MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº.	:	16327.003372/2003-04
Recurso nº.	:	144.538
Matéria:	:	IRPJ – ano-calendário: 1998
Recorrente	:	BBA Creditanstalt Finanças e Representações Ltda.
Recorrida	:	4ª Turma de Julgamento da DRJ São Paulo
Sessão de	:	26 de abril de 2006
Acórdão nº.	:	101- 95.476

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.

CAPITULAÇÃO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Não há cerceamento do direito de defesa quando a impugnante demonstra perfeito entendimento do auto de infração e de sua causa.

ERRO NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL.- Os prejuízos apurados no período devem ser usados pela fiscalização para reduzir o tributo lançado, mas a não utilização não implica nulidade do lançamento, devendo o valor ser ajustado no julgamento.

TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS . Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário a prevalência da norma internacional decorre de sua condição de lei especial em relação à norma interna.

CONVENÇÃO BRASIL-PORTUGAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. De acordo com o Artigo X da Convenção, os

lucros auferidos por empresa residente em Portugal e controlada por empresa residente no Brasil, quando remetidos ou pagos ou creditados (disponibilizados), conceituam-se como dividendos (nº 4 do Artigo X), podendo ser tributados no Brasil .

LUCRO NO EXTERIOR- DISPONIBILIZAÇÃO-EMPREGO- A expressão "o emprego do valor, em favor da beneficiária." contida no no artigo 1º, § 2º, "b", item 4, da Lei 9.532/97 abrange os casos em que o emprego do valor foi feito pela própria beneficiária.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Correta a lavratura do auto de infração contra apenas um dos responsáveis solidários, sendo dada ciência do feito aos demais, pois o instituto da solidariedade permite que o crédito tributário seja exigido de um dos responsáveis solidários ou de todos, até o seu montante

JUROS DE MORA - A obrigação tributária não paga no vencimento sujeita-se a juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por BBA Creditanstalt Finanças e Representações Ltda.

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade, por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do lançamento em relação aos lucros apurados por controlada nos anos de 1996 e 1997, vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora) Paulo Roberto Cortez e Caio Marcos Cândido, e, no mérito, por unamimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para determinar que na apuração da matéria tributável remanescente sejam considerados os prejuízos compensáveis apurados pela empresa PPL no ano de 1998, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora) e Paulo Roberto Cortez que também afastavam a multa de ofício e o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral que deu provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.

MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
REDATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 07 AGO 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL e VALMIR SANDRI. Ausente o Conselheiro HÉLCIO HONDA.

Recurso nº. : 144.538
Recorrente : BBA Creditanstalt Finanças e Representações Ltda.

RELATÓRIO

Contra a empresa BBA Creditanstalt Finanças e Representações Ltda. foi lavrado, em 25/09/2003, Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, em virtude da não "adição ao lucro líquido ..., na determinação do lucro real", no ano-calendário de 1998, "dos lucros auferidos no exterior, por filiais, sucursais, controladas, ou coligadas".

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal (fls. 65 e 66), a contribuinte possuía 25% do capital da Piquerobi Participações Ltda. (PPL), sediada em São Paulo, que, por sua vez, detinha 100% do capital da empresa Piquerobi (Lubrax) Investimentos e Serviços Ltda. (PIS), sediada na Ilha da Madeira - Portugal.

À época, o restante do capital da PPL era detido por duas outras empresas sediadas em São Paulo, a SP Holding Ltda., no percentual de 37,54%, e a SPH Ltda., no percentual de 37,46%.

Em 28/12/1998, a PPL, por intermédio de seus controladores, decide transferir integralmente o patrimônio da empresa PIS a título de pagamento de resultados e redução de capital, para seus controladores. Na data de sua transferência, a PIS apresentava o montante de Lucros Acumulados de ESC 1.998.954.717,00, correspondente a R$ 14.069.842,67. Tais lucros deveriam ter sido adicionados pela PPL, na apuração do Lucro Líquido do exercício de 1998, conforme o Art. 25 da Lei n. 9249/95, Art.2º, Parágrafo 9 da IN 038/96 (que regulamenta os Arts. 25, 26 e 27 da Lei 9249/95) e Art. 1, § 2º, Alínea b, Item 4, da Lei 9.532/97.

O valor tributável considerado foi o montante de lucros acumulados até a data da transação (ESC 1.998.954.717,00 =R$ 14.069.842,67) acrescido da parcela de lucros auferidos no ano de 1998 até a data considerada (ESC 264.014.988,50 = R$ 1.843.022,23).

Constou ainda do Termo de Verificação que o prejuízo fiscal do ano de 1998 já foi compensado integralmente pela autuação lavrada em 16/01/2003 (**Processo Nº 16327.000078/2003-32**)

Como no ano de 2000 a PPL sofreu Cisão Total, tendo o seu patrimônio passado integralmente para os controladores, o BBA foi autuado na qualidade de responsável solidário pela PPL, e as empresas SP Holding Ltda. e SPH Ltda. passaram a ser sujeitos passivos solidários na autuação, tendo recebido cópia do auto de infração e do Termo de Verificação Fiscal.

O BBA entrou com impugnação tempestiva invocando a impossibilidade de aplicação da norma tributária interna, tendo em vista a existência de tratado internacional (Convenção entre a República Federativa do Brasil e Portugal para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento). Alegou, ainda, vícios essenciais na capitulação legal da conduta e na apuração do valor lançado, por não ter sido considerado, no cálculo do montante devido, que a PPL apresentava prejuízos fiscais, e erro de forma, dizendo não corresponder à realidade a data do fato gerador apontada pela fiscalização, visto que o lançamento em foco pretendeu atingir lucros auferidos no exterior, por controladas/coligadas, referente ao ano-calendário de 1996 e 1997, acumulados desde 1996.

Suscitou, outrossim, a decadência .

No mérito, alegou que a legislação de regência extrapola a Constituição, o CTN e afronta os princípios da legalidade e da segurança jurídica, tratando-se de situação semelhante à legislação do Imposto sobre o Lucro Líquido, cuja regra impunha a tributação, junto aos sócios, dos lucros apurados pela pessoa jurídica, ainda que inexistente a efetiva distribuição.

Aduz que o fato descrito como sendo a conduta sujeita à incidência - transferência de titularidade de investimento no exterior, em 28/12/1998, da PPL para seus controladores - não apresenta relação com a capitulação no art. 1º, parágrafo 2º, alínea "b", item 4, da Lei n.º 9.532/97 ("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"). Diz que o fato descrito revela que a disponibilização não ocorreu pois não se concretizou qualquer ato por parte da fonte produtora no exterior, no sentido de empregar os lucros acumulados, em favor de quem quer que seja, visto que a disponibilização exigiria a prática de ato manifesto, nesse sentido, de autoria exclusiva de quem auferiu lucros, ou seja, da sociedade estrangeira. Da mesma forma, o fato descrito não encontra respaldo na IN SRF 38/96, pois não houve qualquer compra e venda de participações societárias.

Acrescenta que a fiscalização não apurou qual o lucro efetivamente auferido no exterior até a data do evento, 28/12/1998, e a proporcionalização do lucro do exercício efetuada em função do número de dias do ano (362/365) não apresenta qualquer relação com as características do fato gerador e não tem respaldo na legislação de regência, afrontando o art. 142 do CTN.

Afirma que a solidariedade prevista no art. 207, III e Parágrafo único, I, do RIR/99, diz respeito única e exclusivamente ao imposto, não cabendo a exigência da multa, por falta de previsão legal para a sua aplicação aos devedores solidários, e que o art. 132 do CTN atribui responsabilidade pelos tributos vencidos à pessoa jurídica incorporadora.

Conclui que, não havendo imposto exigível, não há mora, e portanto, não cabe a exigência dos respectivos encargos.

A SP Holding Ltda. e a SPH Ltda., responsáveis solidários, apresentaram uma única impugnação, adotando os argumentos de defesa da BBA. Aduzem que o auto de infração foi lavrado contra a BBA, e que a entrega posterior aos responsáveis solidários do "Termo de Intimação e Entrega de Documentos" não tem o condão de constituir, contra estas impugnantes, qualquer crédito tributário, pois não foram destinatárias de qualquer ato administrativo fazendário hábil à produção dos efeitos próprios à exigência de recolhimento de tributo.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo julgou procedentes os lançamentos, conforme Acórdão nº 5444 , de 28 de maio de 2004, cuja ementa tem a seguinte dicção:

> Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
> Data do fato gerador: 31/12/1998
> Ementa: TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. TRATADO INTERNACIONAL.
> Tratado internacional para evitar a dupla tributação não garante isenção de imposto. Não comprovada a tributação na Ilha da Madeira, sobre o lucro, cabe a exigência.
>
> CAPITULAÇÃO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.
> Não há cerceamento do direito de defesa quando a impugnante demonstra perfeito entendimento do auto de infração e de sua causa.
>
> TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. DATADO FATO GERADOR TRIBUTÁRIO. LUCROS DISPONIBILIZADOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR.
> A data do fato gerador do lucro disponibilizado não se confunde com a data do auferimento do lucro.

DECADÊNCIA. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCROS DISPONIBILIZADOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR.
Não ocorreu o decurso do prazo decadencial, qualquer que seja a modalidade do lançamento, se o fato gerador deu-se em 31/12/1998 e o lançamento foi efetuado em 25/09/2003.

RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MULTA.
O CTN excepciona a aplicação de penalidade apenas nos casos dos artigos 134 e 138.

CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.
Correta a lavratura do auto de infração contra apenas um dos responsáveis solidários, sendo dada ciência do feito aos demais, pois o instituto da solidariedade permite que o crédito tributário seja exigido de um dos responsáveis solidários ou de todos, até o seu montante.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Data do fato gerador: 31/12/1998
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 inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da legislação tributária.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1998
Ementa: COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL.
O saldo de R$ 0,01, passível de compensação, não afeta o valor exigido.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCRO DISPONIBILIZADO POR CONTROLADA NO EXTERIOR. PAGAMENTO DO LUCRO. EMPREGO DO LUCRO EM FAVOR DA BENEFICIÁRIA. TRANSFERÊNCIA DE QUOTAS DE CONTROLADA DIRETA NO EXTERIOR PARA AS PESSOAS JURÍDICAS SÓCIAS DA CONTROLADORA DIRETA NO PAÍS.
A transferência de quotas de controlada direta no exterior aos sócios da controladora, a título de pagamento de resultados, configura emprego do valor em favor da beneficiária, caracterizando pagamento de lucro disponibilizado.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCRO DISPONIBILIZADO POR CONTROLADA NO EXTERIOR. PROPORCIONALIZAÇÃO DO LUCRO DO PERÍODO.
Presume-se – salvo prova em contrário – que os negócios efetuados em "paraísos fiscais" sejam todos de caráter financeiro, de forma que a apuração do lucro do exercício "pro rata tempore" é plenamente justificada, especialmente por ser prática bancária internacional a utilização de juros simples.

Lançamento Procedente.

Ciente da decisão, a empresa BBA Creditanstalt Finanças e Representações Ltda. ingressou com recurso a este Conselho no qual reedita as razões de impugnação, inclusive quanto às preliminares.

SPH Ltda. E SP Holding Ltda. Ingressaram com recurso insurgindo-se contra o alargamento da previsão de responsabilidade solidária a imposto veiculada pelo art. 207 do RIR/99 e pugnando pela necessidade de ato de lançamento para a produção de efeitos. Caso ultrapassadas essas questões, tomam para si todos os argumentos levantados no recurso pela BBA.

É o relatório.

VOTO

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Relatora

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

Os fatos que deram origem ao lançamento sob litígio envolvem as seguintes empresas:

1– BBA Creditanstalt Finanças e Representações Ltda., domiciliada no Brasil, doravante tratada como **BBA**;

2– Piquerobi Participações Ltda., domiciliada no Brasil, doravante tratada como **PPL**;

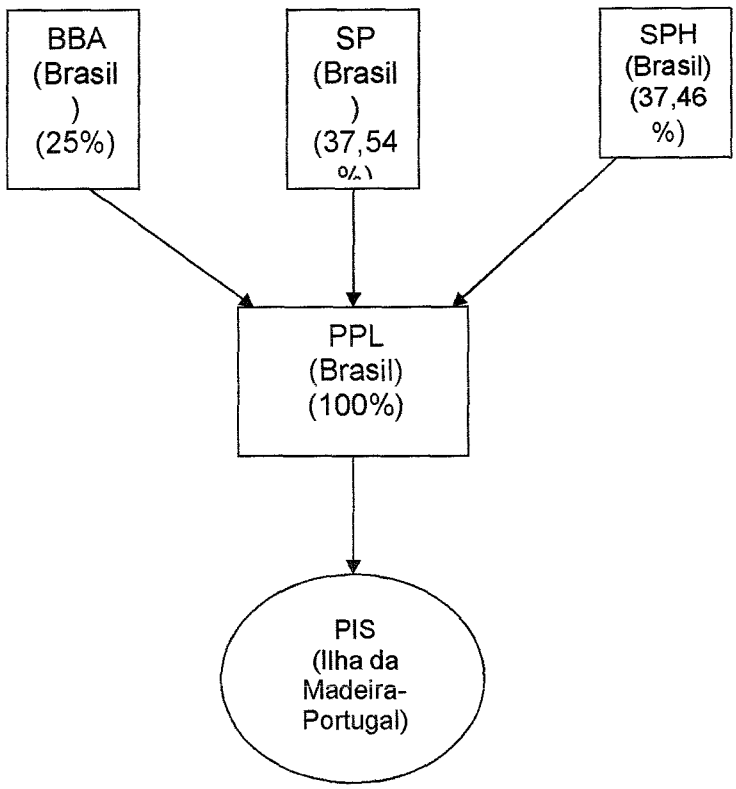
3– SP Holding Ltda, domiciliada no Brasil, doravante tratada como **SP**;

4– SPH Ltda., domiciliada no Brasil, doravante tratada como **SPH**;

5– Piquerobi (Lubrax) Investimentos e Serviços Lda., sediada na Ilha da Madeira, Portugal, doravante tratada como **PIS.**

O marco temporal, segundo consta do Termo de Verificação Fiscal, é o dia 28 de dezembro de 1998.

Em 28 de dezembro de 1998 a composição societária das envolvidas era a seguinte:



Naquela data a PIS apresentava lucros acumulados, produzidos em anos anteriores, de R$ 14.069.842,67.

A matéria tributável apurada pela fiscalização corresponde à parcela de lucros acumulados em 28.12.1998 (R$ 14.069.842,67) acrescida da parcela de lucros auferidos no ano de 1998, até a data considerada (R$ 1.843.022,23).

Integram o presente processo três recursos, sendo que as razões de defesa estão explicitadas no primeiro, interposto por BBA Creditanstalt Finanças e Representações Ltda, e são adotadas pelos dois outros. Passo a apreciá-lo.

Na peça recursal, após a descrição dos fatos, a Recorrente articula a defesa nos seguintes tópicos:

- Preliminares:
  - Decadência do direito de constituir crédito tributário relativamente aos lucros formados anteriormente a 1998.

- Vício na capitulação legal da conduta.
- Incorreção na identificação dos fatos geradores.
- Vício na apuração do valor lançado

- Insubsistência material do lançamento:
  - Aplicação de tratado internacional que obstaculiza o lançamento.
  - Inadequação, ao ordenamento, jurídico da disciplina normativa da tributação das coligadas e controladas no exterior.
  - Proporcionalização do lucro do exercício de 1998.
  - Inexistência de solidariedade relativamente às penalidades.
  - Impossibilidade de imputação dos encargos da mora.

PRELIMINARES

Decadência

A empresa suscitou a preliminar de decadência relativamente aos lucros formados anteriormente a 1998.

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.

No caso, constatou a fiscalização que em 28 de dezembro de 1998 a empresa PPL transferiu integralmente o patrimônio da PIS para BBA, SP e SPH, a título de pagamento de resultados e redução de capital.

A decadência invocada se refere a lucros acumulados, formados antes de 1998.

De acordo com o 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, 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.
>
> § 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.

Entendo que a IN 38/96 não padece de inconstitucionalidade nem pode ser tida como "ilegal". Trata-se de 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 o fato gerador permaneceu o mesmo, por força do disposto no seu art. 1º e § 1º.

Se o fato gerador sempre foi o pagamento ou crédito (conforme !N 38/96 e conforme Lei 9.532/97), o que se tributa são os dividendos, e não os lucros auferidos. E por determinação legal, qualquer que seja a opção de pagamento do 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 pela investida .

No caso, os lucros formados antes de 1998 foram disponibilizados para a PPL em 28 de dezembro de 1998. Dessa forma, o fato gerador ocorreu em 31 de dezembro de 1998. Uma vez que o auto de infração se aperfeiçoou em 25 de setembro de 2003, o lançamento não se encontra atingido pela decadência.

Rejeito a preliminar.

Vício na capitulação legal da conduta

Sob esse título, alega a Recorrente que o auto de infração elenca, a título de enquadramento legal, normas distintas (Lei 9.249/95, art. 25; Lei 9.430/96, art. 16; Lei 9.532/97, art. 1º), além de disposições regulamentares, sem atentar para o fato de que cada uma das leis invocadas teve seu período de eficácia nitidamente demarcado no tempo, não sendo possível que todas elas, indistintamente, regulem o fato gerador apontado como ocorrido em 31/12/98.

No caso, não ocorreram os apontados vícios. A fiscalização considerou tratar-se de fato gerador ocorrido em 31/12/98, compreendendo lucros apurados em 1996 e 1997 e no curso do ano de 1998. A legislação de regência é, efetivamente, representada pelas leis indicadas no auto de infração, conforme já abordado na preliminar (Lei 9.249/95, disciplinada pela IN 38/96, que a ela atribuiu interpretação conforme a Constituição, para os lucros formados antes de 1998, e Lei 9.532/97, para os lucros formados em 1998). O art. 16 da Lei 9.430/96, também mencionado no auto de infração, não teve o condão de retirar a eficácia do art. 25 da Lei 9.249/95, como alega a Recorrente. O dispositivo em questão reza expressamente que:

> Art. 16. **Sem prejuízo do disposto nos arts. 25**, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:
>
> I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;
>
> II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real. *(negritos acrescentados)*

Não vislumbro, assim, o vício reclamado. Além disso, conforme jurisprudência dominante neste Conselho, eventuais vícios na capitulação legal, ainda que existissem, não causariam a nulidade do auto de infração, uma vez que a descrição dos fatos contida no Termo de Verificação Fiscal permite identificar perfeitamente a acusação, o que de fato ocorreu, e que se constata a partir da alentada defesa apresentada.

Incorreção na identificação dos fatos geradores.

Alega a Recorrente que a fiscalização expressa como data de ocorrência do fato gerador o dia 31 de dezembro de 1998, não obstante tenha alcançado lucros produzidos em 1996 e 1997.

A matéria já foi examinada ao se enfrentar a preliminar de decadência.

De acordo com a legislação de regência o fato gerador ocorre na no encerramento do balanço da investidora de 31 de dezembro correspondente ao período em que se consideram disponibilizados os lucros. E tanto os lucros de períodos anteriores ao ano de 1998, como os formados no ano de 1998, consideram-se disponibilizados em 31 de dezembro de 1998, por força da IN 38/96, que deu interpretação conforme ao artigo 25 da Lei 9.249/95, e do art. 1º e § 1º da Lei 9.532/97.

Vício na apuração do valor lançado

Alega a BBA que a PPL, que no entender da fiscalização teria sido beneficiada com a distribuição dos lucros de modo a ensejar a tributação que lhe é imposta na qualidade de responsável solidária, apresentava prejuízos fiscais, impondo-se a conclusão pela impropriedade numérica do valor lançado de ofício sem que tenha sido confrontado com o referido resultado negativo.

A decisão de primeira instância afirmou que o prejuízo de 1998 já foi compensado integralmente pela autuação lavrada em 16/01/2003 (processo nº 16.327.000078/2003-32).

Pondera a Recorrente que o mencionado processo se refere a prejuízos da BBA, e que o prejuízo a ser considerado para fins de compensação com o imposto em lançamento não é o de sua titularidade, mas o de titularidade da PPL. Diz que, tendo havido cisão, não se comunica à incorporadora o saldo de prejuízos da sociedade cindida, razão pela qual há de se levar em conta não o saldo de

prejuízos da "responsável solidária", mas sim o da própria sociedade cindida, no exercício social em que teria surgido a obrigação tributária objeto da autuação.

A matéria tributável neste processo são os lucros auferidos pela PPL, por intermédio de sua controlada no exterior, a PIS.

Nos termos da lei, esses lucros devem ser computados no lucro real da PPL relativo ao balanço levantado em 31/12/98.

Esclarece o Termo de Verificação Fiscal que no ano de 2000 a PPL sofreu cisão total, tendo seu patrimônio passado integralmente para seus controladores (BBA, SP e SPH) , que passam a ser responsáveis solidários pelas obrigações da cindida.

Logo, a matéria tributável é a parcela de lucro real apurada a menor pela PPL em 1998, pela não inclusão dos lucros auferidos por intermédio da PIS. Por conseguinte, deve ser recomposta a base de cálculo do imposto de renda da PPL, correspondente ao balanço encerrado em 31 de dezembro de 1998, tendo razão a Recorrente quanto a esse aspecto.

Todavia, erros dessa natureza, na apuração da matéria tributável, não implicam nulidade do lançamento, mas apenas em sua retificação para considerar os prejuízos compensáveis.

Conforme consta dos autos (fls. 256 e 259), na declaração do período de 01/01/98 a 24/07/98 (cisão parcial) a PPL apurou prejuízos compensáveis no montante de R$ 106.986,97, e na declaração relativa ao ano-calendário de 1998 apurou prejuízos compensáveis no valor de R$ 39.308,07. Assim, na apuração da matéria tributável, devem ser considerados os prejuízos compensáveis apurados pela PPL, levando em consideração que: (a) no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida pode compensar seus próprios prejuízos com lucro real do próprio período-base e de períodos-base subseqüentes, proporcionalmente à parcela do patrimônio líquido remanescente; (b) deve ser observado o limite máximo de 30% do lucro líquido depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação.

MÉRITO

Aplicação de tratado internacional que obstaculiza o lançamento

Em sua defesa, a Recorrente invocou a Convenção destinada a evitar a dupla tributação em matéria de imposto de renda, firmada entre o Brasil e Portugal,

promulgada no Brasil através do Decreto nº 63.393/71, mencionando especialmente o artigo VII, parágrafo 1, que outorga a competência tributária a Portugal e não ao Brasil. Essa convenção foi denunciada em 1999, estando, portanto, vigente à época dos fatos.

A decisão de primeira instância considerou que a convenção invocada não é tratado internacional destinado a garantir isenção de imposto, mas, sim, a evitar a dupla tributação. Assim, sem examinar o inteiro teor do tratado, concluiu que é falsa a assertiva que "o lucro da pessoa jurídica domiciliada na Ilha da Madeira SÓ PODE SER TRIBUTADO EM PORTUGAL". Acrescentou que bastaria à interessada comprovar a tributação sobre o lucro efetuada em Portugal, para ver afastada ou proporcionalmente diminuída a exigência, nos termos do art. 26 da Lei n.º 9.249/95, lembrando, ainda, que a Ilha da Madeira está incluída na relação dos países, jurisdições ou dependências que não tributam a renda ou a tributam a uma alíquota máxima inferior a vinte por cento, comumente denominados "paraísos fiscais".

A Recorrente invoca a norma prevista no Tratado Internacional, que se opõe à regra segundo a qual os lucros auferidos no exterior são tributáveis no Brasil. Há, assim, um conflito em torno da norma a ser aplicável. Por um lado, entende a decisão de primeira instância ser inaplicável o Tratado, devendo prevalecer a norma interna. Por outro lado, pugna a Recorrente pela supremacia da norma internacional sobre a interna.

Como é sabido, a antinomia das normas se resolve pela aplicação dos critérios da hierarquia, da cronologia e da especialidade.

A questão, no presente caso, envolve matéria doutrinariamente discutida, relacionada à prevalência dos tratados internacionais sobre as normas internas. Não obstante haja ainda muita divergência sobre existência ou não de hierarquia entre tratados e legislação interna, o Supremo Tribunal Federal, com o julgado RE 80.004/SE, decidiu no sentido da inexistência de hierarquia e da possibilidade de lei interna posterior incompatível com o tratado ser validamente aplicada. Não obstante a crítica que a decisão mereceu por parte dos internacionalistas, que defendem que quando o Brasil não tem mais interesse no tratado deve denunciá-lo e não unilateralmente aprovar uma lei modificando o conteúdo do tratado, essa tese prevalece na jurisprudência da Corte Suprema.

Embora o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, o fato é que não se discutiu, naquela Corte, o art. 98 do CTN, que tem status de lei complementar, portanto de hierarquia superior à lei ordinária (O julgado que consagrou o entendimento de inexistência de hierarquia - RE 80.004/SE tratava da Lei Uniforme sobre Letras de Câmbio e Notas Promissórias).

Assim, ainda que se considere não ter, o tratado internacional, primazia hierárquica sobre a lei interna, em se tratando de norma tributária, essa primazia decorreria do art. 98 do CTN. Esse é o entendimento predominante na doutrina. E para aqueles que consideram que o art. 98 do CTN não pode estabelecer essa hierarquia, a questão vai se resolver pelo critério da especialidade, posto que o tratado, geralmente, é especial em relação à lei interna.

Ricardo Lobo Torres [1] ensina :

> "É particularidade do Direito Tributário brasileiro reconhecer a prevalência do tratado internacional sobre a legislação nacional. Diz o art. 98 do CTN que 'os tratados e a s convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha'. Observe-se que não se trata, a rigor, de revogação da legislação interna, mas de suspensão da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado.
>
> Essa característica do Direito Tributário brasileiro não se estende a outros ramos do Direito, nem mesmo ao Financeiro, pois o Supremo Tribunal Federal não generalizou a tese do primado do Direito Internacional; admitiu, pelo contrário, que a norma internacional sobre letras de câmbio e noras promissórias, incorporada à legislação interna, fosse revogada por lei ordinária posterior."

O tema é assim abordado por Heleno Torres[2]:

> " Como diz Tixier; Gest, uma convenção sobre a renda e o capital é um simples acordo entre dois sistemas fiscais, que não possui como objetivo a pretensão de substituir o Direito Tributário interno dos Estados contratantes, mas permitir um relacionamento harmonioso dos sistemas entre si, oferecendo um complemento comum aos mesmos para atingir as finalidades às quais se destina.
>
> Deste caráter de subsidiariedade, as convenções de Direito Internacional Tributário, pelo tipo de relação com o direito interno, passam a ter a natureza de *lex specialis,* limitando-se a colocar em vigor um mecanismo para evitar o concurso de pretensões impositivas entre estados contratantes.
>
> O termo "especial" pode ser usado sob dias perspectivas distintas. Pode designar, em primeiro lugar, a *preeminência* da norma convencional, de modo que o direito interno não possa derrogar ulteriormente as suas disposições (prevalência de aplicabilidade); como o princípio *lex posterior generalis non derrogat lex priori speciali* pode valer como *presunção de interpretação,* de modo que a interpretação das leis ulteriores não pode derrogar o conteúdo das normas constantes do diploma convencional".

---

1 Curso de Direito Financeiro e Tributário, 9ª edição, Renovar, Rio de Janeiro, 2002, pg. 45

2 Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1997, pág. 393 e 394.

Sobre o artigo 98 do CTN, menciona, o mesmo autor[3], que "...*quanto às convenções de Direito Internacional Tributário, temos na legislação infraconstitucional um dispositivo específico predisposto para definir a relação entre aquelas e o ordenamento interno". E i*dentifica a natureza da mencionada regra como de "*declaração de recepção e incorporação, ao sistema tributário brasileiro, das disposições contidas nos textos dos tratados de matéria tributária".* E demarca as duas funções do art. 98 do CTN, a saber:

> " *recepção* sistêmica das normas convencionais e, quando da *execução* destas, um comando comportamental – modalizado deonticamente como "proibido"- destinado ao legislador ordinário, de veto a qualquer pretensão de alteração *in fieri*, por via unilateral, do que fora pactuado, nos termos do princípio *pacta sunt servanda intra pars* – o que confirma o princípio da *prevalência de aplicabilidade* das normas internacionais sobre o direito interno".

Explica o autor que a primeira parte da regra (*revogação e modificação da legislação interna*) não significa que o Estado abre mão de sua soberania fiscal, devendo ser compreendida nos seus angustos limites, no âmbito das respectivas relações concretas entre os Estados contratantes. Para os demais, os sistemas se mantêm em vigor nas mesmas condições anteriores à assinatura da convenção. A segunda parte ("..*e serão observadas pelas que lhes sobrevenham*"), que é a afirmação do princípio *pacta sunt servanda*, regula as relações entre as normas convencionais e as normas ulteriormente introduzidas no sistema do Direito Tributário interno. Esclarece o autor:

> "....Esse dispositivo assegura o cumprimento das disposições pactuadas, mas, de modo algum, veda à atividade legislativa a possibilidade de inovação sistêmica, salvo a edição de normas dirigidas exclusivamente contra uma ou todas as disposições da convenção. É uma restrição ao sistema, quanto à produção normativa, posta para evitar possíveis hipóteses de desobediência ao conteúdo das convenções, isoladamente, coartando qualquer possibilidade de futura ab-rogação ou derrogação por parte da lei interna às convenções em espécie.
>
> Ambas as normas são igualmente válidas e aplicáveis, com a prevalência aplicativa para a norma internacional, na composição semântica da norma individual e concreta, quanto aos fatos previstos no texto convencional, mantendo-se a disciplina deste, até que, pelo procedimento próprio (denúncia), lhe seja retirada a validade.
>
> Em homenagem ao princípio do *pacta sunt servanda*, uma convenção internacional vincula os Estados que a tenham celebrado internacionalmente, no limite temporal fixado para sua vigência, ou *sine die*, caso não se decrete sai inaplicabilidade (denúncia);..".

No caso concreto, levanta-se a contrariedade do art. 25 da Lei 9.249/95 com a norma do Artigo VII, 1, da Convenção, que estabelece que os lucros

---

[3] Mesma obra, páginas 399 e seguintes.

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, caso em que os lucros atribuíveis a esse estabelecimento permanente são tributáveis no outro Estado.

Tendo em vista o princípio do *pacta sunt servanda*, a norma a prevalecer deve ser a norma internacionalmente acordada, de tributação pelo país onde se situa o estabelecimento permanente.

A Recorrente invoca o Artigo VII da Convenção, que trata de Lucros das Empresas. De acordo com o que dispõe esse artigo, só Portugal pode tributar os lucros auferidos em Portugal por uma empresa em Portugal que seja controlada de empresa brasileira.

Ocorre que a Recorrente deixou de atentar para o Artigo X da Convenção, que trata de Dividendos.

A Convenção entre Brasil e Portugal, promulgada pelo Decreto 69.393/71, no seu Artigo X reza:

Artigo X

Dividendos

1. Os dividendos atribuídos ou pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não excederá 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar estes limites.

3. O termo "dividendos", usado neste artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, partes de fundador ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais assimilados aos rendimentos das ações pela legislação fiscal do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. O termo inclui também os rendimentos auferidos pelo sócio oculto, em regime de conta em participação.

4. Serão também considerados dividendos os lucros remetidos ou pagos ou creditados por um estabelecimento estável situado num Estado Contratante à empresa do outro Estado Contratante a que este pertence, sendo aplicável o disposto no nº 2.

Aos lucros do estabelecimento estável situado no Brasil, de empresa de Portugal, que forem reinvestidos no primeiro Estado, será aplicável o tratamento

> tributário dispensado aos lucros de empresas do Brasil incorporados ao capital, sem que, todavia, a tributação de tais lucros possa vir a exceder o limite estabelecido no nº 2.
>
> 5. O disposto nos nºs 2 e 4 não afetará a tributação da sociedade ou do estabelecimento estável no tocante aos lucros que deram origem aos rendimentos aí mencionados.
>
> 6. O disposto nos nºs. 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo VII."

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 oriundos de uma participação societária nos lucros de sociedades de capitais.[4]

A própria redação do artigo X 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 regem pelo artigo X.

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 X. Nesse caso, os tratados prevêem que a tributação será pelo Estado de residência do investidor (no caso, o Brasil), admitindo a

---

[4] *In* Direito Tributário Internacional do Brasil, São Pulo, Ed. Resenha Tributária, 1077, pág. 312 e seguintes.

tributação também pelo outro Estado.

Como se vê, de acordo com o Artigo VII, os lucros auferidos pela empresa portuguesa (PIS) controlada pela empresa brasileira (PPL) só poderiam ser tributados em Portugal. No entanto, tais lucros, quando remetidos ou pagos ou creditados pela empresa portuguesa (PIS) a empresa no Brasil (disponibilizados), caracterizam-se como dividendos (nº 4 do Artigo X), e podem ser tributados no Brasil (nº 1 do Artigo X). Essa é exatamente a hipótese dos autos. Os lucros apurados pela PIS estão sendo objeto de tributação porque foram utilizados pela beneficiária PPL para pagamento aos seus investidores de resultados apurados e redução de capital (disponibilização na forma do art. 2º, § 2º, "b", 4 da Lei 9.532/97 ou do art. 2º, § 2º, alínea "d", da IN 38/96) .

Inadequação, ao ordenamento jurídico, da disciplina normativa da tributação das coligadas e controladas no exterior.

Registro que não serão objeto de apreciação as argumentações que representem apenas manifestações contra disposições legais às quais não cabe a este Conselho negar aplicação.

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

Tendo em vista o que dispõem os inciso II e III do artigo 248 da Lei 6.404/76, sobre o valor do investimento, após a correção para manter a expressão 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 (PPL) já se encontra afetado pela valorização do investimento na subsidiária integral (PIS), correspondente aos lucros nela acumulados. Se esse investimento é utilizado para restituir capital aos sócios da investidora, é óbvio que a investidora dispôs dos lucros que auferiu através da coligada no exterior.

Ao decidir reduzir a zero seu capital (e conseqüentemente se extinguir), a PPL restituiu aos seus sócios (BBA, SP, SPH) não apenas o capital aplicado, mas também o lucro auferido por intermédio da PIS, atestado pela avaliação mediante equivalência patrimonial. Ou seja, os lucros auferidos por interrmédio da PIS foram disponibilizados pela PPL em seu próprio benefício, para pagar seus sócios e reduzir a zero seu capital.

Deve, também, ser apreciada a alegação de que a situação fática caracterizadora do fato gerador não se adequa à previsão normativa, que pressupõe o **emprego** dos lucros, auferidos no exterior, **em favor de um beneficiário.** Argumenta a Recorrente que o emprego só se pode dar por parte de quem aufere o lucro (a empresa estrangeira), fazendo uso do valor respectivo para satisfazer necessidade ou conveniência do sócio, como sucedâneo da efetiva distribuição do lucro.

No voto condutor do Acórdão 101-95.302/95 assim me manifestei sobre a questão:

> "A Recorrente centra sua defesa em afirmar não ter ocorrido a subsunção do fato à norma, dizendo que o fato alcançado pela norma é o "emprego do lucro pela controlada estrangeira em benefício do controlador nacional" e que, nesse caso, tal não teria ocorrido, eis que a própria Recorrente transferiu sua participação societária na Itaúsa Portugal para uma terceira pessoa. Pondera que a ocorrência do fato gerador, conforme descrito na norma, exigiria que a ação fosse praticada pela controlada, e não pela controladora.
>
> Equivoca-se a Recorrente. A norma tributária em questão trata da tributação, pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, dos rendimentos auferidos no

exterior. É que, antes da publicação da **Lei nº 9.249/95**, os resultados auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil poderiam ser excluídos da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro – CSLL. O artigo 25 da Lei 9.249/95 alterou essa situação, ao determinar o cômputo, na apuração do lucro real, dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por pessoa jurídica em qualquer operação praticada no exterior. O art. 1º da Lei 9.532/97 introduziu regra quanto ao momento em que os lucros no exterior se consideram auferidos pela empresa brasileira.

Portanto, a obrigação tributária, surge com o auferimento do lucro, e a norma invocada pela Recorrente para sustentar não ter ocorrido o fato gerador cuida apenas de estabelecer presunção quanto ao momento de sua ocorrência.

Assim, muito feliz a decisão de primeira instância ao se valer de lição de Paulo de Barros Carvalho e argumentar que: (a) "*O verbo núcleo do Imposto de Renda não é "empregar", mas sim "auferir*"; (b) "*O agente que pratica o verbo, ou seja, o núcleo do aspecto material, não é outro senão o contribuinte (no caso, o controlador). Não é um terceiro (a controlada), portanto*"; e, (c) "*os dispositivos que compõem o artigo 1º da Lei nº 9.532/97 definem o aspecto temporal, ou melhor, excepcionam o aspecto temporal geral do imposto de renda, que é o próprio momento de aquisição de renda, do aumento de patrimônio.*"

Argumento análogo foi enfrentado pelo ilustre Conselheiro Mário Junqueira franco Júnior, designado para redigir o voto vencedor, condutor do Acórdão 94.747/2005, a quem peço vênia para transcrever adotar suas lúcidas ponderações :

"O ordenamento jurídico tem suas bases muito mais ligadas a interpretações sistemáticas e finalísticas, a ensejar um conjunto sustentado em certa axiologia, ainda que mutável no tempo, do que a restritivas interpretações literais, que insistem em produzir a falácia de que tudo deve estar minuciosamente escrito, como se a tanto o ser humano fosse capaz. Tais interpretações restritivas, que se apóiam, indevidamente, no dito princípio da legalidade estrita e da segurança jurídica, levando ambos ao extremo e deturpando seu conteúdo, apenas fazem sucumbir, como num passe de mágica, a verdadeira capacidade contributiva, e eliminam, com ares de juridicidade, um dever de contribuir, inerente ao convívio em sociedade.

Ora, a disponibilização de que trata a norma é o uso do valor adicionado pelos lucros auferidos no exterior, para quaisquer fins, ainda que seja para pagamento de dívida. É assim que deve ser interpretada a expressão "o emprego do valor, em favor da beneficiária.." No caso, ela mesma, a beneficiária, empregou o valor para liquidação de obrigação sua.

Assim, entendo que existiu disponibilização, a teor do disposto no artigo 1º, § 2º, "b", item 4, da Lei 9.532/97."

Proporcionalização do lucro do exercício de 1998.

Alega a Recorrente iliquidez do tributo exigido, uma vez que a fiscalização adotou como critério a proporcionalização do valor do lucro registrado no balanço de 1998, em função do número de dias do ano decorridos até a data da deliberação de redução do capital (363/365).

Também este argumento não merece prosperar. A data do evento foi 28 de dezembro, e tenho como razoável o critério de expurgar a título de lucro auferido nos três últimos dias parcela correspondente a 3/365. Considerando que se

trata de período de tempo irrisório, compreendendo dias notoriamente festivos, e especialmente considerando que a natureza da empresa (investimentos e serviços), o ordinário é que nesse período não haja nenhum pico de incremento patrimonial. Se assim ocorreu, por não ser o ordinário, deve a Recorrente prová-lo. O que não se pode admitir como razoável é que a fiscalização, que não tem competência para auditar a empresa estrangeira, apure qual o lucro efetivamente por ela auferido entre os dias 01/01/98 e 28/12/98.

Inexistência de solidariedade relativamente às penalidades.

Argumenta a Recorrente que a responsabilidade a ela atribuída não alcança as penalidades.

Sobre esse tema, leciona Luciano Amaro[5]:

> " Outra questão que merece registro é a das *multas* por infrações que possam ter sido praticadas antes do evento que caracterize a sucessão. Tanto nas hipóteses do art.132 como nas do art. 133, refere-se a responsabilidade por *tributos*. Estariam aí incluídas as *multas*? Várias razões militam contra essa inclusão. Há o princípio da personalização da pena, aplicável também em matéria de sanções administrativas. Ademais, o próprio Código define tributo, excluindo expressamente a *sanção* de ilícito (art. 3º). Outro argumento de ordem sistemática está no art. 134; ao cuidar da responsabilidade de terceiros, esse dispositivo não fala em *tributos*, mas em "obrigação tributária"(abrangente também de penalidades pecuniárias, *ex vi* do art. 113, § 1º) Esse artigo, contudo, limitou a sanção às penalidades de caráter moratório (embora ali se cuide de atos e omissões *imputáveis aos responsáveis*). Se, quando o Código quis abranger penalidades, usou de linguagem harmônica com os conceitos por ele fixados, há de entender-se que, ao mencionar responsabilidades por *tributos*, não quis abarcar as sanções. Por outro lado, se *dúvida* houvesse, entre punir ou não o sucessor, o art. 112 do Código manda aplicar o princípio *in dubio pro reo*. O Supremo Tribunal Federal, em vários julgados, negou a responsabilidade do sucessor por multas referidas a infrações do sucedido."

O entendimento da jurisprudência administrativa também tem sido no sentido de que a sucessora só responde pelas multas por infrações à legislação tributária se o lançamento foi formalizado antes do evento sucessório, a exemplo dos seguintes acórdãos:

---

[5] AMARO, Luciano, Direito Tributário Brasileiro, 6ª Edição, Saraiva, S.Paulo

Ac. 103-20.172, Sç. 08/12/99- Relator- Neicyr de Almeida (unânime)
EMENTA: IRPJ-CSLL- SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO ANTERIOR À LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO-RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR-MULTA FISCAL PUNITIVA-INADMISSIBILIDADE-
Restando provado nos autos que o lançamento fiscal se consumou posteriormente à data da incorporação – abarcando fatos tributáveis preexistentes ao ato sucessório – não há como acoimar o adquirente em oposição ao artigo 129 e seguintes do CTN.

Res.. 203-00029, Sç. 08/12/98- Relator- Renato Scalco Isquierdo (unânime)
EMENTA: SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO
Inexigível da empresa sucessora a multa por infrações tributárias se o lançamento foi formalizado após a incorporação. Recurso provido em parte. (retifica Ac. 203-04.974)

Ac. 101-92.418, Sç. 12/11/98- Relator- Celso Alves Feitosa (unânime)
EMENTA: ....MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO-RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR- EXCLUSÃO.
A multa por lançamento de ofício não é aplicável à empresa incorporadora, tendo em vista que sua responsabilidade, de acordo com os estritos termos do artigo 132 do CTN, restringe-se ao tributo, não se estendendo à multa de caráter punitivo.

Ac. 103-19.683, Sç.14/10/98- Relator- Marcio Machado Caldeira (unânime)
EMENTA: MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO-RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES
O sucessor não responde pela multa de natureza fiscal que deve ser aplicada em razão de infração cometida pela pessoa jurídica sucedida, em exigência fiscal formalizada após a incorporação...

Impossibilidade de imputação dos encargos da mora.

Argumenta a Recorrente que não sendo exigível o imposto, também não o são os encargos da mora. Note-se que o Recorrente menciona equivocadamente a multa de mora, embora fazendo referência à multa aplicada no auto de infração, de 75%.

Quanto aos juros de mora, o art. 161 do CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ressalvando apenas a pendência de consulta formulada dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

O art. 5º do Decreto-lei 1.736/79, determina que " a correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive no período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial"

Assim, não pode prosperar o pleito da Recorrente no que se refere aos juros de mora.

SP Holding Ltda. e SPH Ltda. apresentam, como única alegação distinta das que a BBA apresentou, o fato de o auto de infração ter sido lavrado contra a BBA, apenas com a posterior entrega aos responsáveis solidários do "Termo de Intimação e Entrega de Documentos" . Alegam que esse procedimento não tem o condão de constituir contra elas qualquer crédito tributário, pois não foram destinatárias de qualquer ato administrativo fazendário hábil à produção dos efeitos próprios da exigência de recolhimento de tributo, nos termos do art. 142 do CTN e do art. 9º do Decreto n.º 70.235/72, na redação dada pela Lei n.º 8.748/93.

Esse argumento de defesa foi desconstituído pela decisão de primeira instância, cuja fundamentação transcrevo e adoto:

> "18 O exame do argumento exige um passo inicial no caminho do entendimento do que seja responsabilidade solidária, instituto do Direito Civil, e não do Direito Tributário como dão a entender as impugnantes.
> 19 De Plácido e Silva, em seu "Vocabulário Jurídico", vol. IV, Ed. Forense, 12ª ed., 1996, pág. 266, explica:
>
> > "**SOLIDÁRIO**. De *sólido*, do latim *solidus* (inteiro, consolidado) exprime a qualidade de tudo o que deva ser cumprido ou feito por inteiro, sem divisão, ou fracionamento.
> >
> > (...)
> >
> > Mesmo na técnica das sociedades, o sentido de solidário traduz o de *total*, ou *por inteiro* , desde que a responsabilidade solidária significa responsabilidade particular e subsidiária do sócio *por toda a dívida da sociedade* não resgatada por ela."
>
> 20 E, por sua vez, Maria Helena Diniz, em seu "Dicionário Jurídico" - 4º vol., Ed. Saraiva, 1998, leciona, às págs. 186, 415 e 416:
>
> > " **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**. *Direito Civil*.
> > Responsabilidade resultante de obrigação solidária passiva.
> >
> > **SOLIDARIEDADE**. 1. Na *linguagem jurídica* em geral: a) qualidade de solidário; b) estado em que duas ou mais pessoas assumem igualmente as responsabilidades de uma empresa ou negócio, obrigando-se todas por uma ou uma por todas; (...). 3. *Direito Civil* . Existência numa mesma obrigação de multiplicidade de credores ou de devedores, ou de uns e outros, onde cada credor tem direito à totalidade da prestação, como se fosse o único credor, ou cada devedor está obrigado pelo débito todo como se fosse o único devedor. Logo, o credor, havendo solidariedade, pode exigir de qualquer dos co-devedores a dívida por inteiro, e o adimplemento da prestação por um dos devedores libera todos ante o credor comum.
> >
> > **SOLIDARIEDADE PASSIVA**. *Direito Civil*. Relação obrigacional, oriunda de lei ou de vontade das partes, com multiplicidade de

devedores, sendo que cada um responde *in totum et totaliter* pelo cumprimento da prestação na sua integralidade, como se tivesse contraído sozinho o débito." (grifou-se)

21 O instituto da solidariedade e suas decorrências constam na Lei n.º 10.406/2002, o novo Código Civil:

"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.

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.

Parágrafo único. Não importará renúncia da solidariedade a propositura de ação pelo credor contra um ou alguns dos devedores." (grifou-se)

22 Portanto, andou bem a fiscalização lavrando o auto de infração contra um dos responsáveis solidários e dando ciência do feito aos demais, pois há apenas um crédito tributário a ser exigido de um dos responsáveis solidários ou de todos, até o seu montante. Pensar diferentemente seria admitir que deveriam ter sido lavrados três autos de infração, e nesse caso, ou o crédito tributário estaria sendo exigido em triplo, o que é inadmissível, ou a partição do crédito tributário descaracterizaria a solidariedade imposta pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 5º, § 1º. Argumento improcedente."

Pelas razões expostas, rejeito as preliminares de decadência e de nulidade do lançamento e dou provimento parcial ao recurso para:

a) determinar que na apuração da matéria tributável sejam considerados os prejuízos compensáveis apurados pela PPL no ano de 1998, observando que: (i) no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida pode compensar seus próprios prejuízos com lucro real do próprio período-base e de períodos-base subseqüentes, proporcionalmente à parcela do patrimônio líquido remanescente; (ii) deve ser obedecido o limite máximo de 30% do lucro líquido depois de ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação;

b) cancelar a multa aplicada.

Sala das Sessões, DF, em 26 de abril de 2006

SANDRA MARIA FARONI

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Redator Designado

Peço vênias à 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 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.

§ 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 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.

> Sucede, 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 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 conseqüência desse entendimento é confirmar a necessidade da adição ocorrer em 31 de dezembro de 1996 e de 1997, para os lucros 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.

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.

Quanto às exigências remanescentes, ouso discordar com relação ao cancelamento da penalidade.

No acórdão 108-06408, quando ainda pertencia à colenda Oitava Câmara, manifestei entendimento de que não há falar em cancelamento de penalidade por sucessão quando as empresas pertencem ao mesmo grupo empresarial, pois presente o elemento subjetivo necessário à imputação da penalidade.

Reconheço, entretanto, haver jurisprudência quanto ao tema, mas nunca se discutiu a hipótese de controle societário, como a inibir o cancelamento da penalidade.

No aresto supracitado, assim fundamentei:

> "No tocante à multa devo reconhecer existir jurisprudência a respeito do tema que suportaria a tese esposada pela recorrente. Ocorre que por dois motivos devo rechaçá-la.
>
> Inicialmente, não alcanço interpretação tão distante a impedir o lançamento de multa de ofício nos casos de incorporação. A palavra tributo constante da redação do artigo 132 não é suficiente a excluir a imposição de penalidade de ofício, mormente quando a incorporadora sucede, a título universal, integralmente nos direitos e obrigações.
>
> Tivesse o legislador decidido por excluir a penalidade, usaria a redação do parágrafo único do artigo 134, por ser mais específica. A existência deste parágrafo, na mesma seção referente a responsabilidade, leva-me ao entendimento que só nos casos encampados por este artigo estaria a obrigação limitada ao principal.

> Mas não é somente por este motivo que no caso em tela afasto a argumentação da recorrente. Também para aqueles que definem como de caráter personalíssimo a penalidade, hão de observar que incorporada e incorporadora pertenciam ao mesmo grupo, tendo inclusive o mesmo representante.
>
> ....omissis....
>
> Inconcebível, portanto, conferir ao instituto da incorporação a faculdade de estancar a aplicação de multa de ofício, mormente quando o fato societário se dá entre empresas de um mesmo grupo econômico, o que, comprovadamente, consta dos autos."

Creio que a confirmação do controle impõe a presença da administração e do conseqüente necessário elemento subjetivo. Não se pode acolher a possibilidade de se evitar a penalidade pelo simples rearranjo societário no mesmo grupo empresarial.

Ex positis, voto por declarar a decadência para os lucros gerados nos anos-calendário de 1996 e 1997, acompanhando a relatora nas demais preliminares. No mérito, para as exigências remanescentes, voto por manter a multa de ofício lançada, acompanhando a ilustre Relatora quanto ao restante do seu brilhante voto.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 26 de abril de 2006

MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR