



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Recurso nº : 143.538 - EX OFFICIO E VOLUNTÁRIO  
Matéria : IRPJ E OUTROS - Ex(s): 2000  
Recorrentes : 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP e BOSTON COMERCIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA.  
Sessão de : 22 de março de 2006  
Acórdão nº : 103-22.330

MPF. NULIDADE. Inexiste nulidade do procedimento fiscal quando o fato gerador está abrangido pelo período examinado, para o qual está dirigida a ordem de fiscalização contida no MPF.

LUCROS DE CONTROLADA NO EXTERIOR. DATA DO FATO GERADOR. DECADÊNCIA. O fato gerador do IRPJ ocorre na data em que os lucros são disponibilizados para a controladora, fluindo daí o prazo decadencial.

EMPRÉSTIMOS A CONTROLADA NO EXTERIOR. OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS DE VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. Inexiste óbice legal a que as variações cambiais sejam apuradas com base nas taxas efetivamente praticadas para as remessas e para as amortizações e liquidações.

LUCROS DE CONTROLADA NO EXTERIOR. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ANO-CALENDÁRIO 1999. A alienação de participação societária em controlada no exterior pela controladora no Brasil não constitui "disponibilização" de lucros cuja destinação ainda não fora objeto de deliberação.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração decorrente ou reflexo, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela 4ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO/SP I e por BOSTON COMERCIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA.

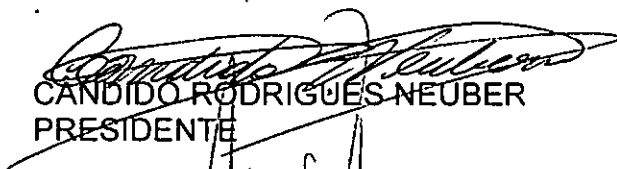
ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas pela contribuinte. Os conselheiros Márcio Machado Caldeira, Victor Luís de Salles Freire e Cândido Rodrigues Neuber em relação à preliminar de decadência do direito de

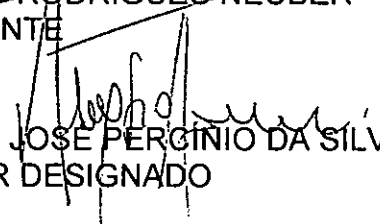


MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

Cândido Rodrigues Neuber em relação à preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário, acompanharam o conselheiro relator pelas conclusões, e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Paulo Jacinto do Nascimento (Relator) e Maurício Prado de Almeida que o proviam parcialmente para excluir da tributação a verba autuada a título de "variação monetária ativa" (item I, do A.I.). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva, e por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso *ex officio* por perda de objeto, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
PRESIDENTE

  
ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA  
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 18 AGO 2006

Participaram ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: ALEXANDRE BARBOSA JAGUARIBE e FLÁVIO FRANCO CORRÊA.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

Recurso nº : 143.538 - EX OFFICIO E VOLUNTÁRIO  
Recorrentes : 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP e BOSTON COMERCIAL E PARTICIPAÇÕES LTDA.

RELATÓRIO

Contra a contribuinte foram lavrados autos de infração de IRPJ e seus reflexos, em 18/09/2003, constituindo-se o crédito tributário de R\$ 15.987.944,92.

O lançamento se deveu à apuração: a) de reconhecimento a menor de receitas financeiras provenientes de variações cambiais de empréstimos em dólares feitos a empresa controlada sediada no exterior, nos anos-calendário de 1998 e 1999; b) oferecimento à tributação, em valor inferior ao devido, de lucros disponibilizados por empresa controlada no exterior, no ano-calendário de 1999.

Impugnando as exigências, a contribuinte suscita, em preliminar, a nulidade dos autos de infração por alcançarem período não consignado no Mandado de Procedimento Fiscal e a decadência do IRPJ do ano-calendário de 1996 e, no mérito, sustenta a inexistência da suposta omissão de variação cambial ativa e da disponibilização de lucros de controlada no exterior e a improcedência do crédito da CSLL, cuja exigibilidade se acha suspensa por liminar obtida em mandado de segurança.

A primeira instância julgadora deu pela procedência parcial do lançamento em decisão assim ementada:

*"Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Data do fato gerador: 31/12/1999*

*Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. LUCROS DISPONIBILIZADOS EM CONTROLADA NO EXTERIOR.*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

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

**DATA DO FATO GERADOR. LUCROS DISPONIBILIZADOS EM CONTROLADA NO EXTERIOR.**

*A data do fato gerador tributário – pagamento de lucros por empresa controlada no exterior – não se confunde com a data do fato gerador contábil – auferimento de lucro líquido por empresa controlada no exterior e sua contabilização. Preliminar indeferida.*

**MPF. NULIDADE. LUCROS DISPONIBILIZADOS EM CONTROLADA NO EXTERIOR.**

*Os períodos fixados pelos MPF abrangem a data de ocorrência do fato gerador. Não se discute matéria em tese. Preliminar indeferida.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Data do fato gerador: 31/12/1999*

**Ementa: DECADÊNCIA. LUCROS DISPONIBILIZADOS EM CONTROLADA NO EXTERIOR.**

*Não ocorreu o decurso do prazo decadencial, qualquer que seja a modalidade do lançamento, quando o fato gerador tributário deu-se em 1999 e o lançamento foi efetuado em 2003. Não se discute matéria em tese. Preliminar indeferida.*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ*

*Ano-calendário: 1998, 1999*

**Ementa: EMPRÉSTIMOS A CONTROLADA NO EXTERIOR. OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS DE VARIAÇÕES CAMBIAIS ATIVAS. CONTA CC5. COMPROVAÇÃO DE TAXAS DE CÂMBIO. TELAS 'PCAM260'.**

*Comprovadas as transferências internacionais em reais por meio das telas 'PCAM260' do SISBACEN, as variações cambiais em operações CC5 devem ser calculadas utilizando-se: (I) tais valores deduzidos da CPMF calculada 'por dentro', que é cobrada do remetente nessas operações, para as remessas, salvo prova de que a respectiva despesa de câmbio não foi contabilizada; (II) a PTAX de compra do câmbio flutuante até 29/01/1999, e a PTAX de compra do câmbio após a unificação do câmbio, de 01/02/1999 em diante, para amortizações, saldos remanescentes e liquidações; e (III) a PTAX de compra do câmbio livre em 31/12/1998, para os saldos na data.*

*Argumento procedente em parte.*

**TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCRO DISPONIBILIZADO EM CONTROLADA NO EXTERIOR. PAGAMENTO DO LUCRO. EMPREGO DO LUCRO EM FAVOR DA BENEFICIÁRIA. TRANSFERÊNCIA DE QUOTAS DE CONTROLADA DIRETA NO**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

*EXTERIOR PARA CAPITALIZAÇÃO DE CONTROLADA DIRETA NO PAÍS.*

*A transferência de quotas de controlada direta no exterior para capitalizar controlada direta no País configura emprego do valor em favor da beneficiária, caracterizando pagamento de lucro disponibilizado.*

*Argumento improcedente.*

*AUTOS REFLEXOS. PIS. COFINS. CSLL.*

*Tendo sido parcialmente mantido o crédito tributário do IRPJ, e sendo os argumentos referentes aos autos reflexos os mesmos que se referem ao IRPJ, aplica-se àqueles a mesma decisão deste.*

*AUTO REFLEXO. CSLL. CONCOMITÂNCIA. EXIGIBILIDADE SUSPensa. MULTA DE OFÍCIO EXONERADA. JUROS DE MORA MANTIDOS.*

*A propositura, pelo contribuinte, de ação judicial anteriormente à autuação, implica em: (I) suspensão da exigibilidade do crédito tributário mantido até o trânsito em julgado da referida ação; (II) exoneração da multa de ofício; (III) manutenção dos juros de mora.*

*Argumento procedente em parte.*

*Lançamento Procedente em Parte".*

Da parte exonerada, recorre de ofício a autoridade julgadora e, inconformada com a parte mantida, a contribuinte interpõe recurso voluntário, cujas razões podem ser assim resumidas:

DOS FATOS

Verificou a autoridade fiscal que, nos anos-calendário de 1998 e 1999, a recorrente celebrou contratos de mútuo com a sua controlada, BOSTON LATIN AMERICA COMPANY, enquadráveis nas disposições da Lei nº 9.430/96 que cuidam dos preços de transferência de juros e, em razão das quais, procedidos os ajustes necessários, foi constituído o crédito tributário vinculado ao processo nº 16327.002232/2002-20.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38

Acórdão nº : 103-22.330

Analizando os mesmos contratos de mútuo com vistas à apuração das variações cambiais, a autoridade fiscal concluiu que deixaram de ser reconhecidos como receitas financeiras os valores de R\$ 5.922.166,51, em 1998 e R\$ 1.200.625,50, em 1999, promovendo os ajustes nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos anos-calendário de 1998 e 1999, bem como das contribuições para o PIS e COFINS do ano-calendário de 1999.

Por outro lado, constatou a autuante que a empresa BOSTON LATIN AMERICA COMPANY, situada no exterior e da qual a recorrente detem 100% das quotas, em 31/08/1999 aumentou o seu capital em US\$ 15.000.000, através da incorporação de lucros acumulados, tendo a recorrente, controladora, considerado este montante, equivalente a R\$ 28.738.500,00, na apuração do seu lucro real.

Constatou, ainda, que em 01/09/1999, foi constituída, no Brasil, a empresa BOSTON INVESTIMENTO E PARTICIPAÇÕES LTDA de cujo capital participa a recorrente com o percentual de 99,99%, integralizado com as quotas da BOSTON LATIN AMERICA COMPANY, na qual deixou a recorrente de ter participação, enquanto que a BOSTON INVESTIMENTO E PARTICIPAÇÕES LTDA, controlada pela recorrente, passou a ser a sua controladora direta.

Nessa operação de integralização do capital da BOSTON INVESTIMENTO E PARTICIPAÇÕES LTDA, subscrito pela recorrente, com as quotas de BOSTON LATIN AMERICA COMPANY, a fiscalização enxergou hipótese de disponibilização de lucros auferidos no exterior, incluível na apuração do lucro real e, em decorrência, considerou como disponibilizados em favor da recorrente os lucros obtidos pela BOSTON LATIN AMERICA COMPANY nos anos-calendário de 1996, 1997 e 1999, no montante de R\$ 18.554.387,687, já deduzido o prejuízo do ano-calendário de 1998 e a parcela de US\$ 15.000.000 incorporada ao capital, constituindo o correspondente crédito tributário.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

DAS PRELIMINARES

Havendo o Mandado de Procedimento Fiscal fixado o período a ser fiscalizado, 01/1997 a 12/2000, o exame dos livros e documentos contábeis e fiscais só poderia ser feito para verificação de fatos econômicos que tivessem dado origem a valor escriturado nos anos posteriores, tal qual, por exemplo, a constituição de uma provisão em 1996 para reversão em 1997, para verificar a exatidão e/ou a conformidade do lançamento, segundo os princípios contábeis, nunca para impor exigência sobre fato gerador ocorrido naquele período.

Ao incluir nos autos de infração o período de apuração de 01/1996 a 12/1996, a autoridade exorbitou da competência específica que lhe foi atribuída, tornando nulos os atos praticados.

O fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica que, no caso da pessoa jurídica, ocorre ao término do período estabelecido pela lei, após a soma de todos os eventos havidos, ou seja, no encerramento do exercício fiscal.

Os lucros auferidos no exterior por controladas somente passaram a ser tributados com o advento da Lei nº 9.249/95, devendo ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real, no momento em que fossem disponibilizados para a controladora domiciliada no Brasil.

Assim, embora o fato gerador ocorra no momento em que os lucros são apurados na controlada e, pelo regime de competência, contabilizados na controladora, a lei permitiu o diferimento da sua tributação, não do fato gerador, pois na legislação brasileira não existe a figura do diferimento do fato gerador.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

O entendimento de que o fato gerador do IRPJ, quanto aos lucros auferidos no exterior nos anos-calendário de 1996 a 1999, foi a ocorrência da hipótese de disponibilização prevista no art. 1º, caput e § 2º, alínea b, item 4, da Lei nº 9.532/97, caracterizada pela integralização do capital realizada em 01/09/1999, afronta toda a base legal do imposto de renda.

Induvidosamente, portanto, os lucros auferidos no exterior no ano-calendário de 1996 foram alcançados pelo prazo decadencial de 5 (cinco) anos, como disciplina o art. 150, § 4º, do CTN.

DO MÉRITO

INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA

Variação monetária é gênero, do qual a variação cambial é espécie. Nem toda variação monetária apurada em função da taxa de câmbio é variação cambial.

O entendimento firmado neste Conselho é de que a exigência de variação cambial somente tem lugar quando o crédito estiver sujeito à atualização em função da taxa de câmbio ou de índices aplicáveis por disposição legal ou contratual, restringindo-se aos créditos mantidos em moeda estrangeira.

No caso, as variações monetárias decorreram de operações realizadas sob o regime de transferência internacional de reais, e, ainda que apuradas em função da taxa de câmbio, não se enquadram na espécie variação monetária cambial, haja vista que a recorrente não comprou ou vendeu moeda ou valores em moeda estrangeira, não converteu crédito em moeda estrangeira para moeda nacional, nem deteve crédito em moeda estrangeira, ausentes, assim, as premissas necessárias para a violação do disposto no art. 378 do RIR/99.





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

A recorrente registrou contabilmente as operações de mútuo nas Contas de Valores a Receber do Exterior e de Variações sobre Contratos de Mútuo e ofereceu à tributação, como receitas financeiras, as variações monetárias delas decorrentes, apuradas segundo os valores extraídos das operações de mútuo realizadas e dos respectivos registros eletrônicos junto ao BACEN, que apontam os valores em reais efetivamente utilizados em cada operação.

A fiscalização, entretanto, apurou as variações monetárias utilizando as taxas de venda do dólar, câmbio livre, divulgados pelo BACEN.

Os contratos de mútuo em questão já foram objeto de procedimento fiscal específico, tendo as taxas de câmbio neles utilizadas sido referendadas, taxas estas que também foram tacitamente homologadas pelo BACEN, a quem compete autorizar e fiscalizar tais operações.

Admitindo a Lei nº 9.430/96, art. 22, § 4º, que os juros sejam determinados com base na taxa registrada no BACEN, é um contra-senso que, para a apuração das variações monetárias, se utilize, sem previsão legal, a taxa de câmbio livre ou flutuante, invocando o Ato Declaratório nº 1/99, que trata do reconhecimento de variações monetárias para determinação do lucro real decorrentes de créditos ou obrigações em moeda estrangeira, e não de transferência internacional de reais.

INEXISTÊNCIA DA DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS DE CONTROLADA NO  
EXTERIOR

A legislação fiscal acolheu e, mais que isto, estendeu às outras espécies de sociedade, o método da equivalência patrimonial na avaliação dos investimentos em sociedades controladas estabelecido na Lei nº 6.404/76 para as sociedades anônimas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

De igual modo, a legislação tributária acolheu, na íntegra, o conceito de sociedade controlada expresso na Lei das S.A., considerando como tal "a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas declarações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores".

Improcede, assim, a afirmativa feita pela autoridade fiscal de que, a partir da constituição da BOSTON INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA, em 01/09/1999, a recorrente deixou de ter participação em empresa no exterior, uma vez que, através de sua nova controlada, a BOSTON PARTICIPAÇÕES LTDA, de cujo capital detinha 99,99%, a recorrente continuou a ser controladora da BOSTON LATIN AMERICA COMPANY.

Assim, em decorrência da equivalência patrimonial, os lucros auferidos no exterior foram adquiridos pela recorrente no próprio ano-calendário em que apurados pela sua controlada e a manutenção da relação societária, mesmo após 01/09/1999, não lhe proporcionou qualquer benefício passível de tributação.

Alterando o princípio da territorialidade como critério para a tributação da renda, a Lei nº 9.249/95 introduziu a tributação em bases universais, ou seja, a tributação de todos os lucros, rendimentos e ganhos de capital, independentemente de terem sido gerados no país ou no exterior, auferidos pelas pessoas residentes ou domiciliadas no Brasil.

Como a citada lei não definiu o momento em que as controladoras deveriam oferecer à tributação os lucros auferidos por suas controladas no exterior, foi editada a IN nº 38, de 27 de junho de 1996, disciplinando que este momento aconteceria quando os lucros fossem disponibilizados, considerando-os como pagos com o emprego do seu valor, em favor da beneficiária, inclusive no aumento de capital de controlada no exterior, pretendendo-se, assim, compatibilizar a tributação dos lucros



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

de controlada no exterior com o requisito da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Acontece, porém, que essa inovação através de mero ato administrativo sem assento em qualquer base legal, pois a Lei nº 9.249/95 não previa o momento de incidência do tributo, importa em atentado ao art. 150, I, da CF.

Em 10 de dezembro de 1997, contudo, veio à luz a Lei nº 9.532/97 que reproduziu o contido na IN SRF nº 38/96 e, como sua eficácia somente se deu a partir de 1º de janeiro de 1998, a exigência de tributos sobre os lucros auferidos no exterior, em 1996 e 1997 contraria o disposto no art. 150, III, alíneas a e b da CF.

Ademais, não ocorreu a hipótese de disponibilização dos lucros no exterior. É que a recorrente deliberou a criação da BOSTON INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES e integralizou a sua participação de 99,99% do capital com a totalidade das quotas que detinha na BOSTON LATIN AMERICA COMPANY, até então registrada, por equivalência patrimonial, em seu ativo permanente.

Em decorrência, a BOSTON INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, nova controladora direta da BOSTON LATIN AMERICA COMPANY, passou a registrar no seu ativo permanente, por equivalência patrimonial, o investimento correspondente às quotas da BOSTON LATIN AMERICA COMPANY, agora controlada pela recorrente através da BOSTON INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES.

A recorrente, por sua vez, mantém registrado em conta de seu ativo permanente, por equivalência patrimonial, o mesmo investimento de antes, só que relativo à sua controlada direta, a BOSTON PARTICIPAÇÕES E INVESTIMENTOS e a sua controlada extinta, a BOSTON LATIN AMERICA COMPANY, nada sendo alterado para a recorrente, cujo ativo permanente permaneceu com o mesmo valor.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

Inexiste, assim, o uso do valor do patrimônio líquido da BOSTON LATIN AMERICA COMPANY com benefício em favor da recorrente, visto que o valor das quotas para a capitalização na BOSTON INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES correspondeu exatamente àquele registrado na conta do ativo permanente da recorrente, por equivalência patrimonial.

Desse modo, a operação societária da recorrente com a sua controlada BOSTON LATIN AMERICA COMPANY não importou em qualquer benefício que pudesse caracterizar a hipótese de disponibilização prevista no art. 1º da Lei nº 9.532/97.

Foram arrolados bens.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

VOTO VENCIDO

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator:

Porque tempestivos e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, conheço de ambos os recursos.

Conforme relatado, a recorrente suscita duas preliminares. Na primeira, alega a nulidade dos autos de infração decorrente do extrapolamento do período fixado no MPF. Na segunda sustenta a decadência do direito de lançar o crédito tributário relativo aos lucros auferidos por controlada no exterior no ano-calendário de 1996 disponibilizados em 1999.

Como a preliminar de nulidade se funda no suposto alargamento do período a ser fiscalizado, incluindo-se, em contrariedade ao MPF, o ano-calendário de 1996, no qual, segundo a recorrente, teria ocorrido o fato gerador dos tributos exigidos, e não em 1999, como quer o fisco, cumpre analisar por primeiro a preliminar de decadência.

Para dar sustentação à preliminar de decadência, assevera a recorrente que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda que, no caso da pessoa jurídica, ocorre ao término do período estabelecido pela lei, após a apuração de todos os eventos nele havidos, ou seja, no encerramento do exercício social.

Dentro disso, afirma que a hipótese de disponibilização prevista no art. 1º, caput, e § 2º, alínea "b", item 4, da Lei nº 9.532/97, "nada mais é do que o elemento temporal do fato gerador do imposto de renda, este ocorrido quando do encerramento do ano-calendário de 1996", e que tal hipótese de disponibilização, ou seja, o elemento temporal do fato gerador do IRPJ, é, "pois, tão somente a definição do momento em



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

que deveria o contribuinte recolher o tributo incidente sobre os lucros auferidos no exterior".

Equivoca-se a recorrente. A controlada, por possuir personalidade jurídica distinta da controladora, conserva consigo a titularidade dos seus lucros, que permanecerão integrando-lhe o patrimônio, e não o patrimônio da controladora, até que, por um ato jurídico que importe em transferência do direito sobre esses lucros, venham a ser distribuídos, nos moldes, por exemplo, dos eventos descritos nos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei nº 9.532/97.

No espaço de tempo decorrido entre a geração dos lucros na controlada e a distribuição ou disponibilização à controladora, para esta os lucros não passam de mera expectativa de direito. São lucros de terceiro, que, inclusive, podem jamais se converter em lucros da controladora, bastando, para tanto, que permaneçam indefinidamente retidos na controlada ou sejam consumidos por prejuízos posteriores dela própria.

A obrigação tributária somente nasce com a ocorrência do respectivo fato gerador, descrito na norma tributária como hipótese de incidência, dependendo visceralmente dessa ocorrência para que o correspondente crédito tributário possa ser constituído.

No caso do imposto de renda, que tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento formadores do acréscimo patrimonial, essa situação necessária e suficiente somente ocorre se houver o acréscimo de novo direito ao patrimônio, o mesmo acontecendo com a contribuição social sobre o lucro, vez que lucro é a soma algébrica dos novos direitos e obrigações incorporados ao patrimônio.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

Enquanto não houver aquisição de direito aos lucros ainda não distribuídos, inexistente disponibilidade jurídica e muito menos econômica sobre eles. Para que se dê a disponibilidade econômica de uma renda é necessário que, no mínimo, o titular do patrimônio ao qual a renda vai acrescer se apodere dela efetivamente e, para que ocorra a disponibilidade jurídica, que tenha a possibilidade de se apoderar juridicamente dela, possibilidades estas que a controladora não tem em relação aos lucros retidos pela controlada.

Assim, conquanto para a controlada o fato gerador do imposto de renda tenha ocorrido em 1996, quando apurou lucros; para a controladora ele só ocorreu em 1999, quando os lucros lhe foram disponibilizados.

Diante disso, rejeito a preliminar de decadência e, face ao entendimento esposado acerca do fato gerador, igualmente rejeito a preliminar de nulidade dos autos de infração.

No mérito, a primeira questão a ser enfrentada diz respeito à apontada omissão de variação cambial ativa.

Neste ponto a discussão gira única e exclusivamente acerca da taxa cambial que deve ser utilizada para valorar os dólares emprestados com vistas à apuração da variação cambial, sustentando a recorrente que devem ser utilizadas as taxas efetivas e não as taxas de venda do câmbio livre e/ou flutuante.

A autoridade lançadora adotou as taxas de venda do dólar, câmbio livre, divulgadas pelo Banco Central do Brasil, nas datas dos termos inicial e final dos contratos, apurando como não oferecidos à tributação os valores de R\$ 5.922.166,51, no ano-calendário de 1998 e de R\$ 1.200.625,50, no ano-calendário de 1999.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

A autoridade julgadora, por sua vez, presumindo que os dólares foram comprados e vendidos no segmento de taxas flutuantes, já que as remessas foram efetuadas por meio de operações de conta CC5, adotou, para as remessas, até 22/01/1999, o valor registrado, líquido da CPMF e, após 22/01/1999 o valor bruto registrado; para as amortizações, saldos remanescentes e liquidações, até 29/01/1999, a taxa de compra do câmbio flutuante, e, a partir de 01/02/1999, com a unificação das taxas do câmbio livre e do câmbio flutuante, a taxa de compra; e, para os saldos existentes em 31/12/1998, a taxa de compra do câmbio livre, apurando o valor tributável de R\$ 4.846.844,30 no ano-calendário de 1998 e o valor tributável de R\$ 10.390.007,12 no ano-calendário de 1998, exonerando, assim, R\$ 1.075.321,71 referentes ao ano-calendário de 1998 e apontando, como valor tributável adicional, R\$ 9.189.381,62, referentes ao ano-calendário de 1999, a ser objeto de auto de infração complementar.

Nada impede que, para calcular as variações cambiais, sejam utilizadas as taxas de câmbio efetivamente praticadas, como, aliás, expressamente reconhecido pela decisão recorrida. As taxas de fechamento do câmbio livre do último dia do mês, divulgadas pelo Banco Central do Brasil, adotadas pela SRF, somente se prestam para fins de apropriação de despesas e receitas financeiras pelo regime de competência e de atribuição de valor a ativos e passivos no exterior, por ocasião da elaboração do balanço.

Em que pese esse entendimento, no sentido da legalidade da utilização das taxas efetivas, a decisão recorrida o adotou tão somente para as remessas, ao argumento de que não há no processo quaisquer comprovantes das amortizações e/ou liquidações contabilizadas, e portanto, das respectivas taxas de câmbio.

Admitindo-se, *ad argumentandum tantum*, a inexistência, no processo, da comprovação das taxas praticadas nas amortizações e liquidações, entendo que





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

isto, por si só, não autoriza o uso de taxas diversas das praticadas, cabendo ao julgador diligenciar para que viesse aos autos a comprovação que entendeu faltante.

Ademais, a se crer no contido no Termo de Verificação Fiscal, inexistente a alegada falta de comprovação das amortizações e liquidações, pois nele, às fls. 289, está afirmado que:

*"1.5 Em atendimento à solicitação, em 15/07/2002, a empresa apresentou documentação informando que as aplicações financeiras praticadas por ela diretamente no exterior referem-se somente a contratos de mútuo firmados com pessoas vinculadas no exterior. Nesta data recebemos também os registros contábeis e os contratos de mútuo.*

*1.6 Em 24/04/2003 o contribuinte foi regularmente intimado a nos fornecer planilhas referentes às operações de mútuo entre a Boston Comercial e Participações e o Boston Latin América Finance Company com informações a respeito de datas, valores em reais e na moeda contratada, taxas de câmbio utilizadas, taxas de juros pactuadas e montantes pagos e/ou recebidos entre outras informações. Recebemos esta documentação em 06/06/2003.*

*1.7 Em 24/04/2003 o contribuinte também foi intimado a detalhar as contas variações cambiais ativas/passivas e rendimentos e juros de capital auferidos no exterior. Recebemos esta documentação em 28/07/2003".*

Comprovadas as taxas efetivamente praticadas, não só para as remessas, mas também para as amortizações e liquidações, e, inexistindo óbice legal a que as variações cambiais sejam apuradas com base nas mesmas, não prospera a exigência.

Quanto à incidência da CPMF sobre os valores das remessas, conquanto seja natural a presunção de que o banco incumbido da operação de conversão dos dólares para reais recolheu a contribuição cobrando-a do remetente, não é verdadeira a conclusão de que este ônus tenha sido suportado pela recorrente, pois ela não é o remetente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38

Acórdão nº : 103-22.330

A incidência da CPMF suportada pela recorrente foi aquela ocorrida no momento em que transferiu da sua conta bancária os valores em reais para a instituição financeira depositária sediada no País.

Por sua vez, a instituição financeira sediada no exterior, depositária dos reais em nome do não residente, titular de conta corrente na instituição sediada no País, sofre a incidência da CPMF no momento em que efetua a compra de moeda estrangeira em favor do não residente.

Assim, é evidente que quem responde, de fato, pela CPMF incidente nas operações de compra de moeda estrangeira é o não residente, não a recorrente, visto que ela não tem qualquer relação com a instituição depositária, que age em nome do mutuário não residente, e não da mutuante. Por isto mesmo, descabe excluir da variação cambial os valores relativos à CPMF em tela, como o fez a decisão recorrida.

A outra questão de mérito se prende à disponibilização dos lucros auferidos no exterior. Inicialmente, a recorrente sustenta que, como a Lei nº 9.249/95, ao introduzir a tributação em bases universais, não definiu o momento em que as controladoras deveriam oferecer à tributação os lucros auferidos por suas controladas no exterior, definição esta que foi feita através da IN nº 38, de 27 de junho de 1996, com maltrato ao art. 150, I, da C.F.

Contudo, esta discussão é dispicienda. O fato gerador, a disponibilização dos lucros, somente ocorreu em 1999, quando já vigente a Lei nº 9.532/97, conforme já exposto neste voto.

Prosseguindo, a recorrente argui que inocorreu a hipótese de disponibilização dos lucros, qual seja, o emprego do valor, em favor da beneficiária, previsto no item 4, alínea "b", do § 2º do art. 1º da Lei nº 9.532/97, pois só se pode entender como beneficiário aquele em cujo favor se constitui um benefício, um lucro ou um ganho obtido no negócio, que contribua para o acréscimo do seu patrimônio. O



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

que, no caso não existe, uma vez que as participações societárias são avaliadas pela equivalência patrimonial, sejam elas de forma direta ou indireta e, assim, a operação societária realizada pela recorrente que importou na mudança do contrato direto da BOSTON LATIN AMERICA FINANCE COMPANY para controle indireto através da BOSTON INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, não resultou em nenhuma vantagem financeira ou acréscimo patrimonial.

A assertiva de que a mudança de controle direto para indireto em nada afeta a avaliação pela equivalência patrimonial é verdadeira. Todavia, o argumento é impertinente, pois, a equivalência patrimonial é mero critério de avaliação de ativos e não foi o motivo da autuação.

A autuação se deveu ao fato de a operação societária realizada pela recorrente que, constituiu a BOSTON INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES, sediada no Brasil, capitalizando-a com as quotas que possuía na BOSTON LATIN AMERICA FINANCE COMPANY, se enquadra no disposto no art. 1º, § 1º, alínea "b" e § 2º, alínea "b", item 4 da Lei nº 9.532/97, que dispõe:

*"Art. 1º. 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.*

*§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:*

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

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

.....  
...  
*b) pago o lucro, quando ocorrer:*

.....  
...



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

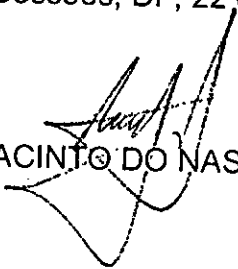
*4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior".*

Ora, se o aumento de capital da controlada situada no exterior configura emprego do valor em favor da beneficiária, tendo-se o lucro como pago, tanto que a recorrente ofereceu à tributação o valor do aumento de capital da sua controlada BOSTON LATIN AMERICA FINANCE COMPANY feito com a absorção de lucros acumulados, a capitalização de nova empresa também se constitui em emprego do valor em favor da beneficiária, salientando-se que, tanto na hipótese de capitalização, como na hipótese de aumento de capital, o valor do Ativo da recorrente, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, não é afetado.

Face ao exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de decadência e de nulidade do lançamento suscitadas pela recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar as exigências relativas à Omissão de Variações Monetárias Ativas, item 01 do Auto de Infração.

Quanto ao recurso de ofício, tenho-o por prejudicado no ponto em que exonerou parcialmente as exigências relativas à Omissão de Variações Monetárias Ativas e lhe nego provimento na parte em que exonera a multa de ofício incidente sobre o crédito tributário relativo à CSLL, cuja exigibilidade se acha suspensa.

Sala das Sessões, DF, 22 de março de 2006.

  
PAULO JACINTO DO NASCIMENTO 



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

VOTO VENCEDOR

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA, Relator Designado

Peço permissão para divergir do relator, Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, unicamente quanto à conclusão de que a transferência de quotas de capital se enquadra na hipótese prevista pelo art. 1º da Lei 9.532/97 (§ 2º, b, 4).

Com o seu habitual brilho, o relator, no seu voto, expressou precisamente o seu entendimento quanto à titularidade dos lucros pendentes de destinação. Interpretação com a qual concordo inteiramente. Disse o relator:

“A controlada, por possuir personalidade jurídica distinta da controladora, conserva consigo a titularidade dos seus lucros, que permanecerão integrando-lhe o patrimônio, e não o patrimônio da controladora, até que, por um ato jurídico que importe em transferência do direito sobre esses lucros, venham a ser distribuídos, nos moldes, por exemplo, dos eventos descritos nos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei nº 9.532/97.

No espaço de tempo decorrido entre a geração dos lucros na controlada e a distribuição ou disponibilização à controladora, para esta os lucros não passam de mera expectativa de direito. São lucros de terceiro, que, inclusive, podem jamais se converter em lucros da controladora, bastando, para tanto, que permaneçam indefinidamente retidos na controlada ou sejam consumidos por prejuízos posteriores dela própria.”

Dizendo-se o mesmo, porém de outra forma, 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 9.249/97, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

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 da 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.

A meu ver, como já dito antes, 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 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 9.249/95.

Não identifico a alienação de participação societária como caso de "emprego do valor em favor da beneficiária", conforme previsto pelo art. 1º da Lei 9.532/97. O lucro cuja destinação permanece pendente de deliberação não se incorpora, ao menos ainda, ao patrimônio da controladora. A alienação das quotas transfere ao adquirente os direitos sobre eventual "disponibilização" futura, que será



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

Processo nº : 16327.002639/2003-38  
Acórdão nº : 103-22.330

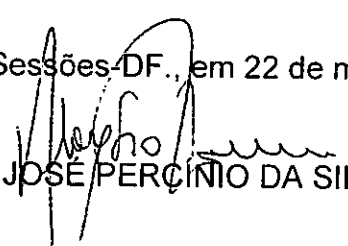
reconhecida na sua contabilidade e oferecida à tributação, se cabível, no momento da sua ocorrência.

O fato indicado pela fiscalização é passível de tributação como simples alienação de participação societária, compondo o lucro real, mas não sob o regime de lucro obtido no exterior.

Em tudo o mais, adoto as conclusões do i. relator.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso voluntário e, conseqüentemente, não conheço do recurso de ofício, por perda de objeto.

Sala das Sessões-DF., em 22 de março de 2006

  
ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA