



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº 16327.002142/2005-81
Recurso nº 154.672 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTRO
Acórdão nº 101-96.783
Sessão de 30 de maio de 2008
Recorrente ALFA PARTICIPAÇÕES INTERNACIONAIS LTDA.
Recorrida 3a TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

IRPJ – LUCRO NO EXTERIOR – LEI Nº 9.249/95 –
DISPONIBILIZAÇÃO – Na vigência da Lei nº 9.249/95, os
lucros da controlada, ainda pendentes de deliberação para
definição da sua destinação, não se incorporam ao patrimônio da
controladora, inexistindo assim a disponibilidade jurídica ou
econômica da controladora sobre eles. Eventual disponibilização
futura deverá ser reconhecida e oferecida à tributação, no
momento da sua ocorrência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO
CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares
e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros
Sandra Maria Faroni, Caio Marcos Cândido e Antonio Praga. A Conselheira Sandra Maria
Faroni apresenta declaração de voto. Os conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima
Júnior e Alexandre Lima da Fonte Filho acompanham pelas conclusões, nos termos do
relatório e voto que integram o presente julgado.

Antônio Praga

Presidente

José Ricardo da Silva

Relator

23 NOV 2010

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Aloysio José
Percinio da Silva, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior e Alexandre Andrade Lima da
Fonte Filho.

Relatório

ALFA PARTICIPAÇÕES INTERNACIONAIS LTDA., já qualificada nos presentes autos, interpõe recurso voluntário a este Colegiado (fls. 389/413), contra o Acórdão nº 9 572, de 26/04/2006 (fls. 371/381), proferido pela colenda 3ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP, que julgou procedente o lançamento consubstanciado nos autos de infração de IRPJ, fls. 279 e CSLL, fls. 284.

Consta do auto de infração, a seguinte irregularidade fiscal:

Ausência de adição de lucro líquido do período, na determinação do lucro real, dos lucros auferidos no exterior por empresa incorporada pela contribuinte envolvendo a totalidade de seu patrimônio líquido. A incorporada possuía controladas no exterior em países/dependências de tributação favorecida. Tal incorporação foi realizada pelo contribuinte em 24/10/2000.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 288/291), a autoridade autuante informa ter verificado no ano-calendário de 2000, os fatos abaixo relatados:

A Alfa S. A. Participações Internacionais possuía duas controladas no exterior: RIHC Europa Serviços Ltda., sediada na Ilha da Madeira, na qual detinha 100% de participação acionária, e a Ripar Securities Inc. sediada nas Ilhas Cayman, na qual era detentora de 55,308% do capital, sendo os restantes 44,692% pertencentes à Vera Cruz S.A. Participações e Administração, antiga denominação da fiscalizada.

Tal situação perdurou até 24/10/2000, quando a Alfa S.A. foi incorporada pela Vera Cruz S.A. sua controladora no Brasil a qual, com base no Balanço de Encerramento da incorporada em 30/09/2000 assumiu a universalidade do seu ativo e passivo, sucedendo-a em todos os direitos e obrigações, conforme consta em atas das Assembléias Gerais Extraordinárias, de ambas as empresas, naquela mesma data.

A incorporação deu-se de acordo com o previsto no artigo 235, §§ 3º e 7º do Regulamento do Imposto de Renda quanto à incorporada. Enquanto que, sendo as empresas citadas pertencentes ao mesmo grupo financeiro, a empresa incorporadora, ficou dispensada da apresentação de Declaração (DIPJ) conforme prevê o artigo 5º da Lei 9 959/2000.

A incorporada Alfa S.A. tinha como acionistas além da Vera Cruz S.A., a Administradora Fortaleza Ltda. e Representações e Administração Orion Ltda, pertencentes ao mesmo grupo financeiro. Assim, na AGE de 24/10/2000 da Vera Cruz S.A., após cancelar suas ações na incorporada, aprovou um aumento de seu capital no valor de

R\$ 27.350.329,93 cujas ações foram entregues, exclusivamente, às demais acionistas respeitados o percentual, seja em ações ordinárias, seja em ações preferenciais que tais empresas possuíam na incorporada.

Naquela mesma AGE da incorporadora, em 24/10/2000, foi aprovada a mudança do regime societário para sociedade comercial por cotas de responsabilidade limitada sob a denominação de Vera Cruz Participações e Administração Ltda, ocasião em que foi, também, consolidado seu Contrato Social.

A incorporação acima citada seguiu o critério de avaliação do patrimônio líquido contábil da incorporada Alfa S.A. conforme balanço de encerramento em 30/09/2000, correspondente à R\$ 107.393.226,76 conforme Laudo de Avaliação anexo ao Protocolo de Justificação da Incorporação. Nessa data era de R\$ 105.614.516,89, o total referente à participação da empresa incorporada na RIHC e de R\$ 471.460,99 na Ripar. Tais valores, lançados às folhas 177 do Diário Geral de 31/10/2000 representam 100% do patrimônio líquido da RIHC e 55,308% da Ripar, sendo que, nesta última, os restantes 44,692% já pertenciam à incorporadora, que passou a deter, também nesta controlada, a totalidade do seu capital.

Tais eventos foram sucedidos, em 14/12/2000, pelo Instrumento Particular de Alteração de Contrato Social da Vera Cruz Ltda., que em sua cláusula primeira decidiu pela adoção da atual razão social do contribuinte: Alfa Participações Internacionais LTDA. que, a partir daquela data, passou a ser a controladora no Brasil das empresas sediadas no exterior, as mencionadas RIHC e Ripar.

Ao realizar a incorporação da Alfa S.A. absorveu o total do seu patrimônio líquido, aí incluídos os lucros acumulados de suas duas controladas no exterior. Este evento caracterizou a disponibilização destes mesmos lucros, até o último período encerrado em 31/12/1999, conforme previsto no art. 25, §2º, item III da Lei 9.249/95, bem como no art. 1º, §2º, alínea b, item 4 da Lei 9532/97.

Os valores apresentados representam o Resultado Líquido dos exercícios encerrados até a data da incorporação da Alfa S.A, fornecidos pelo contribuinte em suas moedas de origem estando, após a conversão de seus totais em reais, sujeitos à tributação do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, com seus acréscimos legais.

O autos de IRPJ e CSLL foram lavrados com o seguinte enquadramento legal:

IRPJ: Art. 25, §§2º e 3º, da Lei nº 9.249/1995; Art. 16 da Lei nº 9.430/1996; Arts. 249, inciso II, e 394, do RIR/1999; Art. 3º da Medida Provisória nº 1.924/1999 e reedições convalidadas pela Lei nº 9.959/2000; e Art. 3º da Lei nº 9.959/2000.

Tempestivamente, a contribuinte apresentou peça impugnatória de fls. 324/338, alegando, em síntese, o seguinte:

- A exigência deve ser totalmente cancelada seja porque o fundamento legal do auto de infração (art. 25, §2º, item III da Lei nº 9.249/95) não era aplicável à data da operação em causa (24 de novembro de 2000), seja porque a incorporação da sociedade investidora brasileira não configura disponibilização dos lucros simplesmente apurados no exterior por suas controladas, nos termos da legislação aplicável à época (art. 1º da Lei nº 9.532/97).
- Não bastasse essa razão principal, os autos também devem ser cancelados:
- por terem tributado os lucros formados por sociedade domiciliada em Portugal (RIHC Europa Serviços Ltda.) nos anos de 1996, 1997, 1998 e 1999, o que não é possível em face da vedação expressa do art. VII do Tratado de 1971 celebrado entre o Brasil e Portugal para evitar a dupla tributação;
- por terem feito incidir a CSLL sobre os lucros apurados em período anterior a outubro de 1999, ou seja, anteriormente à própria existência jurídica da tributação dos lucros no exterior pela referida contribuição; e
- por terem cometido grave erro quanto à apuração dos valores dos lucros de 1996 a 1999, já que, nos termos da legislação, tais lucros devem ser convertidos para o Real em 31 de dezembro de cada ano, e não na data da incorporação.

A Colenda Turma de Julgamento de primeira instância decidiu pela manutenção da exigência tributária, conforme acórdão citado, cuja ementa tem a seguinte redação:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. Os lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas devem ser adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real da empresa nacional, sendo o momento da adição diferido até a data em que tenham sido disponibilizados.

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 incorporação de controlada detentora de outras



controladas no exterior, que auferiram lucros, com a conseqüente absorção do acervo daquela pela controladora brasileira, caracteriza pagamento de lucro disponibilizado.

TRATADO BRASIL-PORTUGAL. LUCROS DISPONIBILIZADOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. Deverão ser computados na determinação do lucro real da empresa domiciliada no Brasil, os lucros disponibilizados por empresa controlada de qualquer parte do território de Portugal, inclusive da Ilha da Madeira.

DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS. TAXA DE CÂMBIO APLICÁVEL. Inexistindo disposição de lei em contrário, a conversão para reais deve ser feita pela taxa de câmbio da data da disponibilização dos lucros auferidos no exterior.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2000

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. DATA DO FATO GERADOR. LUCROS DISPONIBILIZADOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. A data do fato gerador do lucro disponibilizado não se confunde com a data do auferimento do lucro, sendo assim, na apuração da exigência fiscal, aplica-se a legislação vigente à época da disponibilização dos lucros.

AUTOS REFLEXOS. CSLL. Aplica-se ao lançamento de CSLL o que foi decidido em relação ao lançamento matriz, devido à estreita relação de causa e efeito existente entre eles.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão de primeira instância em 21/08/2006 (fls. 388-v), e com ela não se conformando, a contribuinte recorre a este Colegiado por meio do recurso voluntário apresentado em 20/09/2006 (fls. 389), onde apresenta, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) que, à data da operação, somente era aplicável a Lei 9532/97, a qual, porém, só atingia os lucros relativos aos anos de 1998 e 1999, que não foram disponibilizados à recorrente em virtude da incorporação em causa. Com relação aos lucros de 1996 e 1997, era aplicável o art. 25 da Lei 9.249/95, segundo o qual os fatos geradores ocorriam na data da apuração dos lucros no exterior (31 de dezembro de cada ano), razão pela qual se operou a decadência do direito de lançar;
- b) que a Lei nº 9.249/95, previa um regime de tributação automática dos lucros auferidos no exterior, a Lei n. 9.532/97 introduziu um novo elemento de tributação (disponibilização), além da simples apuração do lucro no exterior, pelo que só poderia ser aplicada aos lucros apurados a partir de sua entrada em vigor;

- c) que a Lei 9532/97, somente pode ser aplicada a partir de 1998, resulta da circunstância de que os fatos geradores aos quais ela se aplica revestem natureza complexa, envolvendo o duplo fenômeno da apuração do lucro e da disponibilização do mesmo;
- d) que, entendimento similar é o que foi consagrado pela Administração Fiscal pelo ADN 3/94, ao se referir à sistemática da MP 402/93 e das Leis nºs 9064/95 e 9249/95, declarou que a incidência alcança exclusivamente os lucros apurados pela pj a partir de 1º/01/1994, por conseguinte, os lucros auferidos até 31/12/1993, submetem-se às regras aplicáveis à sua formação;
- e) que, além disso, em relação aos lucros apurados em 1996 e 1997, em RIHC, com sede na Ilha da Madeira, Portugal, a impossibilidade de sua tributação também decorre da não aplicação da Lei nº 9.249/95 em face do que estabelecia o Tratado para evitar a Dupla Tributação da Renda celebrado entre Brasil e Portugal;
- f) que, em relação aos lucros apurados em 1996 e 1997, deve ser aplicado o disposto no art. 25 da Lei 9.249/95, segundo o qual os lucros auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real em 31 de dezembro de cada ano, assim sendo, operou-se a decadência;
- g) que a egrégia Primeira Câmara do 1º CC já apreciou matéria idêntica, conforme o Acórdão nº 101-95500, Recurso nº 146.563, julgado em 27/04/2006, Relatora a Conselheira Sandra Maria Faroni. Também no Acórdão nº 191-95476, Recurso nº 144.538, de 26/04/2006, também da relatoria da mesma Conselheira, foi acolhido a preliminar de decadência em relação aos anos-calendário de 1996 e 1997;
- h) que, não bastasse a preliminar de decadência, especificamente com relação aos lucros de 1996 e 1997, pela sociedade RIHC, domiciliada na Ilha da Madeira, também não poderia ser formulada qualquer exigência de IRPJ, em razão do já mencionado Tratado contra a Dupla Tributação;
- i) que, em relação aos lucros de 1998 e 1999, também não procede a exigência fiscal, tendo em vista que não configura a disponibilização dos lucros apurados no exterior, conforme o art. 1º da Lei 9.532/97, mais precisamente a hipótese de emprego do lucro em favor da beneficiária;
- j) que, ao contrário do que sustenta o acórdão recorrido, a operação de incorporação praticada pela recorrente jamais caracteriza o emprego de lucro;
- k) que somente se pode falar de emprego do lucro na hipótese de ato jurídico praticado pelo sujeito ativo, tendo por objeto os lucros nele acumulados e por consequência a transferência do seu valor para o patrimônio do sujeito passivo, beneficiário da disponibilização;



- l) que a operação em causa somente alterou a sociedade detentora do controle das sociedades estrangeiras, não importando qualquer alteração no que respeita aos lucros por essas sociedades simplesmente apurados;
- m) que, disso resulta a improcedência dos lançamentos também no que se refere aos lucros de 1998 e 1999, já que a operação de incorporação em causa não configura disponibilização dos lucros auferidos pelas sociedades estrangeiras controladas pela empresa incorporada;
- n) que não é aplicável a CSLL sobre os lucros apurados até 1º de outubro de 1999, data na qual passou a vigor o art. 19 da MP nº 1858-6/99;
- o) que o acórdão recorrido não merece prosperar quanto ao entendimento de que a taxa de câmbio utilizada para conversão dos lucros apurados de 1996 a 1999 seria aquela do dia 31 de outubro de 2000 (mês da incorporação). Isso porque nos termos do § 4º do art. 25 da Lei 9249/95, o cálculo do valor dos lucros apurados de 1996 a 1999 deve levar em consideração a taxa de câmbio do dia 31 de dezembro de cada ano;
- p) que a Lei nº 9.532/97 não introduziu qualquer derrogação, restrição ou ressalva ao § 4º do art. 25 da Lei 9249/95, segundo o qual o lucro externo é sempre convertido em reais à data do fechamento do balanço estrangeiro que o originou.

É o relatório.



Voto

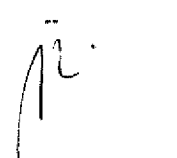
Conselheiro José Ricardo da Silva, Relator

O recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Quanto à preliminar de decadência argüida pela recorrente em relação aos anos-calendário de 1996 e 1997, creio que sobre os mesmos deveria o fisco ter observado que os fatos geradores, à luz da norma disposta na Lei 9.249/95, teriam ocorrido em 31 de dezembro de cada ano-calendário da apuração do lucro no exterior.

O caput da referida lei determina que os lucros sejam computados no balanço de cada ano, inexistindo 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 pela controlada.

O inciso II do mesmo § 2º determina a adição do lucro da controlada ao lucro da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária.



Trata-se, portanto, para estes anos-calendário (1996 e 1997), de tributação anterior à efetiva distribuição ou disponibilização dos lucros, pois, caso contrário, a tributação, por certo, recairia sobre o montante efetivamente disponibilizado.

O critério de proporção foi escolhido pelo legislador também para o caso das coligadas, ex vi do inciso I do § 3º.

Veja-se que o § 4º 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 revela o 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.

Portanto, conforme os dispositivos da Lei 9.249/95, vê-se que a tributação recaía à época sobre o montante auferido, e não sobre o montante disponibilizado, no meu entendimento em flagrante conflito com o art. 43 do CTN, pelo menos no que diz respeito às controladas, pois, tudo o que auferido pelas filiais, controladas ou coligadas durante o ano-calendário deveria ser adicionado em 31 de dezembro do ano-calendário respectivo.

Sendo esse o regime legal, conforme capitulação efetuada pela fiscalização, o lançamento de ofício deveria se reportar à 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, segundo entende o autuante.

Nesse caso, há portanto, erro quanto a caracterização do período-base, ensejando vício processual.

Todavia, em relação aos anos-calendário de 1996 e 1997, ao prevalecer a incidência da lei 9.249/95 para esse período, tendo em vista que o lançamento foi cientificado após o interregno de 5 anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, já se encontrava decaído o direito do fisco de constituir o crédito tributário.

Quanto às exigências remanescentes, Peço licença para me valer da lucidez do Ilustre Conselheiro Aloísio, que ao apreciar caso semelhante julgado na 3ª Câmara, proferiu entendimento a seguir exposto:

“Os lucros da controlada, cuja destinação ainda não foi deliberada, não podem ser considerados auferidos pela controladora. Segundo o texto legal, art. 25 da Lei 9249/95, 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.

O verbo auferir significa ganhar, obter ou conseguir, costumeiramente empregado na legislação tributária em consequência do reconhecimento de receitas da pessoa jurídica pelo regime contábil de competência, independentemente do seu efetivo recebimento, nos termos da lei societária, em oposição ao regime de caixa, pelo qual as receitas são contabilizadas e tributadas quando recebidas.

A destinatária do comando contido no caput do dispositivo examinado é a pessoa jurídica controladora, no Brasil. Ela é que auferir lucros, rendimentos ou ganhos de capital aqui tributáveis. Assim, o momento de ocorrência do fato gerador, o seu elemento



temporal, é aquele em que a controladora auferir lucro proveniente da sua controlada no exterior, e não aquele da apuração do lucro pela sua controlada.

A lei tributária ordinária requer interpretação à luz da redação então vigente do art. 43 do CTN, definidor do conceito de renda. A apuração de lucros pela controlada, ou sua manutenção em conta de lucros acumulados, não implica por si só, em qualquer receita auferida pela controladora, imediatamente, inexistindo acréscimo patrimonial desta última. Possível transferência de lucros depende de decisão societária da pessoa jurídica controlada no sentido de deliberar a distribuição. Só a partir desse ato jurídico é que se consideram auferidos pela controladora os lucros originados na controlada, ainda que não recebidos, com o seu devido reconhecimento como receita, pelo regime de competência. Nesse instante, ocorre o fato gerador e dá-se a incidência tributária.”

Na visão do ilustre Conselheiro, com a qual compartilho, “lucros da controlada, ainda pendentes de deliberação para definição da sua destinação, não se incorporam ao patrimônio da controladora, não são por esta auferidos. Inexiste disponibilidade jurídica ou econômica da controladora sobre eles. Destaque-se a possibilidade de nunca ocorrer a distribuição, utilização de lucros para aumento de capital ou qualquer outra forma de “disponibilização” em favor da recorrente, a exemplo da absorção por prejuízos, hipótese na qual jamais ocorreria fato gerador, no regime disciplinado pela lei 9249/95.”

Nessa mesma linha de raciocínio, no presente caso, ao passar a ser a recorrente controladora direta daquelas duas empresas (RIHC e Ripar) domiciliadas no exterior, esse fato, por si só, não caracteriza “emprego do valor em favor da beneficiária”, conforme previsto pelo art. 1º da Lei 9532/97. A recorrente, ao incorporar a Alfa S.A. (controladora anterior das empresas sediadas no exterior), adquiriu os direitos sobre eventual “disponibilização” futura, que será reconhecida na sua contabilidade e oferecida à tributação, se cabível, no momento da sua ocorrência.

Por todo o exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 30 de maio de 2008

José Ricardo da Silva

