



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.001502/00-05
Recurso nº. : 141.890
Matéria: : IRPJ – EX: DE 1997
Recorrente : LABORATÓRIOS WYETH-WHITEHALL LTDA.
Recorrida : 2ª. TURMA/DRJ-BRASÍLIA – DF.
Sessão de : 17 de agosto de 2006
Acórdão nº. : 101-95.700

LUCROS NO EXTERIOR – ANO-CALENDÁRIO DE 1996 –
Na vigência da Lei 9.249/95, os lucros de controladas no exterior, eram tributados quando auferidos, independentemente de disponibilização.

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL EM CONTROLADA NO EXTERIOR – ANO-CALENDÁRIO DE 1996 - A antecipação do registro de equivalência não gerava parcela tributável. Confirmado que ao final do exercício social da controlada no exterior a mesma apurou prejuízo, não houve lucro a ser tributado.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por LABORATÓRIOS WYETH-WHITEHALL LTDA

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. Os Conselheiros Caio Marcos Cândido, Sandra Maria Faroni e Paulo Roberto Cortez acompanham o Relator pelas suas conclusões.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
RELATOR

Processo nº. : 16327.001502/00-05
Acórdão nº. : 101-95.700

FORMALIZADO EM: 01 SET 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, PAULO ROBERTO CORTEZ, VALMIR SANDRI, SANDRA MARIA FARONI e CAIO MARCOS CÂNDIDO.



Processo nº. : 16327.001502/00-05
Acórdão nº. : 101-95.700

Recurso nº. : 141.890
Recorrente : LABORATÓRIOS WYETH-WHITEHALL LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pela contribuinte em epígrafe em face de acórdão da 2ª Turma de Julgamento da DRJ de Brasília – DF, que manteve lançamento referente à falta de adição ao lucro líquido, para composição do lucro real de 1996, de lucros auferidos no exterior por controlada.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 07, durante os meses de janeiro a março de 1996, a Recorrente controlava a empresa LW Investments Ltd., com sede em Bermudas, tendo deliberado, em 29/03/96, a transferência de 99,8% de sua participação, como subscrição e integralização de aumento de capital da empresa Anakol Investments Ltd., esta com sede no Reino Unido, e também controlada pela Recorrente.

A empresa LW Investments Ltd. apurou lucro no período em que controlada pela Recorrente, tendo entendido a fiscalização que tal valor deveria ter sido oferecido à tributação no exercício de 1997, ano-calendário de 1996, seja porque auferido no ano, seja por sua disponibilização, já que a operação representaria uma forma de alienação, enquadrando-se no § 9º do artigo 2º da IN SRF 38/96, que assim dispunha:

“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.

§ 9º. Na hipótese de alienação do patrimônio da participação societária em controlada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real do alienante no Brasil.”

Processo nº. : 16327.001502/00-05
Acórdão nº. : 101-95.700

Vale destacar que a Recorrente registrou, antes da baixa parcial do investimento pela integralização na empresa Anakol, equivalência patrimonial referente ao investimento na LW Investments Ltd, tudo conforme os documentos de fls. 26 a 36.

Adicionalmente, também merece destaque o fato de que a empresa LW Investments Ltda. apurou prejuízo ao final do ano-calendário de 1996, conforme documento de fls. 18.

Após tempestiva impugnação, sobreveio o acórdão recorrido, mantendo integralmente o lançamento, restando assim ementado:

“LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR – TRIBUTAÇÃO NO PAÍS – A legislação de regência determina a tributação dos lucros auferidos por empresa controlada no exterior, independentemente de sua distribuição à controladora nacional.

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA – ALIENAÇÃO – A transferência de participação societária constitui alienação, sendo irrelevante que se destine a integralizar quotas de capital subscritas pelo alienante em outra pessoa jurídica.”

Irresignada, interpôs a Recorrente o presente apelo, cujas razões foram por ela mesma resumidas da seguinte forma, *verbis*:

“- a controlada da Recorrente no exterior (LW Investments) apurou lucros tributáveis no Brasil de janeiro a março de 1996. Estes lucros não foram disponibilizados à Recorrente. A efetiva disponibilização apenas ocorreu em 1998, ocasião em que os lucros foram devidamente oferecidos à tributação;

- em março de 1996, a Recorrente contribuiu as quotas da sociedade controlada sediada no exterior LW Investments em aumento de capital de outra controlada sediada no exterior, a Anakol. Essa operação foi realizada a valor contábil e, portanto, não

Processo nº. : 16327.001502/00-05
Acórdão nº. : 101-95.700

houve ganho de capital para a Recorrente. Além disso, o lucro acumulado na LW Investments ali permaneceu;

- os lucros auferidos no exercício de 1996 não foram, de forma alguma, disponibilizados para a Recorrente, uma vez que não houve ato formal de distribuição desses lucros para o Brasil;

- todas as lei ordinárias e os atos do Poder Executivo (medidas provisórias) com força de lei relacionados com a matéria, existentes à época dos fatos e exarados posteriormente, não contemplam a venda de sociedade no exterior como forma de disponibilização de lucros acumulados na sociedade alienada. Portanto, mesmo que tal operação pudesse ser considerada uma alienação da LW Investments, não haveria que se falar em tributação de resultados auferidos no exterior (e ali acumulados) e não disponibilizados;

- a IN 38/96 não pode inovar ao estabelecer que a alienação de sociedade controlada no exterior é hipótese de disponibilização de lucros auferidos no exterior, por não possuir atribuição para criar hipótese de incidência;

- ainda que se admitisse, ad argumentandum, a validade da IN 39/96, a contribuição de quotas de investimentos em aumento de capital de outra sociedade não pode ser materialmente equiparada a alienação de sociedade no exterior, uma vez que tais institutos se configuram negócios jurídicos distintos, com finalidades diversas. No aumento de capital, a empresa que efetua a capitalização não auferir qualquer espécie de rendimento na operação, ocorrendo a mera substituição dos investimentos, troca, sem torna nem realização;

- é fato notório que a Recorrente efetivamente ofereceu os lucros auferidos no exterior, pelas suas controladas LW Investments e Anakol, por ocasião da sua efetiva disponibilização, ocorrida em 1998, sendo que tais valores foram incluídos na DIPJ apresentada pela Recorrente ao final do ano de 1998, que é de total conhecimento e acesso das Autoridades Fiscais, não necessitando sequer a Recorrente comprovar tal feito;

- não obstante, a Recorrente demonstra, no presente Recurso, a efetividade da tributação dos referidos lucros em 1998, apresentando cópias da DIPJ e de planilhas acessórias. Estes documentos, inclusive, já foram apresentados para a D. Autoridade Fiscal por ocasião do Procedimento de Fiscalização;

- ainda que prosperasse o entendimento de que lucros auferidos no exterior em 1996 fossem considerados disponibilizados neste ano, o que se coloca apenas a título argumentativo, o IRPJ sobre tal valor foi efetivamente recolhido em 1998, quando da sua efetiva

Processo nº. : 16327.001502/00-05
Acórdão nº. : 101-95.700

disponibilização para a Recorrente. Assim, como o IRPJ devido sobre tais lucros já foi pago, se algum valor fosse devido, seriam aqueles correspondentes às eventuais correções pelo recolhimento do tributo fora do prazo, mas jamais pelo valor do principal.”

Há depósito para fins de recurso a fls. 190.

É o Relatório.



Processo nº. : 16327.001502/00-05
Acórdão nº. : 101-95.700

VOTO

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Relator:

O recurso é tempestivo, e preenche os demais requisitos de admissibilidade, merecendo ser conhecido.

A matéria da tributação universal da renda da pessoa jurídica, introduzida em nosso ordenamento pela Lei 9.249/96, tem trazido inúmeras perplexidades.

Uma delas é o conflito entre o aspecto material da hipótese de incidência erigida pela própria Lei, e aquela que a IN 38/96 buscou indicar. A Lei 9.249/96, no meu entender, determinava a tributação do lucro auferido, independentemente de disponibilização. Já a IN 38/96 definiu que, somente com a disponibilização, seria possível a tributação.

Já me manifestei anteriormente que tal modificação, introduzida por ato normativo de hierarquia inferior, padece do vício de ilegalidade. Repiso meus argumentos abaixo.

Minhas considerações estão fulcradas 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 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.

§ 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. : 16327.001502/00-05
Acórdão nº. : 101-95.700

§ 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. : 16327.001502/00-05
Acórdão nº. : 101-95.700

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.

Sucedee, 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, **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

Processo nº. : 16327.001502/00-05
Acórdão nº. : 101-95.700

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.

O interesse da presente questão para o caso em apreço está relacionado com a inaplicabilidade de um dos fundamentos da autuação, o de ter ocorrido a disponibilização de lucros pela conferência de ações da LW Investments na Anakol, também controlada pela Recorrente.

Como considero que na égide da Lei 9.249/96 o fato gerador é a mera apuração de lucros, e não a efetiva disponibilização, não vejo qualquer pertinência para a tributação da conferência realizada, e deixo de analisar argumentos quanto a caracterização de tal fato com alienação.

No entanto, o auto de infração, expressamente, afirma que: seja porque apurado em 1996, seja pela disponibilização através de alienação, os lucros de janeiro a março deveriam ter sido adicionados. Há, portanto, duplo fundamento.

Processo nº. : 16327.001502/00-05
Acórdão nº. : 101-95.700

Passo a analisar o primeiro deles, pois para o segundo, conforme supra, não vejo pertinência.

A apuração pura e simples do lucro seria fundamento suficiente. Mas se houvesse lucro.

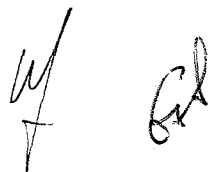
Na verdade, a Recorrente reconheceu equivalência patrimonial em balancete levantado pela sua controlada em Março de 1996. Esse reconhecimento não representa ainda a existência de lucros. Os mesmos devem ser confirmados no exercício da controlada, sob pena de se tributar uma não renda.

No caso concreto, a Recorrente incrementou seu patrimônio líquido com a equivalência patrimonial antecipada, mas esta não é tributável, por expressa disposição legal (Lei 9.249/96, artigo 25, § 6º). Tal equivalência foi apenas uma antecipação de lucros que não se confirmou ao final do exercício da controlada, pois esta apurou prejuízo.

Como a Recorrente manteve controle indireto da LW Investments, através de sua nova controlada Anakol, o novo investimento na Anakol, constituído pela conferência da participação na LW Investments, ao final do exercício, estava devidamente ajustado pela equivalência na Anakol, que por sua vez tinha o seu patrimônio líquido reduzido pelo prejuízo gerado na LW Investments.

Assim, ao final do ano-calendário de 1996, o reconhecimento parcial de lucros gerados no primeiro trimestre pela LW Investments estava completamente absorvido pelo ajuste de equivalência na Anakol, o qual refletia, necessariamente, o prejuízo efetivo da LW Investments no seu exercício social.

Retiro tais fatos dos documentos de fls. 187, doc. 11 do apelo voluntário.



Processo nº. : 16327.001502/00-05
Acórdão nº. : 101-95.700

No caso dos autos, pelas suas particulares circunstâncias, não há como se imputar à recorrente qualquer resultado positivo que, de fato, não existiu. Não se pode tributar o reconhecimento antecipado de equivalência patrimonial, quando, ao final do exercício social, tal fato fica absolutamente revertido pela ocorrência de prejuízos.

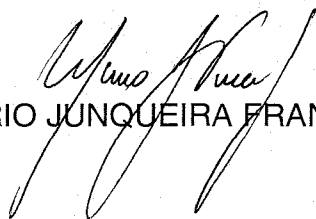
Tivesse a LW Investments gerado lucro no seu exercício social de 1996, aí sim, parte do mesmo caberia à recorrente.

Os lucros adicionados pela recorrente em 1998 são os devidos pela geração de lucros posterior, já absorvidos os prejuízos anteriores.

Por esses motivos, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 17 de agosto de 2006


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR 