



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Recurso nº. : 146.563
Matéria: : IRPJ- ano-calendário: 1999
Recorrente : COFAP Fabricadora de Peças Ltda.
Recorrida : 4ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo
Sessão de : 27 de abril de 2006
Acórdão nº. : 101-95.500

DECADÊNCIA - LUCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS EM 1996 E 1997 – LEI 9.249/95 – ALTERAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PELA IN SRF 38/96 – IMPOSSIBILIDADE – Antes do advento da Lei 9.532/97, o regime de tributação dos lucros de filiais, controladas e coligadas no exterior observava o momento em que tais lucros eram auferidos, não havendo na Lei 9.249/95 qualquer elemento que considerasse a efetiva disponibilização como componente temporal da hipótese de incidência. Os lucros auferidos durante os anos-calendário de 1996 e 1997 deveriam ser adicionados em 31 de dezembro de cada ano, na proporção da participação societária, e não pelo montante efetivamente disponibilizado a posteriori. O lançamento de ofício deve, portanto, reportar-se a 31 de dezembro de cada ano como data do fato gerador, e se realizado após cinco anos, caduco estará o direito do fisco de constituir o crédito tributário.

LEI 9.532/97 - TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCRO DISPONIBILIZADO. FATO GERADOR. PAGAMENTO DO LUCRO. ENTREGA, A QUALQUER TÍTULO, A REPRESENTANTE DA BENEFICIÁRIA. AUMENTO DE CAPITAL DE CONTROLADA NO BRASIL. TRANSFERÊNCIA DAS CONTROLADAS NO EXTERIOR EM TROCA DE QUOTAS DE CONTROLADA NO PAÍS. Aumento de capital de controlada direta no Brasil por meio de transferência do controle de empresas no exterior em troca de quotas de capital configura pagamento do lucro da controlada no exterior, caracterizado pela entrega do lucro, a qualquer título, a representante da beneficiária, constituindo, assim, disponibilização de lucro.

A disponibilização ficta prevista no § 2º do art. 1º da Lei 9.532/97 caracteriza pagamentos de dividendos. O artigo de regência dos acordos internacionais firmados com a Alemanha e com a Argentina é o art.10. Nesse caso, os tratados prevêm que a tributação será pelo Estado de

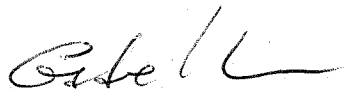
Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

residência do investidor (no caso, o Brasil), admitindo a tributação também pelo outro Estado.

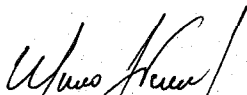
Preliminar de decadência parcialmente acolhida
Recurso voluntário negado quanto ao mérito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por Cofap Fabricadora de Peças Ltda..

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do lançamento apenas em relação aos lucros das controladas apurados nos anos de 1996 e 1997, vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora), Paulo Roberto Cortez e Caio Marcos Cândido que rejeitaram essa preliminar e Sebastião Rodrigues Cabral que a acolheu integralmente e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral que deu provimento ao recurso.



MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE



MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 07 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento o Conselheiro VALMIR SANDR.
Ausente o Conselheiro HELCIO HONDA.

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

Recurso nº. : 146.563
Recorrente : COFAP Fabricadora de Peças Ltda.

RELATÓRIO

Em 28 de outubro de 2004 Cofap Fabricadora de Peças Ltda. foi intimada de auto de infração para exigência de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) do ano-calendário de 1999.

Consta do Termo de Verificação Fiscal de fls. 116 a 123 que:

- Em 29/01/99 foi aprovada subscrição de 95.575.960 quotas de capital emitidas por sua controlada direta COFAP ANÉIS LTDA., pelo aumento do capital social. Essas quotas foram integralizadas mediante a conferência, por parte da fiscalizada, de ativos e passivos vinculados à fabricação e comercialização de anéis de motores, no valor de R\$ 95.575.960,00.
- Em 20/03/99 houve nova alteração contratual da COFAP ANÉIS LTDA., para definir novo aumento de capital social, de R\$ 18.218.040,00, em vista da transferência do resultado líquido das variações patrimoniais constatadas em decorrência do previsto no ato societário de 29/01/99, com a conseqüente emissão de 18.218.040 quotas em favor da controladora COFAP COMPANHIA FABRICADORA DE PEÇAS.
- Entre os ativos transferidos para a COFAP ANÉIS LTDA. constam os investimentos em três controladas no exterior, a saber: COFAP GMBH (Alemanha), CONAP AUTOPARTES SA (Argentina), e COFAP SA (Uruguai).
- A operação de aumento de capital da COFAP ANÉIS LTDA., por versão de parcela do patrimônio da fiscalizada, sob a forma de conferência de bens para aporte de capital, implicou a transferência da participação societária e do controle sobre as empresas no exterior, da fiscalizada para a COFAP ANÉIS LTDA., em troca das quotas desta, no valor do patrimônio vertido.
- Essa troca de patrimônio por quotas configura hipótese de pagamento de lucros disponibilizados, nos termos do item 4, da alínea "b", do § 2º, do art. 1º, da Lei n.º 9.532/97, vez que houve emprego do valor dos lucros auferidos



Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

no exterior em favor da beneficiária (controladora que cedeu as participações no exterior).

- Tais lucros são os apurados no exterior desde 01/01/96 até o mês de janeiro de 1999, antes de descontado o tributo pago no país de origem, nos termos do § 9º (entenda-se: do art. 1º), da IN SRF n.º 38/96, pois para que o crédito do imposto de renda pago no exterior - de que trata o art. 26 da Lei n.º 9.249/95 - pudesse ser aproveitado, os lucros auferidos no exterior deveriam ter sido computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração, conforme determinam os §§ 4º e 5º, do art. 1º da Lei n.º 9.532/97.
- Esses lucros, na moeda original, conforme balanços, demonstrativos de resultado e planilhas entregues pelo contribuinte, foram convertidos pelo câmbio de 29/01/99, nos moldes do art. 143 do CTN, e totalizam R\$ 15.440.007,66 (Uruguai), R\$ 1.546.696,38 (Alemanha), e R\$ 4.524.163,67 (Argentina), conforme demonstrativos por períodos, de cada empresa no exterior (fls. 119 e 120).
- Respondem solidariamente pelo crédito tributário, nos termos do inciso II, do parágrafo único, e do inciso III, do art. 207, do RIR/99, art. 132 do CTN, Decreto-lei n.º 1.597/77, art. 5º e § 1º, o interessado e as sociedades que absorveram parcela do seu patrimônio, a saber: (a) Mahle Componentes de Motores do Brasil Ltda., CNPJ 03.002.935/0001-03; e (b) Magneti Marelli Cofap Companhia Fabricadora de Peças, CNPJ 02.865.246/0001-51, que incorporou a Cofap Companhia Fabricadora de Componentes, CNPJ 03.210.469/0001-43, a 03/11/1999.

A fiscalização lavrou Auto de Infração de **IRPJ**, após compensar prejuízos fiscais, com fundamentação legal na Lei n.º 9.249/95, e no art. 1º, "caput", e §§ 1º e 2º, da Lei n.º 9.532/97, arts. 249, inciso II, e 394, ambos do RIR/99, e art. 143 do CTN (fls. 108 a 113).

Cópias do Termo de Verificação e do Auto de Infração foram entregues, na mesma data da lavratura, aos representantes dos responsáveis solidários (fls. 124 a 156) e o formulário FAPLI foi emitido (fl. 177).

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

A empresa apresentou impugnação acostando, entre outros documentos, cópia de sua DIPJ referente ao ano-calendário de 1998 (Anexo I/II) e cópia da DIPJ da COFAP ANÉIS LTDA., referente ao ano-calendário de 1999, relativa à sua incorporação (Anexo II/II).

Preliminarmente, suscita a decadência, alegando que o marco inicial da contagem é a data da cisão parcial, nos termos do art. 235 e § 1º do RIR/99, ou seja, 30/07/1999, e o direito de lançar teria decaído em 30/07/2004. Sustenta a não ocorrência do fato gerador de “disponibilização dos lucros das empresas residentes no exterior para” si ou para a COFAP ANÉIS, pois os lucros gerados nas controladas no exterior nelas permaneceram e assim continuaram, corretamente refletidos na contabilidade das controladas no exterior e da própria COFAP ANÉIS, conforme demonstram as cópias das demonstrações financeiras das controladas no exterior, da sua DIPJ e da DIPJ da COFAP ANÉIS.

Afirma que “a fiscalização ... utilizou-se de dados de outro contribuinte, que não ela própria, para apurar os valores lançados, ... principalmente aqueles relativos aos lucros auferidos pelas coligadas no exterior. Referidos valores, no entanto, não guardam consonância com os constantes da contabilidade da Suplicante, conforme demonstrado ... em anexo”.

Diz que não houve “qualquer forma de pagamento, emprego, entrega, remessa ou crédito dos lucros ...” em tela, pelas controladas no exterior, em seu favor, ou em favor da COFAP ANÉIS, nos termos do § 2º, do art. 25, da Lei n.º 9.249/95 e dos §§ 1º e 2º, do art. 1º, da Lei n.º 9.532/97.

Analisa os dispositivos legais que tratam da matéria e conclui que:

- (a) “a integralização de capital de empresa nacional através de transferência da participação detida, por sua controladora, em outras controladas no exterior não tem força para alcançar lucros auferidos por essas mesmas controladas anteriormente à sua efetiva disponibilização (pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa)”;
- (b) o aporte de capital em controlada domiciliada no Brasil não se encontra dentre as situações elencadas pela legislação, que “contemplou apenas o aporte de capital da controlada ou coligada no exterior ...”;
- (c) enquanto não ocorrer a efetiva disponibilização, por meio de sua distribuição (pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa), não há fato gerador.

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

Sustenta que os significados jurídicos do verbo “empregar” e do substantivo “pagamento” demonstram que o ato e o fato não se aplicam ao caso, pois não houve a transferência dos lucros auferidos no exterior em seu benefício ou em benefício da COFAP ANÉIS, de forma que tais lucros permaneceram incólumes durante 1999.

Pondera que a integralização de capital não constitui “emprego” ou “pagamento” de lucros, pois “emprego” pressupõe aplicação ou uso efetivo dos lucros e “pagamento”, por seu turno, pressupõe entrega efetiva dos lucros com extinção da obrigação, o que não ocorreu neste caso.

Argumenta que a fiscalização alterou, ampliando indevidamente os conceitos de “pagamento” e “emprego”, de forma a alargar a regra-matriz de incidência, criando verdadeira ficção, o que é vedado no Direito Tributário.

Conclui que não ocorreu o fato gerador, pois não houve: (a) utilização dos lucros das controladas no exterior; (b) alteração na forma de contabilização dos lucros das controladas no exterior; (c) aumento do capital social das controladas no exterior.

Assegura que “mesmo tendo ocorrido a transferência de controle das coligadas no exterior, não se pode afirmar que houve o pagamento dos lucros ... à sua controladora ...”, por falta de previsão legal. E que, enquanto mantido na titularidade da controlada no exterior, como neste caso - até eventual remessa, entrega, emprego, pagamento ou crédito - o lucro auferido não é alcançável pela legislação brasileira, seja na controlada lá domiciliada, seja na controladora aqui domiciliada, pois o lucro não lhe pertence, não foi por ela produzido ou percebido, e não é por ela titulado.

Invoca o princípio da anterioridade para sustentar que somente os lucros auferidos e disponibilizados após 01/01/1998 são tributáveis, nos termos do art. 1º da Lei n.º 9.532/97, visto que a IN SRF n.º 38/96 criou hipótese de incidência (lucro disponibilizado) sem amparo legal, pois a Lei n.º 9.249/95 tributava apenas lucros auferidos.

Sustenta que “... o fisco brasileiro não poderá exigir o imposto de renda incidente sobre rendimentos qualificados como ‘lucros de empresas’ na sistemática de tais convenções internacionais, mas apenas e tão-somente de

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

dividendos.”, nos termos do art. 7º, item 1, art. 5º, itens 1 e 6, e art. 10, item 1, dos tratados com a Alemanha e a Argentina, para evitar a bi-tributação.

Esclarece que o Brasil não pode tributar os lucros em tela, “em razão de que só lhe é permitido tributar estabelecimentos permanentes no exterior e não entidades com personalidade jurídica própria, existentes em outros Estados, como as controladas.”, de forma que o Brasil não pode arrogar-se “de uma competência tributária cumulativa, quando o tratado é expresso em atribuir ao Estado de domicílio da controlada no exterior uma competência tributária exclusiva.”.

Diz que “Enquanto mantido na titularidade da pessoa domiciliada no exterior (até eventual - não necessária - deliberação societária tendente à sua distribuição aos sócios), o resultado ou o lucro de controlada ou coligada não é alcançável pela legislação tributária brasileira.” Dessa forma, mesmo que tivesse ocorrido a situação do item 4, da letra “b”, do § 2º, do art. 1º, da Lei n.º 9.532/97, a exigência não seria cabível, nos termos do art. 98 do CTN, de forma que os lucros das empresas na Alemanha e na Argentina só podem ser tributados após terem sido distribuídos, pois somente a tributação de dividendos seria admitida pelos acordos.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo rejeitou as preliminares e deu provimento parcial ao recurso apenas para deferir o pleito de aplicação de proporcionalidade das receitas, em vista do adicional de 4% que passou a vigorar a partir de 01/05/99, conforme Acórdão nº 6.818, de 07 de abril de 2005, cuja ementa tem a seguinte dicção:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999

Ementa: DECADÊNCIA. DATA DE INÍCIO DA CONTAGEM. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

A ausência de pagamento antecipado desloca o início da contagem de prazo para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Preliminar indeferida.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. TRATADOS INTERNACIONAIS. ALEMANHA. ARGENTINA.

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

Os acordos para evitar a bitributação não impedem que os lucros sejam tributados em ambos os países signatários, mas, sim, apenas admitem a compensação do imposto pago no outro País, desde que obedecidas as restrições da legislação tributária.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1999

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCROS DISPONIBILIZADOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR.

A instância administrativa não se manifesta a respeito de suposta inconstitucionalidadee/ou ilegalidade da legislação tributária. Preliminar indeferida.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCRO DISPONIBILIZADO. FATO GERADOR. PAGAMENTO DO LUCRO. ENTREGA, A QUALQUER TÍTULO, A REPRESENTANTE DA BENEFICIÁRIA. AUMENTO DE CAPITAL DE CONTROLADA NO BRASIL. TRANSFERÊNCIA DAS CONTROLADAS NO EXTERIOR EM TROCA DE QUOTAS DE CONTROLADA NO PAÍS.

Aumento de capital de controlada direta no Brasil por meio de transferência do controle de empresas no exterior em troca de quotas de capital configura pagamento do lucro da controlada no exterior, caracterizado pela entrega do lucro, a qualquer título, a representante da beneficiária, constituindo, assim, disponibilização de lucro.

POSTERGAÇÃO.

Não há evidência de postergação,

Lançamento Procedente.

Ciente da decisão, a empresa ingressou com recurso a este Conselho no qual reedita todos os argumentos trazidos com a impugnação e refuta, especificamente, o argumento utilizado pela decisão de primeira instância para

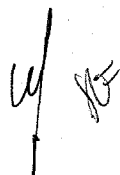
Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

afastar a decadência, de que o fato de não ter ocorrido pagamento remete o termo inicial da contagem para o artigo 173, I.

Esclarece que, a despeito de ter sido prorrogado o prazo de entrega da DIPJ relativa aos eventos de cisão, fusão ou incorporação ocorridos nos meses de julho e agosto de 1999 para o dia 29/10/99, nos termos da IN SRF nº 118/99, o imposto de renda apurado no período de 01.01.99 a 30.07.99 foi inicialmente compensado pela Recorrente com prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores no prazo determinado pelo art. 235 do RIR/99, ou seja, em 31.09.99, e, posteriormente, em 31.08.99, depositado judicialmente nos autos da Medida Cautelar nº 96.0027548-3, ajuizada perante a 5ª Vara da Justiça Federal em São Paulo, naquilo que excedeu o limite de 30%, em virtude de decisão prolatada pelo TRF 3ª Região.

Pondera que, diferentemente das afirmações da decisão recorrida, a extinção do crédito tributário, no presente caso, se deu por meio da compensação integral dos prejuízos fiscais acumulados pela Recorrente, realizada em 31.09.99, que é o prazo previsto no art. 861 do RIR/99 para a satisfação do imposto correspondente.

É o relatório



Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

VOTO VENCIDO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

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

A Recorrente suscitou, desde a primeira instância, a preliminar de decadência, argumentando que o marco inicial para a contagem de prazo seria o dia 30.07.99, data de sua cisão parcial.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o termo inicial para contagem do prazo de decadência é a data da ocorrência do fato gerador.

De acordo com a fiscalização, em 20/03/99, ao integralizar o aumento de capital da Cofap Anéis Ltda. mediante transferência de investimentos em três controladas no exterior, a Recorrente transferiu a participação societária e controle dessas empresas em troca de quotas da Cofap Anéis, tendo restado configurada a hipótese de pagamento de lucros disponibilizados, nos termos do item 4, da alínea "b", do § 2º, do art. 1º, da Lei n.º 9.532/97, vez que houve emprego do valor dos lucros auferidos no exterior em favor da beneficiária (controladora que cedeu as participações no exterior). Esses lucros empregados são os apurados no exterior desde 01/01/96 até o mês de janeiro de 1999.

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.

A matéria foi disciplinada pela Instrução Normativa nº 38/96 que, dando-lhe uma interpretação conforme a Constituição, estabeleceu:

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.

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

§ 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.

Registro que não concordo com a manifestação da Recorrente no sentido de inconstitucionalidade da IN 38/96, que teria criado hipóteses de incidência tributária sem amparo legal. Reafirmo meu entendimento de que a IN SRF nº 38/96 não pode ser entendida como "ilegal", mas como norma de integração, que veio disciplinar a lei, numa interpretação "conforme" 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, 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. Na vigência da Lei 9.532/97 a ocorrência do fato gerador permaneceu a mesma, por força do disposto no seu art. 1º e § 1º.

Se o fato gerador sempre foi o pagamento ou crédito (conforme definido na IN 38/96 e na Lei 9.532/97), o que se tributa são dividendos¹. E por

¹ Na acepção ampla de rendimentos oriundos de uma participação societária nos lucros de sociedades de capitais.

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

determinação legal, qualquer que seja a opção de pagamento do IRPJ pelo 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 em favor da investidora.

No caso, os lucros teriam sido disponibilizados para a Recorrente em 20 de março de 1999.

Note-se que a data da cisão não serve de marco para a contagem da decadência porque não ocorreu cisão total, mas sim, cisão parcial. E anteriormente à vigência da MP 1.158-35/2002, a única exceção à data de 31 de dezembro² como a de ocorrência do fato gerador ocorria apenas nos casos de extinção da pessoa jurídica, conforme previsto no inciso III do 3º do art. 25 da Lei 9.249/95. No caso, por ter ocorrido cisão parcial, a empresa não se extinguiu em 30 de julho de 1999.

Dessa forma, o fato gerador ocorreu em 31 de dezembro de 1999. Uma vez que o auto de infração se aperfeiçoou em 28 de outubro de 2004, o lançamento não se encontra atingido pela decadência.

Rejeito a preliminar.

Passando ao mérito, registro que os argumentos relacionados com a inconstitucionalidade/ilegalidade de disposições legais não serão apreciados, em razão da jurisdição limitada deste Conselho, que não pode deixar de aplicar dispositivos de lei inseridos no ordenamento jurídico.

Assim, ocorrida qualquer das hipóteses previstas no § 2º do art. 1º da Lei nº 9.532/97, consideram-se disponibilizados os lucros auferidos através da coligada no exterior, em nada importando como estejam esses lucros contabilizados nas controladas, nem a circunstância de o fato não ter produzido alteração no seu patrimônio líquido.

O que está em questão, afinal, é a legislação que impõe a tributação de lucros auferidos no exterior através de coligadas ou controladas.

Tendo em vista o que dispõem os incisos II e III do artigo 248 da Lei 6.404/76, sobre o valor do investimento, após a correção para manter a expressão

² Do ano-calendário correspondente ao período em que os lucros se consideram creditados ou pagos pela investida

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

do valor monetário (no caso, atualização cambial) deve ser aplicado o percentual de participação da investidora na coligada ou controlada.

A diferença positiva entre o valor assim obtido e o custo de aquisição atualizado poderá ser decorrente de lucros obtidos pela coligada ou controlada ou de reavaliação de bens efetuada pela coligada ou controlada. Se decorrente de lucros apurados pela coligada ou controlada, deve ser computada como receita no resultado do exercício.

Essa a norma contábil. Portanto, o resultado de equivalência patrimonial apenas atesta a apuração de lucros por meio de controladas ou coligadas.

A norma fiscal (art. 23 do DL 1.598/77) determinava que esse resultado não seria computado na apuração do lucro real. Uma vez que contabilmente já havia influenciado o lucro líquido do exercício, seria excluído para apuração do lucro real.

Com a introdução, pelo artigo 25 da Lei nº 9.249/95, da tributação para as pessoas jurídicas sobre bases universais, essa norma foi mantida pela legislação (IN 38/96 e Lei 9.532/97, art. 1º), que previa que o oferecimento à tributação só deveria ocorrer quando o lucro fosse disponibilizado.

Veja-se que, contabilmente, o resultado positivo (lucro) auferido através da coligada ou controlada já se materializou por ocasião da apuração da equivalência patrimonial, tendo afetado o lucro líquido. Assim, o PL da investidora já se encontra afetado pela valorização do investimento da coligada. Se esse investimento é utilizado para integralizar capital subscrito, é óbvio que a investidora dispôs dos lucros que auferiu através da coligada no exterior.

O verbo núcleo do aspecto material da regra matriz de incidência do imposto de renda é "auferir". O agente que o pratica é a empresa brasileira que mantém o investimento no exterior. Os dispositivos que compõem o artigo 1º da Lei nº 9.532/97 definem o aspecto temporal excepcionando-o da regra geral, que é o próprio momento de aquisição de renda ou do aumento de patrimônio.

Não procede, pois, o argumento da Recorrente de que a transferência de investimentos realizados no exterior à COFAP Anéis não se encontra entre as situações elencadas pela legislação, quer pelo item 4 da alínea "b"

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

do art. 1º a Lei 9.532/97, como capitulado pela fiscalização, quer pelo item 2 da mesma alínea, como referido pela decisão de primeira instância

A disponibilização de que trata a norma é o uso do valor adicionado pelos lucros auferidos no exterior, para quaisquer fins, inclusive para integralizar o capital de outras pessoas jurídicas. É assim que deve ser interpretada a expressão “o emprego do valor, em favor da beneficiária..” No caso, ela mesma, a beneficiária, empregou o valor para integralizar capital da COFAP Anéis, que havia subscrito.

Como último argumento, e no que se refere aos lucros das coligadas situadas na Argentina e na Alemanha, a recorrente invocou as convenções destinadas a evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda firmadas entre o Brasil e esses países, mencionando os respectivos artigos 7 e 10.

A decisão de primeira instância considerou os acordos para evitar a dupla tributação não impedem que os lucros sejam tributados em ambos os países signatários, mas, sim, apenas admitem a compensação do imposto pago no outro País, desde que obedecidas as restrições da legislação tributária, invocando os artigos das respectivas convenções que tratam dos métodos para evitar a dupla tributação (XXIII no acordo com a Argentina e 24 no acordo com a Alemanha).

Antes de analisar as disposições dos artigos 7º e 10º dos acordos internacionais, é preciso registrar que os artigos XXIII da Convenção com a Argentina e 24 da Convenção com a Alemanha só têm aplicação naqueles casos em que o próprio acordo internacional admite a tributação pelos dois Estados celebrantes.

Portanto, para concluir que os acordos em causa não impedem que os lucros sejam tributados em ambos os signatários, é necessário, antes, analisar os artigos 7º e 10 e só após, se concluído ser admissível a tributação por ambos os Estados, invocar o artigo específico relativo ao método para eliminar a dupla tributação.

Os artigos envolvidos são os seguintes:

Acordo com a Argentina:

Handwritten signatures and initials, including a large 'u' and '15' and a signature that appears to be 'GSL'.

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

ARTIGO VII Lucros das empresas

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. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Com ressalva das disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

ARTIGO X 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.

3. O disposto nos parágrafos 1 e 2 não se aplica se 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 ou uma base fixa a que estiver efetivamente ligada à participação geradora dos dividendos. Nesse caso, serão aplicáveis as disposições dos Artigos VII ou XIV, conforme o caso.

4. O termo "dividendos", usado no presente Artigo, designa os rendimentos provenientes de ações, ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimentos de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que a sociedade que os distribuir seja residente.

5. Quando uma sociedade residente da Argentina tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação brasileira.

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos do outro Estado Contratante, esse outro Estado Contratante não poderá cobrar qualquer imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto à medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou à medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente ou a uma base fixa situados nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre lucros não distribuídos, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros distribuídos consistirem total ou parcialmente de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

ARTIGO XXIII Métodos para evitar a dupla tributação

1. Quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis na Argentina, o Brasil, ressalvado o disposto no parágrafo 2, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre os rendimentos desse residente um montante igual ao imposto sobre a renda pago na Argentina.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis na Argentina.

2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Argentina a uma sociedade residente do Brasil detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que sejam tributáveis na Argentina de acordo com as disposições da presente Convenção, estarão isentos do imposto no Brasil.

3. Quando um residente da Argentina receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, sejam tributáveis no Brasil, a Argentina isentará de imposto esses rendimentos, a menos que sejam considerados provenientes da Argentina.

Protocolo

3. Com referência ao Artigo VII, parágrafo 1

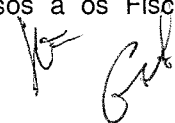
Fica estabelecido que, no caso de alterações da legislação brasileira do imposto sobre a renda que impliquem na modificação do tratamento aplicável às filiais situadas no exterior de empresas brasileiras, vigente na data da assinatura do presente Protocolo, a Argentina poderá solicitar a revisão do Artigo VII, parágrafo 1, da Convenção.

4. Com referência ao Artigo X, parágrafo 4

Fica estabelecido que, no caso do Brasil, o termo "dividendos" também inclui qualquer distribuição relativa a certificados de um fundo de investimento residente no Brasil.

10. Com referência ao Artigo XXIII

Fica estabelecido, que as isenções ou reduções totais ou parciais que afetem o imposto argentino sobre os ganhos não produzirão efeito à medida em que dessas isenções ou reduções puder resultar uma transferência de recursos a os Fisco brasileiro.



Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

11. Com referência ao Artigo XXIII, parágrafo 3

Fica estabelecido que se consideram provenientes da Argentina os rendimentos que procedam de bens situados, colocados ou utilizados economicamente, em seu território, da realização nele de qualquer ato ou atividade suscetível de produzir lucros, ou de fatos ocorridos dentro dos limites de seu território.

Acordo com a Alemanha:

ARTIGO 7º
Lucros 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. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.
2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria, se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividade idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.
3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.
4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar bens ou mercadorias para a empresa.
5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos do presente acordo, as disposições desses artigos não serão afetadas pelo presente artigo.

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 também 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. Não obstante as disposições do parágrafo 2º, o impostos alemães sobre dividendos pagos a uma sociedade residente do Brasil por uma sociedade residente da República Federal da Alemanha, de cujo capital no mínimo 25% pertençam, direta ou indiretamente, à primeira sociedade ou a ela juntamente com outras pessoas que

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

a controlem ou que estejam sob controle comum, não poderá exceder 25,75% do montante bruto desses dividendos, desde que a alíquota do imposto de renda alemão de sociedade incidentes sobre lucros distribuídos seja inferior àquela incidente sobre lucros não distribuídos e que a diferença entre essas duas alíquotas seja de 15 pontos percentuais ou mais.

4. O disposto nos parágrafos 1º, 2º e 3º não se aplica se 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 efetivamente ligada à participação geradora dos dividendos. Neste caso, serão aplicáveis as disposições do artigo 7º.

5. O termo "dividendo" usado no presente artigo, designa os rendimentos provenientes de ações ou direitos de fruição, ações de empresas mineradoras, partes de fundador ou outros direitos de participação em lucros, com exceção de créditos, bem como rendimento de outras participações de capital assemelhados aos rendimentos de ações pela legislação tributária do Estado Contratante em que seja residente a sociedade que os distribuir.

6. Quando um residente da República Federal da Alemanha tiver um estabelecimento permanente no Brasil, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto retido na fonte de acordo com a legislação brasileira. Todavia, esse imposto não poderá exceder 15% do montante bruto dos lucros do estabelecimento permanente, determinado após o pagamento do imposto de renda de sociedade referentes a esses lucros.

7. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante receber lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, esse outro Estado não poderá tributar os dividendos pagos pela sociedade a pessoas não residentes desse outro Estado, ou sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre lucros não distribuídos, mesmo se os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistirem total ou parcialmente de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

8. A limitação da alíquota do imposto previstos nos parágrafos 2º e 6º não se aplicará aos dividendos ou lucros pagos ou remetidos antes de primeiro de janeiro de 1978.

ARTIGO 24 Método para Eliminar a Dupla Tributação

1. No caso de um residente da República Federal da Alemanha, serão excluídos da base de cálculo sobre a qual incide o imposto alemão os seguintes rendimentos:

a) rendimentos de bens imobiliários que façam parte do ativo de um estabelecimento permanente situado no Brasil e ganhos obtidos através da alienação de tais bens;

b) lucros de uma empresa e ganhos aos quais se aplicam o artigo 7º e o parágrafo 2º do artigo 13;

c) dividendos mencionados no artigo 10, pagos a uma empresa residente da República Federal da Alemanha por uma empresa residente do Brasil se, no mínimo, 25% do capital da empresa brasileira pertencer diretamente à empresa alemã;

d) remunerações às quais se aplicam o artigo 15 e os parágrafos 1º e 3º do artigo 18;

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

e) lucros aos quais se aplica o parágrafo 6º do artigo 10.

A República Federal da Alemanha conservará, no entanto, o direito de levar em conta na determinação de suas alíquotas de imposto os rendimentos assim excluídos.

As disposições precedentes aplicar-se-ão igualmente a todo o capital situado no Brasil, se os rendimentos desse capital forem ou puderem vir a ser excluídos da base de cálculo, sobre a qual incide o imposto alemão.

2. A menos que sejam aplicáveis as disposições do parágrafo 1º, o imposto de renda que, de acordo com a legislação brasileira e com o presente acordo, for pago sobre os rendimentos provenientes do Brasil será creditado contra os impostos alemães de renda e de sociedade, inclusive, as sobretaxas incidentes sobre os mesmos pagáveis em relação aos rendimentos provenientes do Brasil. Todavia, o crédito não poderá exceder à fração do imposto alemão, calculado antes da concessão do crédito, correspondente a esses rendimentos.

3. Para os fins da concessão do crédito mencionado no parágrafo 2, o imposto brasileiro será considerado como sendo:

a) de 25% no caso dos dividendos, definidos no parágrafo 5 do artigo 10, pagos a um residente da República Federal da Alemanha que possua no mínimo 10% do capital com direito a voto da sociedade brasileira; e de 20% em todos os demais casos;

b) de 20% no caso dos juros, definidos no parágrafo 4 do artigo 11;

c) de 25% no caso dos royalties, indicados no parágrafo 2, b, do artigo 12, se forem pagos a um residente da República Federal da Alemanha que possua direta ou indiretamente no mínimo 50% do capital com direito a voto da sociedade brasileira, desde que não sejam dedutíveis da determinação do rendimento tributável da sociedade que paga os royalties; e de 20% em todos os demais casos.

4. Quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições do presente acordo, sejam tributáveis na República Federal da Alemanha, o Brasil permitirá que seja deduzido do imposto sobre a renda dessa pessoa, um montante igual ao imposto sobre a renda pago na República Federal da Alemanha.

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos tributáveis na República Federal da Alemanha.

Protocolo

1. Com referência ao artigo 10:

Fica entendido que o termo "dividendos" inclui as distribuições de certificados de fundo de investimento, assim como, no caso da República Federal da Alemanha, os rendimentos recebidos por um sócio comanditário provenientes de sua participação na sociedade, nessa qualidade.

2. Com referência ao artigo 10:



Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

O valor das ações emitida por uma sociedade de um Estado Contratante e recebidas por um residente do outro Estado Contratante não será tributável como rendimento em qualquer dos Estados Contratantes.

8. Com referência ao artigo 24:

Somente as disposições do parágrafo 2 do artigo 24, com a exclusão dos parágrafos 1 e 3 desse artigo, aplicar-se-ão aos lucros e ao capital representado por bens que façam parte do ativo de um estabelecimento permanente, aos dividendos pagos por uma sociedade pela participação acionária nessa sociedade, e aos ganhos mencionados nos parágrafos 1 e 2 do artigo 13 do Acordo, a não ser que o residente da República Federal da Alemanha em questão comprove que pelo menos 90% da receita do estabelecimento permanente ou da sociedade provenha da produção, venda ou locação de bens e mercadorias (inclusive os casos, em que tais bens ou mercadorias forem vendidos ou emprestados a clientes fora do Brasil), da prestação de assessoria técnica ou atividades de engenharia ou comerciais, ou realização de operações bancárias ou de seguros, efetuados no Brasil, ou de juros ou royalties provenientes do Brasil e relacionados com as atividades acima mencionadas, ou de juros pagos pelo Governo do Brasil ou por um sua subdivisão política ou de juros e dividendos pagos por uma sociedade do Brasil, se no mínimo 90% da receita dessa sociedade for recebida pelo exercício das atividades mencionadas acima.

9. A limitação da alíquota de imposto prevista nos parágrafos 2 e 6 do artigo 10 não se aplica aos rendimentos aos quais, em conformidade com o nº 8 do Protocolo, somente são aplicáveis, as disposições do parágrafo 2 do artigo 24.

Por não se tratar de lucro auferido por empresa brasileira por intermédio de estabelecimento permanente situado no outro Estado contratante, não se aplica o artigo 7º, que limitaria a tributação pelo outro Estado (Argentina ou Alemanha).

O dispositivo aplicável é o artigo 10, que trata de dividendos. Dividendos são lucros disponibilizados. 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.³

A própria redação do artigo 10 esclarece que o termo dividendos compreende quaisquer participações nos lucros, exceto créditos. Assim, para os fins dos tratados que seguem o modelo da OCDE, lucros pagos são dividendos, e se

³ In Direito Tributário Internacional do Brasil, São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1077, pág. 312 e seguintes.

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

regem pelo artigo 10.

De acordo com a legislação brasileira, consideram-se pagos os lucros empregados por controlada/coligada no exterior em favor do investidor brasileiro beneficiário. E 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.

Assim, uma vez que a legislação brasileira atribui aos lucros empregados pela investida no exterior em favor da investidora no Brasil o sentido de dividendos, o artigo de regência é o 10. Nesse caso, os tratados prevêm que a tributação será pelo Estado de residência do investidor (no caso, o Brasil), admitindo a tributação também pelo outro Estado.

Portanto, tem efetivamente aplicação ao caso o artigo que trata do método para evitar a dupla tributação (23 ou 24, conforme se trate do acordo com a Argentina ou com a Alemanha).

Há que analisar, ainda, a alegação de que a fiscalização, de forma equivocada e sem qualquer justificativa, utilizou-se de dados de outro contribuinte, que não ela própria, para apurar os valores lançados no auto de infração, principalmente os relativos aos lucros auferidos por coligadas no exterior. E ainda, que tais valores não guardam consonância com os constantes da contabilidade da suplicante, conforme demonstrado no quadro que anexa a título de Doc. 7.

Sobre essa argumentação, insta ressaltar, como já fez o voto condutor da decisão recorrida, que nada obsta a utilização de dados de outro contribuinte, que, aliás, foram fornecidos pela própria impugnante, durante a ação fiscal. Inclusive, o § 2º do art. 25 da Lei 9.249/95 impõe que as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira, e que as respectivas demonstrações financeiras que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

A alegação de falta de consonância com os dados constantes da contabilidade da suplicante em nada a socorre, conforme a seguir se demonstra.

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

A fiscalização registrou, no Termo de Verificação, que a planilha de fl. 35 apresentada pelo contribuinte, denominada LUCROS/PREJUÍZOS NO EXTERIOR, apresentou valores distintos dos encontrados nos balanços, demonstrativos de resultados e demais planilhas por ele entregues (fl. 74 a 101), indicando que:

- i) quanto à controlada sediada na Alemanha, os valores (fl. 35) representam o lucro líquido após o aproveitamento do Imposto de Renda a ser pago no país de domicílio da controlada;
- ii) quanto à controlada sediada no Uruguai, os valores de 1996 a 1998 (fl. 35) não condizem com o saldo de lucros acumulados das demais planilhas apresentadas pelo contribuinte (fls. 92 a 94, e 97) e com o balanço patrimonial de 31.12.1998 (fl. 95)
- iii) quanto à controlada sediada na Argentina, os valores (fl. 35) apresentam apenas os prejuízos de 1998 e jan/99
- iv) o contribuinte responde pelos lucros auferidos pelas controladas no exterior desde 1996, ainda que tenha assumido o controle direto da CONAP Autopartes S.A.- Argentina em 1998, posto que o emprego do valor do PL da CONAP Autopeças S.A. em troca de quotas da COFAP Anéis beneficiou exclusivamente o contribuinte, e não qualquer controlador anterior, bem como porque o patrimônio líquido vertido na conferência de bens continha os lucros líquidos dos exercícios de 1996 a jan/99.

No Doc. 7, a interessada menciona:

1- Quanto à Cofap **Uruguai**:

- a) ano-calendário 1996- No balanço utilizado pela fiscalização está considerado indevidamente como resultado do período a reserva de capital de R\$ 2.130.558,36, existente no balanço contábil da empresa;
- b) considerando os anos de 1997 e 1998, no auto temos R\$ 4.934.599,00 e na contabilidade R\$ 4.947.735,50, mostrando que as diferenças foram geradas fora do período, não alterando o resultado acumulado.

A afirmativa a respeito da suposta reserva de capital existente em 1996 não está comprovada com qualquer documento, e a planilha de fl. 92, trazida pela

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

autuada, indica como resultado do exercício, no balanço de 31/12/96, exatamente o valor tomado pela fiscalização (R\$ 5.474.502,00);

Da mesma forma, não se confirmam documentalmente as alegações acerca da soma dos anos de 1997 e 1998. Os valores dos resultados do exercício indicados pela fiscalização são os mesmos que constam das planilhas de fls. 93 e 94 fornecidas pelo contribuinte, sendo que, em relação ao exercício de 1998, o valor da planilha é confirmado pelo constante da demonstração financeira de fl. 96 (R\$ 3.038.378,27).

2- Quanto à Cofap **alemã**:

- a) para os anos de 1996 e 1997, a fiscalização considerou o lucro antes da dedução do imposto de renda na Alemanha e a contabilidade reflete o valor do lucro após a dedução do imposto de renda pago no exterior
- b) no ano de 1998 a fiscalização considerou como lucro do exercício o resultado do ano, de DM 423,34 mais o resultado acumulado anterior de DM 29.344,25 constante do balanço.

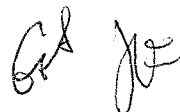
A circunstância de ter sido considerado o lucro antes do IR alemão está consignada no auto de infração, e a fiscalização registrou que assim o fez porque, para que houvesse aproveitamento do crédito de imposto de renda porventura pago no exterior, os lucros auferidos deveriam ter sido computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração, conforme determinam os parágrafos 4º e 5º do artigo 1º da Lei 9.532/97.

Como esse oferecimento à tributação não se deu no prazo previsto na lei, correta a fiscalização em não aproveitar o crédito do imposto de renda.

Quanto à segunda afirmativa, a demonstração de resultado de 1998, apresentada pela fiscalizada (fl 82), informando como lucro líquido do exercício o montante indicado pela fiscalização (DM 29.767,59), e o balanço juntado às fls.83 permitem verificar que esse valor não inclui o resultado acumulado de anos anteriores. O montante de DM 423,34 não representa o resultado do exercício, mas sim a provisão para o imposto de renda.

2-Quanto à CONAP (**Argentina**)

Afirma a interessada que nos anos de 1996 e 1997 a CONAP pertencia à COFAP S/A-Uruguai (50%) e à Pedriel (50%). Logo, seu resultado já está



Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

contemplado dentro do da COFAP uruguaia. Além disso, foi computada a integralidade de seu resultado.

Ocorre que também essas afirmativas não estão acompanhadas de provas.

Finalmente, em memorial entregue aos conselheiros, a Recorrente repudia a lavratura do auto de infração em seu nome, lembrando que com a cisão parcial permaneceu com pouco mais de 10% do patrimônio da cindida.

O auto de infração foi lavrado em nome da recorrente na qualidade de sucessora, nos termos do art. 132 do CTN. E o artigo 129 do mesmo Código define o alcance da responsabilidade por sucessão, ao determinar que alcança os créditos já constituídos, os em constituição e os constituídos posteriormente aos atos que marcam a sucessão, desde que relativos a obrigações surgidas até a referida data.

A cisão não é mencionada no artigo 132 do CTN por se tratar de figura não existente quando de sua edição, tendo surgido apenas cm a Lei 6.404/76. Nada obstante, a doutrina é unânime em considerá-la incluída naquela norma, que trata da responsabilidade na sucessão empresarial.

A disciplina tributária na cisão, em se tratando de imposto de renda, está prevista no art. 5º do Decreto-lei nº 1.598, que dispõe:

“Art 5º - Respondem pelos tributos das pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas:

I - a pessoa jurídica resultante da transformação de outra;

II - a pessoa jurídica constituída pela fusão de outras, ou em decorrência de cisão de sociedade;

III - a pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida;

(...)

§ 1º - Respondem solidariamente pelos tributos da pessoa jurídica:

a) as sociedades que receberem parcelas do patrimônio da pessoa jurídica extinta por cisão;

b) a sociedade cindida e a sociedade que absorver parcela do seu patrimônio, no caso de cisão parcial;

(...)”

O instituto da solidariedade é assim tratado no Novo Código Civil (Lei n.º 10.406/2002):

“Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

Art. 275. O credor tem direito a exigir e receber de um ou de alguns dos devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum; se o pagamento tiver sido parcial, todos os demais devedores continuam obrigados solidariamente pelo resto.(grifei)

Parágrafo único. Não importará renúncia da solidariedade a propositura de ação pelo credor contra um ou alguns dos devedores.”

No caso, a solidariedade decorre da lei (DL 1.598/77, art. 5º), podendo o fisco escolher de quem exigirá a dívida comum. Nenhum reparo a fazer, portanto, à lavratura do auto de infração contra um dos responsáveis solidários, de livre escolha do credor.

Foi mencionada a Instrução Normativa SRF 38/96.

Dispõe a referida IN:

“§ 6º Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior, cujo patrimônio for absorvido por empresa sediada no Brasil, em virtude de incorporação fusão ou cisão, serão adicionados ao lucro líquido desta, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento, observado o disposto nos §§ 1º e 2º.

§ 7º No caso de cisão, total ou parcial, a responsabilidade da cindida e de cada sucessora será proporcional aos valores do patrimônio líquido remanescente e absorvidos.”

A meu ver, o artigo 7º trata do caso em que, em virtude de cisão, na parcela de patrimônio transferida pela empresa cindida esteja compreendida parte da participação societária detida na controlada/coligada no exterior. Nesse caso, a responsabilidade da cindida e da sucessora serão proporcionais à parcela que cada uma permanecer detendo na coligada/controlada no exterior. Como essa situação não foi levantada no processo, não tem aplicação a proporcionalização da responsabilidade.

Pelas razões declinadas ao longo deste voto, rejeito a preliminar de decadência e nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, DF, em 27 de abril de 2006


SANDRA MARIA FARONI



Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Redator Designado

Peço vênia à Conselheira Relatora para discordar com relação aos lucros gerados nos anos-calendário de 1996 e 1997, ainda que disponibilizados posteriormente.

Manifestei-me no Acórdão 101-95.476 pela ilegalidade da IN SRF 38/96, conforme os seguintes argumentos:

“Peço vências a ilustre Conselheira Relatora para discordar quanto às exigências dos lucros gerados no ano-calendário de 1996 e 1997, posteriormente disponibilizados.

Creio que sobre os mesmos deveria o fisco ter observado que o fato gerador, à luz das regras dispostas pela Lei 9.249/95, seria o dia 31 de dezembro do ano-calendário da apuração do lucro no exterior.

Minha divergência está fulcrada na ilegalidade da IN SRF 38/96, na extensão dos dispositivos da mesma que modificaram o aspecto temporal da hipótese de incidência prevista na Lei 9.249/95.

Sendo este ato normativo incapaz de promover tal alteração, haja vista que sua função seria simplesmente regulamentar as disposições legais, não podem surtir efeitos suas determinações de que o fato gerador só ocorreria com a efetiva disponibilização dos lucros auferidos.

A Lei 9.249/95, assim dispôs, em seus artigos 25 e 26:

“Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão **computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.**

...omissis...

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar **a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais**, segundo as normas da legislação brasileira;

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, **na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real**;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, **na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada**;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real **são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica**;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 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.

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.”

Destaquei nas transcrições trechos que considero relevantes a identificar a verdadeira proposição legal.

Inicialmente, o caput determina que os lucros sejam computados no balanço de **cada ano**, já indicando inexistir qualquer elemento de efetiva disponibilização como requisito. Isto fica ainda mais claro com o disposto no inciso I do § 2º, ao determinar que a apuração dos lucros deva ser demonstrada a **cada exercício fiscal em que foram auferidos**.

Fulminando qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer, *data venia*, a determinação do inciso II do mesmo § 2º põe pá de cal na questão, pois requer a adição, ao lucro da matriz ou controladora, **na proporção de sua participação acionária**.

Ora, só há sentido em estabelecer o critério “*na proporção de sua participação acionária*” se estivermos tratando de uma tributação anterior à efetiva distribuição ou disponibilização dos lucros, pois, se desta última hipótese estivesse a lei a tratar, a tributação, por certo, recairia sobre o montante efetivamente disponibilizado.

Ressalto que o mesmo critério de proporção foi escolhido pelo legislador para o caso das coligadas, ex vi do inciso I do § 3º supra.

Por fim, o disposto no § 4º acima destacado é coerente com o conjunto de disposições da própria norma. A utilização da taxa de câmbio do dia das demonstrações financeiras em que os lucros tenham sido **apurados** realiza o

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

sentido da proposição normativa, pois converte para moeda nacional na própria data da geração dos lucros, e não na data de sua futura e ainda incerta disponibilização.

Extraio, portanto, dos dispositivos da Lei 9.249/95, o convencimento de que a tributação recaía à época sobre o montante auferido, e não sobre o montante disponibilizado, certo ainda que tudo o que auferido pelas filiais, controladas ou coligadas durante o ano-calendário deveria ser adicionado em 31 de dezembro do ano-calendário respectivo.

A doutrina parece adotar idêntica orientação, conforme Alberto Xavier, Luis Eduardo Schoueri e Miguel Hilu Neto, nas seguintes passagens:

“Em face das inúmeras perplexidades e discussões suscitadas pelos arts. 25 e seguintes da Lei 9.249/95, veio a ser editada a Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 38, de 27 de junho de 1996.

Conforme resulta do preâmbulo desta Instrução Normativa, o objetivo de sua edição consistiu em compatibilizar o regime dos arts. 25, 26 e 27 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, diploma de força hierárquica superior ao da lei ordinária.

Com este objetivo, a Administração fiscal viu-se forçada a modificar radicalmente o sistema da lei, por via de mero ato administrativo, estabelecendo no seu art. 2º o *diferimento* da tributação dos lucros das sociedades estrangeiras para o momento em que forem ‘disponibilizados’ para a controladora ou coligada brasileira, assim considerados ‘os lucros pagos ou creditados’ (§ 1º do art. 2º).

Com a renúncia à tributação imediata dos lucros acumulados no exterior antes de ‘disponibilizados’ e com a fixação do momento temporal da sua tributação por ocasião de sua ‘disponibilização’, pretendeu-se compatibilizar o regime de tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior com o requisito da ‘disponibilidade’ econômica e jurídica de renda” constante do art. 43 do Código Tributário Nacional.

Sucedo, porém, que esta inovação por via de mero ato administrativo não assentava em qualquer base legal, pois – como atrás se viu, a Lei nº 9.249/95 não continha a previsão expressa de incidência do imposto sobre lucros distribuídos ou ‘disponibilizados’.” (Alberto Xavier,

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

Direito Tributário Internacional do Brasil, Forense, 2004, p.p. 452 e 453).

“Em sendo as instruções normativas atos administrativos veiculados no intuito de otimizar a aplicação da lei regulamentada, é sabido que não existe possibilidade jurídica de imposição de obrigação nova, dado o primado geral da legalidade, muito menos de instituição de exação nova, dado o primado específico da estrita legalidade tributária.

Guardando em mente essa limitação, analisamos o texto da Lei 9.249/95 a qual, em nenhum momento previu a tributação de ‘lucros disponibilizados’. Consoante o acima aduzido, a lei reguladora previa sim a tributação dos lucros auferidos no exterior por empresas brasileiras, mas absteve-se de prever a tributação de ‘lucros disponibilizados’.

Dessa forma, temos que a IN 38/96 criou uma nova exação tributária, deslocando o aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto de renda para o momento da disponibilização dos lucros e não mais o momento do auferimento. Demonstra-se, portanto, a ilegalidade do mencionado dispositivo, contra a qual nos insurgimos desde sua edição.” **(Luis Eduardo Schoueri e Miguel Hilu Neto, Sobre a Tributação dos Lucros Disponibilizados do Exterior, Imposto de Renda – Alterações Fundamentais vol. II, Dialética, 1998, p. 129).**

A consequência desse entendimento é confirmar a necessidade da adição ocorrer em 31 de dezembro de 1996 e de 1997, para os lucros gerados auferidos naqueles anos-calendário por filiais, controladas e coligadas no exterior.

Sendo esse o regime legal, o lançamento de ofício deve se reportar à data de 31 de dezembro como momento de ocorrência do fato gerador, e não ao período-base no qual o lucro lá gerado veio a ser disponibilizado.

Esse já seria um vício no presente processo: erro quanto ao período-base.

Two handwritten signatures are present at the bottom right of the page. The first signature is a stylized, vertical mark that resembles a lowercase 'u' or 'y' with a downward-pointing arrow. The second signature is a more complex, cursive mark that appears to be the initials 'GA'.

Processo nº. : 13327.001492/2004-40
Acórdão nº. : 101-95.500

Mas há mais. Ocorreu a decadência do direito de constituir o crédito tributário.

Tendo em vista que o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo apenas em 25/09/2003, já decorrido mais de um lustro dos fatos geradores, caduco o direito de lançar.”

O caso dos presentes autos possui premissa idêntica.

Apenas os lucros gerados a partir da edição da Lei 9.532/97 é que têm como fato gerador a efetiva disponibilização. Para esses acompanho a Relatora.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 27 de abril de 2006


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

