilizados, conforme se pode depreender dos artigos 654 e 655 do RIR/1999, do Ato Declaratório Normativo nº 49, de 23 de setembro de 1994, (ADN nº 49/1994) e da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça;

5.4. a Lei nº 9.532/1997 somente passou a vigor sobre fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1998 e, desta forma, não poderia atingir lucros gerados no exterior antes deste período;

5.5. já que o recolhimento de IRPJ ocorre independentemente de prévia análise das autoridades fiscais, seu lançamento é por homologação, sujeitando-se ao prazo decadencial previsto no § 4º do artigo 150 do CTN, conforme extensa jurisprudência do Conselho de Contribuintes;

5.6. “mesmo que se considerasse que a base legal para o cômputo do prazo decadencial aplicável ao caso em tela seria o artigo 173, inciso I, do CTN, ainda assim, a exigência fiscal relativa aos lucros auferidos pela Nevada Woods nos anos-calendário de 1996 e 1997 deveria ser cancelada”, já que nesta ótica, o lançamento relativo a fatos geradores ocorridos no período-base de 1997 somente poderia ocorrer até 31/12/2002;

5.7. os lucros gerados pela Nevada Woods nos anos-calendário 1996 e 1997 são objeto de discussão judicial nos autos do Mandado de Segurança nº 2003.61.00.003568-5, no qual a requerente encontra-se beneficiada por decisão liminar favorável à não tributação (documento de fls. 182 a 186), mas a questão de decadência do direito de lançar tais lucros não foi discutida na referida ação mandamental, razão pela qual esta questão deve ser analisada pelo órgão julgador administrativo;

5.8. o auto de infração também é nulo por erro no enquadramento legal, que juntamente com a descrição do fato, são obrigatórios conforme determina o artigo 10 do Decreto nº 70.235/1972, já que o dispositivo invocado pela fiscalização (artigo 1º, inciso b, e § 2º, inciso b, item 4, da Lei nº 9.532/1997) não tem qualquer relação com cisão parcial de sociedade brasileira, pois este ato não representa “o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior”;

5.9. a premissa adotada pela fiscalização é manifestamente equivocada, pois cisão parcial de sociedade, com versão de investimento detido em sociedade controlada no exterior, é ato societário típico que não implica, nem se confunde sob qualquer hipótese, com o emprego de lucros retidos (e não disponibilizados) nessa controlada estrangeira em favor da controladora brasileira;

5.10. apesar dos lucros gerados pela Nevada Woods no exterior nos anos-calendário de 1996 a 2001 serem objeto de discussão judicial nos autos do Mandado de Segurança nº 2003.61.00.003568-5, impetrado em 28/01/2003 pela BBA Trading S.A atual titular do

investimento detido na Nevada Woods e beneficiada por decisão liminar favorável ao seu pleito, esta impugnação deve ser integralmente apreciada, já que nesta ação judicial se discute questão absolutamente diversa, a saber: a ilegalidade do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, e do artigo 7º, § 1º, da Instrução Normativa nº 213, de 07 /10/2002, que determinam a tributação no país de lucros auferidos por meio de controladas no exterior e não disponibilizados à sociedade controladora no Brasil;

5.11. “mesmo com a versão do investimento detido na Nevada Woods para a Requerente, efetuada por meio de cisão parcial da BBA Investimentos, os lucros auferidos pela Nevada Woods nos anos-calendário de 1996, 1997, 1998 e 1999 (até 28.2.1999) permaneceram retidos naquela sociedade no exterior”, conforme demonstrativo de fls. 187;

5.12. como as leis que regulavam a matéria à época dos fatos questionados “não previram a versão de participação societária, decorrente de cisão parcial, como hipótese legal de disponibilização de lucros auferidos por meio de sociedades controladas sediadas no exterior” e estes lucros continuam retidos no exterior na Nevada Woods, a BBA Investimentos não incluiu os valores referentes a estes lucros na apuração de seu lucro real do ano-calendário de 1999;

5.13. a expressão “emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça”, contida no artigo 1º, § 2º, alínea “b”, item 4, da Lei nº 9.532/1997, se refere às hipóteses em que a própria sociedade controlada estrangeira, que auferiu e acumulou os lucros no exterior, emprega estes lucros em favor da beneficiária brasileira, que pode se dar com a aquisição de um bem ou direito no Brasil ou no exterior em nome da sociedade controladora brasileira, com o pagamento de uma obrigação da sociedade brasileira no exterior ou com o aumento de capital da própria sociedade controlada estrangeira;

5.14. pretender o contrário do exposto no subitem anterior é imaginar que o artigo 1º, § 2º, alínea “b”, item 4, da Lei nº 9.532/1997 criou nova hipótese legal de desconsideração da personalidade jurídica das sociedades controladas no exterior com o objetivo de tributar seus lucros no Brasil, o que não é o caso, já que ausentes os pressupostos legais que a autorizariam;

5.15. a Nevada Woods jamais determinou a utilização ou o emprego de qualquer parte do saldo de seus lucros em favor da BBA Investimentos, que foi quem sofreu a cisão parcial, sendo que a participação detida na Nevada Woods constituiu tão somente um dos ativos vertidos para a requerente devido a essa operação de cisão parcial;

5.16. “a cisão parcial de uma sociedade não implica baixa ou alienação de ativos ou de investimentos registrados na contabilidade da empresa cindida”, pois o acervo vertido (no caso, a participação societária detida na Nevada Woods) ao ter sido absorvido pela requerente permaneceu com as mesmas características que possuía quando se encontrava registrado na sociedade cindida;

5.17. se “a versão de participação societária detida em sociedade controlada no exterior, decorrente de cisão parcial da sociedade controladora no Brasil, pudesse ser equiparada ao emprego - em favor da controladora brasileira - dos lucros retidos nessa sociedade estrangeira, resultaria que esses lucros estariam sujeitos a uma dupla tributação no Brasil: (i) uma, no momento da infundada equiparação; e (ii) outra, quando da real disponibilização desses lucros ao novo controlador brasileiro da sociedade estrangeira”, o “que é um evidente absurdo”;

5.18. apesar de o legislador ter tido diversas oportunidades (edições da Lei 9.532/1997, da Lei nº 9.959/2000 e da MP nº 2.158-35/2001) de incluir a alienação ou a

transferência de titularidade a qualquer título (versão de ativos) de participação detida em sociedade estrangeira como hipótese de disponibilização de seus lucros, não o fez pelo fato de que a tributação desses lucros somente pode ocorrer com a sua efetiva disponibilização para a sociedade controladora no Brasil;

5.19. o auto de infração é improcedente e deve ser cancelado, já que não houve a disponibilização dos lucros em comento para a BBA Investimentos e, dessa forma, não se pode falar em adição desses valores ao lucro real daquela sociedade no ano-calendário de 1999;

5.20. a multa de ofício também deve ser cancelada, já que a requerente não cometeu nenhuma infração e o percentual da multa que praticamente se equipara ao valor do imposto (75%), reveste-se de finalidade arrecadadora, na forma de confisco, o que é vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal;

5.21. os juros de mora com base na taxa Selic também devem ser cancelados, já que esta taxa tem natureza remuneratória de títulos, razão pela qual não se pode admitir sua utilização como índice de correção monetária de tributos, o que implica aumento de tributo sem lei que o autorize e resulta na violação ao princípio da estrita legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, conforme a jurisprudência tem reconhecido;

5.22. apesar de a requerente ter incorporado a BBA Investimentos em 27/12/2000 e nos termos do artigo 207, inciso III, do RIR/1999 responder pelos impostos devidos pela empresa sucedida, não está sujeita ao pagamento de multa de ofício de 75%, pois “o artigo 132 do CTN, que é a regra específica aplicável à incorporação de sociedades, estabelece que as empresas incorporadoras não são responsáveis pelas penalidades aplicáveis aos atos praticados pelas sociedades incorporadas”, mas somente em relação aos tributos devidos, que segundo a definição do 3º do mesmo CTN “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa expressar, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”;

5.23. nos termos do artigo 128 do CTN somente a lei pode atribuir responsabilidade pelo pagamento de créditos tributários na condição de contribuinte ou responsável;

5.24. “a doutrina e a jurisprudência administrativa são uníssonas em reconhecer a impossibilidade de exigência das multas sobre as sociedades incorporadoras”, ainda mais no caso em análise em que a lavratura do auto de infração ocorreu após o ato de incorporação; e 5.25. por tudo o que foi exposto está comprovada a improcedência do auto de infração, que deve ser cancelado juntamente com as penalidades aplicadas.

A autoridade julgadora de primeira instância decidiu a questão por meio do acórdão nº 6.403/2005 julgando procedente o lançamento, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 31/12/1999

Ementa: CAPITULAÇÃO LEGAL. INFRAÇÕES ATRIBUÍDAS. CIÊNCIA E DESCRIÇÃO CLARA. CERCEAMENTO DE DEFESA INEXISTENTE.

A ciência à contribuinte de auto de infração acompanhado de Termo de Verificação Fiscal que descreve claramente as infrações que lhe são

atribuídas e as normas legais infringidas, e a inexistência de fato que impeça a atuada de se defender plenamente afastam a caracterização de preterição do direito de defesa e conseqüente nulidade do auto de infração.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. PROCESSO JUDICIAL. PARTES DIFERENTES. INEXISTÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA.

Inexiste concomitância se a pessoa jurídica que propôs ação judicial referente a lucros auferidos no exterior é diversa da pessoa jurídica atuada por não ter oferecido à tributação parte destes mesmos lucros, ainda que a primeira pessoa jurídica seja a atual detentora da empresa estrangeira geradora dos lucros.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 31/12/1999 Ementa: DECADÊNCIA. IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

O direito de a Fazenda Pública lançar de ofício crédito tributário referente a imposto somente decai após o prazo de cinco anos contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

RESPONSABILIDADE DE SUCESSORES. MULTA.

O CTN excepciona a aplicação de penalidade apenas nos casos dos artigos 134 e 138.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA. 75%.

Em lançamento de ofício é devida multa de 75% calculada sobre a totalidade ou diferença do tributo que não foi pago ou recolhido.

CRÉDITO VENCIDO. JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Os créditos tributários vencidos e ainda não pagos devem ser acrescidos de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC).

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Data do fato gerador: 31/12/1999 Ementa: TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. DATA DO FATO GERADOR TRIBUTÁRIO. LUCROS DISPONIBILIZADOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR.

A data do fato gerador do lucro disponibilizado não se confunde com a data do auferimento do lucro.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCRO DISPONIBILIZADO POR CONTROLADA NO EXTERIOR. PAGAMENTO DO LUCRO. EMPREGO DO LUCRO EM FAVOR DA BENEFICIÁRIA. TRANSFERÊNCIA DE CONTROLADA DIRETA NO EXTERIOR PARA PESSOA JURÍDICA CONTROLADORA DIRETA NO PAÍS.

A transferência de controlada no exterior a sócia majoritária da controladora no Brasil, com o objetivo de redução de capital,

configura emprego do valor em favor da beneficiária, caracterizando pagamento de lucro disponibilizado.

O referido acórdão concluiu por manter o lançamento pelas seguintes razões de decidir:

1. que não ocorreu a decadência do direito da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário em relação aos lucros auferidos pela controlada no exterior em 1996 e 1997, tendo em vista que o fato gerador da obrigação tributária só se deu, em conjunto com os lucros auferidos até 28 de fevereiro de 1999, no momento de sua disponibilização, isto é em 28 de fevereiro de 1999, e só em 31 de dezembro de 1999 deveriam ser oferecidos à tributação no Brasil. Tudo na forma do artigo 25 da Lei nº 9.249/1995, regulamentado pelo artigo 2º da Instrução Normativa nº 38/1996.
2. que o prazo decadencial está regulado no artigo 173, I do CTN, portanto o lançamento poderia ter sido efetuado até 31 de dezembro de 2005, tendo sido feito em 22 de setembro de 2004, não houve decadência.
3. que o enquadramento legal do lançamento está correto não havendo que se falar em nulidade do mesmo.
4. que não ocorreu o cerceamento do direito de defesa posto que o Termo de Verificação Fiscal e o auto de infração descrevem claramente a infração tributária que foi atribuída à autuada. Além disso houve apresentação de impugnação em que o sujeito passivo contesta a acusação que lhe é imputada.

No mérito,

5. que ao contrário do que afirma a recorrente, os fatos resultantes da “Alteração de Contrato Social” e no “Protocolo de Cisão Parcial e Justificação da BBA – Investimentos e Serviços Ltda.” configuram a hipótese prevista no item 4, letra “b”, do parágrafo 2º do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997, qual seja: “o emprego do valor em favor da beneficiária em qualquer praça, inclusive no aumento de capital de filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior”, o que restou provado pelos documentos de fls. 13/38 pela transferência da totalidade da participação da BBA Investimentos na Nevada Woods, incluindo os lucros auferidos no período de 1996 a fevereiro de 1999, para o cancelamento das quotas da BBA Investimento de propriedade da BBA Creditanstalt.
6. que a palavra transferência, origem das palavras “transferidos” e transferidas” utilizadas no Protocolo de Cisão Parcial, possui o mesmo significado da palavra alienação, utilizada na legislação.
7. que “em resumo: a transferência do controle acionário da controlada direta no exterior aos sócios da controladora, a título de versão de patrimônio para cancelamento de quotas, configura emprego do valor em favor da beneficiária, caracterizando pagamento do lucro disponibilizado, e não, como afirma a impugnante, desconsideração da personalidade jurídica de sociedade controlada no exterior. Desta forma, os argumentos que contestam a relação entre fato e norma, inclusive quanto ao erro no enquadramento legal, são improcedentes”.

8. que o fato dos lucros permanecerem retidos no exterior não afasta a imputação de sua disponibilização, o que retira qualquer possibilidade de tributação dos mesmos lucros quando estes ingressarem no Brasil em favor da empresa brasileira.
9. reafirma a legalidade da aplicação da multa moratório no percentual de 75% e dos juros moratórios com base na taxa SELIC.
10. após análise das questões relativas à responsabilidade pelo crédito tributário conclui que a multa moratória pode e deve ser exigida do sucessor por incorporação.

Cientificado da decisão de primeira instância em 24 de março de 2006, irresignado pela manutenção do lançamento, o sujeito passivo apresentou em 25 de abril de 2006 o recurso voluntário de fls. 222/260, em que re-apresenta suas razões de defesa, inovando no que se segue:

1. que a autoridade julgadora de primeira instância inovou ao acrescentar conceitos da IN SRF nº 38/1996 no seu julgamento posto que tal normativa não consta da capitulação legal na qual se baseou a autuação fiscal. Afirma ainda que a IN 38 teria inovado indevidamente em relação ao texto legal de regência.
2. que a Lei nº 9.249/1995 implementou a seguinte sistemática:
 - a. as controladas sediadas no exterior deveriam apurar os lucros existentes em 31 de dezembro de cada ano; e
 - b. os lucros deveriam ser adicionados na determinação do lucro real da pessoa jurídica controladora sediada no Brasil, neste mesmo dia.
3. Pelo quê se verifica que não era necessária a menção expressa em lei de que os lucros auferidos no exterior fossem apurados no mesmo ano em que auferidos.
4. Que o fato gerador, no regime da Lei nº 9.532/1997, incidente sobre o lucro apurado no exterior por pessoa controlada de pessoa jurídica no Brasil, ocorria em 31 de dezembro de cada ano-calendário, de forma que teria ocorrido a decadência em relação aos lucros auferidos nos anos-calendário de 1996 e 1997.
5. faz juntar limiar em Mandado de Segurança nº 2003.61.00.003568-5, em que é impetrante BBA Trading SA, no qual se discute a tributação dos lucros no exterior com base no artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001.
6. que a autoridade julgadora de primeira instância caiu em evidente contradição. Ao mesmo tempo em que o julgador alega não haver desconsideração da personalidade jurídica da sociedade controlada no exterior, na ausência de uma norma que tipifique os atos praticados pela BBA Finanças como hipótese de disponibilização dos lucros auferidos por controlada no exterior, alega que a cisão parcial em questão teria implicado no emprego dos lucros em favor da beneficiária.
7. afirma que a hipótese de “emprego de valor” não pode ser utilizada para tributar situações tão distintas como a versão de participação societária em uma operação e cisão parcial.

8. que a cisão parcial de uma sociedade não implica baixa ou alienação de ativos ou de investimentos registrados na contabilidade da empresa cindida.
9. Que a operação em exame diz respeito à versão de um dos ativos da BBA Investimentos (a participação societária detida na Nevada Woods) para a BBA Finanças, não havendo portanto qualquer relação entre a versão da participação societária detida em sociedade estrangeira, no âmbito de uma cisão parcial, com um eventual emprego dos lucros retidos nessa mesma sociedade.
10. que os lucros em discussão jamais foram disponibilizados a qualquer sociedade brasileira que a tenha controlado a Nevada Woods.
11. que a Lei não elegeu qualquer hipótese de transferência de titularidade de participação societária como hipótese de disponibilização de lucros.
12. que a IN SRF nº 38/1996 não poderia inovar em relação à lei de regência, sobre regras de tributação de lucros no exterior.
13. que nenhuma das normas legais que ingressaram no ordenamento jurídico pátrio e que tratam da tributação de lucros no exterior convalidou a situação de alienação de participações societárias detida em sociedade controlada no exterior como hipóteses de disponibilização de lucros para pessoa jurídica brasileira.
14. Reafirma a abusividade da multa de ofício e dos juros de mora aplicados.
15. reafirmou, ainda, a impossibilidade de exigência de multa de ofício em sociedade sucessora por atos praticados pela sucedida.

É o relatório. Passo a seguir ao voto.

Voto

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 09, de 05 de junho de 2007, dispensou a exigência de arrolamento de bens e direitos como condição para o seguimento do recurso voluntário.

Trata os presentes autos de lançamento do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, do ano-calendário de 1999, que teve por base a falta de adição ao lucro líquido do período na determinação do lucro real da sociedade domiciliada no Brasil, de lucros auferidos no exterior por sociedade controlada (Nevada Woods).

Os lucros foram auferidos por sociedade controlada no exterior no período de 1996 a 28 de fevereiro de 1999.

A recorrente sucedeu a BBA Finanças que detinha 99,99% do capital social de BBA Investimentos, esta, por sua vez, detinha 100% do capital social da Nevada Woods, pessoa jurídica localizada em Montevidéu – Uruguai.

Em 12 de março de 1999 a BBA Investimentos sofreu cisão parcial, em função da qual a BBA Finanças (posteriormente sucedida pela recorrente) recebeu parte de seus ativos, inclusive 100% do capital social de Nevada Woods. Neste momento, entendeu a fiscalização que os lucros auferidos no exterior por Nevada Woods foram disponibilizados à controladora no país, com base no artigo 1º inciso “b”, item 4 e parágrafo 2º, inciso “b” do artigo 25 da Lei nº 9.249/1995.

Inicialmente cabe afirmar em relação a todas as alegações de ilegalidade ou de inconstitucionalidade presentes no recurso voluntário interposto, inclusive aquelas referentes a possíveis transgressões das regras legais que apresentam os Princípios Constitucionais, de que o Conselho de Contribuintes, órgão administrativo de julgamento do Ministério da Fazenda, não detém competência para o afastamento de dispositivo legal, regularmente inserido no ordenamento jurídico brasileiro, sob a alegação de ilegalidade ou de inconstitucionalidade. Tal competência é privativa do Poder Judiciário, conforme determina a Constituição da República em seu artigo 102, I, “a”.

Tal matéria encontra-se sumulada pelo Primeiro Conselho de contribuintes, por meio da Súmula nº 02:

Súmula 1ª CC nº 2: O Primeiro Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

A discussão central do recurso voluntário ora analisado recai sobre o conceito de disponibilização e sobre a existência, no caso concreto, de fato jurídico que se subsuma a tal conceito. Ou seja, cabe verificar se a transferência da titularidade da participação societária da Nevada Woods para a controladora da sucessora da recorrente corresponde a uma das hipóteses de disponibilização à pessoa jurídica domiciliada no Brasil dos lucros auferidos por controlada no exterior.

A recorrente afirma que no caso não houve disponibilização de lucros com a transferência da participação na controlada no exterior por não ter havido o emprego do valor dos lucros em benefício da recorrente, já que os lucros permaneceram na sociedade no exterior, após a cisão parcial.

A autoridade julgadora de primeira instância entendeu que a transferência do controle acionário da controlada direta no exterior aos sócios da controladora, a título de versão de patrimônio para cancelamento de quotas, configura emprego do valor em favor da beneficiária, caracterizando pagamento do lucro disponibilizado, e não, como afirma a impugnante, desconsideração da personalidade jurídica de sociedade controlada no exterior. Desta forma, os argumentos que contestam a relação entre fato e norma, inclusive quanto ao erro no enquadramento legal, são improcedentes.

Como regra geral esta E. Primeira Câmara tem entendido que a alienação de quotas de participação societária ou sua utilização para integralização de capital em outra pessoa jurídica implica na disponibilização, do lucro auferido por controlada no exterior, a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

De acordo com o disposto no artigo 25 da Lei nº 9.249/1995, 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.

A matéria foi disciplinada pela Instrução Normativa nº 38/1996 que estabeleceu o momento no qual se considerariam disponibilizados aqueles lucros, *verbis*:

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.

§ 1º Consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:

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

II - pago o lucro, quando ocorrer:

a) o crédito do valor em conta bancária em favor da matriz, controladora ou coligada, domiciliada no Brasil;

- b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;*
- c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;*
- d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior.*

Tal entendimento foi corroborado pelo dispositivo do parágrafo 1º do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997 quando estabeleceu que os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas seriam adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tivessem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Da exegese dos dispositivos apresentados vê-se que a matéria tributável é o lucro auferido no exterior por sociedade domiciliada no Brasil, por intermédio de suas sucursais, filiais, controladas ou coligadas, que sejam disponibilizados àquela (artigo 2º). Os lucros serão considerados disponibilizados, no caso de pessoa jurídica controlada, na data do pagamento (parágrafo 1º). O inciso II do parágrafo 2º do citado artigo, cria uma presunção de que o lucro será considerado pago, quando ocorrido o emprego do valor em favor da beneficiária (letra “d”).

Aqui se faz necessário um parêntese para analisar duas questões trazidas no recurso alusivas à IN SRF nº 38/1996: 1) que a IN não estaria entre as normas elencadas na capitulação legal utilizada pelo agente fiscal; e 2) que a IN estaria inovando o ordenamento jurídico, criando hipóteses de disponibilização não contida na lei, o que seria eivaria de nulidade o lançamento. 

Quando à primeira questão vê-se no enquadramento legal do auto de infração (fls. 117) a indicação dos parágrafos 2º e 3º do artigo 25 da Lei nº 9.249/1995, dispositivo este que restou regulamentado pela citada IN 38/1996, conforme se pode observar no contexto dos dispositivos nela indicados.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso das suas atribuições e tendo em vista o que dispõem o art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN) e os artigos 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. (grifei)

Outrossim, a jurisprudência pacífica no Conselho de Contribuintes é que o sujeito passivo se defende do fato que a ele é imputado e não do enquadramento legal proposto pela autoridade tributária. Neste contexto o Termo de Verificação Fiscal de fls. 123 é claro ao descrever o fato que se subsume à hipótese de disponibilização dos lucros que deu supedâneo à autuação, a qual se subsume perfeitamente ao dispositivo da IN 38/1996, conforme visto.

Quanto ao segundo aspecto, que dá conta de que a IN SRF teria inovado o ordenamento jurídico, criando hipóteses de disponibilização não contida na lei, não entendo assim.

A IN SRF 38/1996 não inova o mundo jurídico de maneira a criar regra onde a lei não criou. É norma de integração, que vem regulamentar o artigo 25 da Lei nº 9.249/1995,

da qual dá uma interpretação conforme a Constituição da República. Não há nisso qualquer ilegalidade a ser sanada.

Voltando ao ponto controverso, à luz dos dispositivos supra citados, não resta dúvida de que ao receber a participação societária de empresa controlada indireta no exterior a controladora brasileira teria se beneficiado do valor dos lucros auferidos por aquela.

Reproduzo neste passo parte do voto condutor da decisão vergastada por traduzir perfeitamente o fato em questão:

Como se vê, não se trata apenas de cisão parcial de BBA Investimentos e Serviços Ltda., com transferência total do controle de empresa sediada no exterior, mas, sim, do fato de que com tal transferência se deu a disponibilização do lucro de Nevada Woods para a sua controladora integral (BBA Investimentos), pois esta empregou o respectivo valor dos lucros em seu favor (beneficiária em qualquer praça) ao cancelar parte de suas quotas com os lucros auferidos pela Nevada Woods. Dito de outra forma: os lucros auferidos pela Nevada Woods permitiram que a BBA Investimentos deixasse de cindir outra parcela de seu patrimônio para transferi-la a sua controladora. Desta forma, não há como negar que houve o emprego dos lucros auferidos no exterior em favor da controladora brasileira.

Portanto, a disponibilização dos lucros teria se dado na data da cisão parcial que resultou na versão da participação societária à controladora no Brasil (fevereiro de 1999), pelo que deveriam se adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro daquele ano-calendário. No entanto, há um aspecto especial a ser levado em conta nos presentes autos.

Conforme visto, a participação societária da BBA Investimentos em Nevada Woods foi utilizada para a integralização de quotas de capital em pessoa jurídica (BBA Finanças) controladora daquela (por já deter 100% da participação societária desta).

Neste ponto reproduzo excerto de lavra da Conselheira Sandra Maria Faroni, nos autos do recurso voluntário nº 154.672, em que trata do tema:

A interpretação até agora dada por esta Câmara foi no sentido de que o ato da transferência da participação societária estaria compreendido na situação de emprego do valor. O raciocínio que conduziu a esse entendimento foi o seguinte:

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), 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 há 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 identifico nenhuma. Nos debates travados na última sessão, 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, oculto) 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.

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, 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) Em caso de incorporação da investidora também ocorre a realização do investimento (e, por consequência dos lucros a ele correspondente), uma vez que o patrimônio líquido da sociedade incorporada, devidamente avaliado por peritos (e, portanto, impressionado pelos lucros acumulados), é vertido para a incorporadora.

O art. 227 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), define:.

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

Da interpretação deste dispositivo de lei, fica clara a idéia de que na incorporação a sucessão universal ocorre através de transferência de patrimônios líquidos, que é feita a título de contribuição para a formação do capital da sociedade resultante.

A incorporação representa o aumento de capital da sociedade incorporadora, mediante a versão do patrimônio líquido da sociedade incorporada e sua conseqüente extinção, e que segue a regra geral sobre formação e aumento de capital, com vistas a que os sócios/acionistas da incorporada recebam a contrapartida no capital da incorporadora.

Com a incorporação, a sociedade incorporada deixa de existir, e a extinção de uma sociedade pressupõe sua liquidação (realização do ativo, pagamento do passivo e rateio do patrimônio líquido entre os sócios). Assim, na incorporação ocorre a realização do ativo da incorporada, onde está compreendido o investimento de que se trata (afetado pelos lucros acumulados na investida).

A operação de incorporação tem como fundamento a venda, por parte dos sócios/acionistas da incorporada, de parcela de seu patrimônio aos sócios/acionistas da incorporadora e a compra, com o valor da venda, de parte do patrimônio da incorporadora.

Se a incorporadora já é sócia/acionista da incorporada, já detém, ela, parcela do patrimônio da incorporada. Por conseguinte, em relação a essa parcela, as figuras alienante e adquirente se confundem: A alienante (incorporadora, na qualidade de sócia/acionista da incorporada) estaria alienando aos seus próprios sócios/acionistas parcela do patrimônio que possuía na incorporada (e que, indiretamente, já pertencia aos seus sócios/acionistas) e esses com o valor da venda, comprariam parte do patrimônio da incorporadora, que já lhes pertencia.

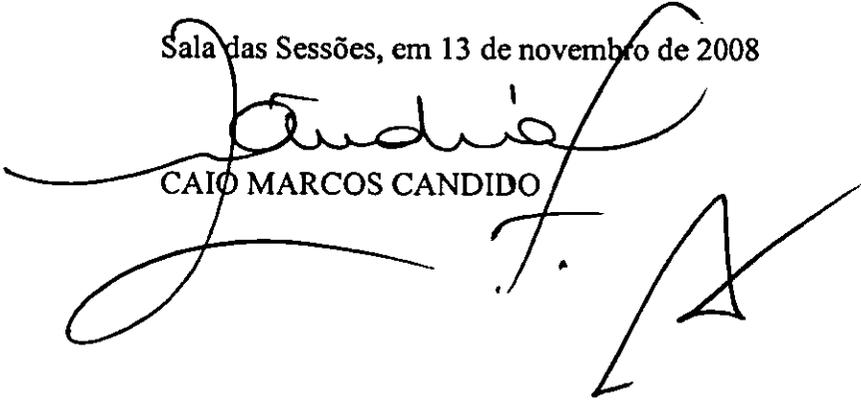
Portanto, como regra geral, na incorporação ocorre o "emprego de valor" que caracteriza a disponibilização, para fins de tributação. Todavia, quando a incorporadora é sócia/acionista da incorporada e,

portanto, detentora, de parcela dos lucros acumulados na investida estrangeira, em relação a essa parcela, não se configura o "emprego de valor" caracterizador da disponibilização.

O mesmo raciocínio se aplica ao caso sob análise, tendo em vista que a integralização de quotas de capital se deu em pessoa jurídica que detinha 99,99% do capital da beneficiária e, portanto, já era detentora indireta, por meio da equivalência patrimonial, dos lucros auferidos pela controlada indireta no exterior.

Pelo exposto, DOU provimento ao recurso voluntário, deixando de analisar as questões preliminares suscitadas.

Sala das Sessões, em 13 de novembro de 2008


CAIO MARCOS CANDIDO