



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16561.000200/2007-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.578 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de abril de 2016
Matéria Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ
Recorrente CERVEJARIAS REUNIDAS SKOL CARACU S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

**LUCROS NO EXTERIOR - EMPREGO DO VALOR -
DISPONIBILIZAÇÃO**

Os lucros auferidos no exterior por intermédio de coligadas e controladas devem ser adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real da empresa nacional. O momento é diferido até a data em que forem disponibilizados tais lucros. Todavia, a venda ou qualquer outra forma de transferência das participações fulmina a subsunção à regra excepcional do aspecto temporal e, consequentemente, qualifica o fato pela regra geral do momento da aquisição da renda.

PREJUÍZOS FISCAIS - PRESCRIÇÃO AQUISITIVA

O direito tributário não prevê regras de prescrição aquisitiva simplesmente em razão de irem contra a consolidação de situações de fato e terem a potencialidade de redundar em direitos incomensuráveis, totalmente desvinculados da realidade. Por essa razão, as regras de caducidade que operam contra o Fisco para constituir e cobrar tributos não podem ser aplicadas analogicamente para o reconhecimento de direitos, como no presente caso de aquisição de prejuízos fiscais.

PODER DE INVESTIGAÇÃO - SOCIEDADES ESTRANGEIRAS

As autoridades fiscais são investidas do poder de investigar fatos relativos a sociedades estrangeiras, se tais fatos refletem sobre a tributação nacional, como no caso de compensação de prejuízos fiscais para fins de compensação do lucro das sociedades estrangeiras que repercute sobre a apuração do lucro tributado da sociedade brasileira.

PREJUÍZOS FISCAIS - RECONHECIMENTO

Uma vez que a autoridade fiscal não carrou provas robustas para fundamentar a glosa de prejuízos fiscais, a sua compensação sobre o lucro deve ser reconhecida.

DISTRIBUIÇÃO DO LUCRO DA COLIGADA ESTRANGEIRA NO ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO

Em face da decisão do Supremo Tribunal Federal na ADI 2588, é inaplicável o disposto no art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida.

SELIC

Conforme dicção da Súmula 1º CC nº 4: “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”.

JUROS SOBRE MULTA

Sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos seguintes termos: a) por unanimidade de votos, ACOLHER os prejuízos fiscais originalmente apurados para fins de reduzir o montante autuado quanto à primeira infração (alienação de participação). Votou pelas conclusões o Conselheiro Marcos de Aguiar Villas Boas; b) por unanimidade de votos, AFASTAR a segunda infração (distribuição pelo encerramento do exercício); e c) por unanimidade de votos, NEGAR provimento em relação às demais matérias.

(assinado digitalmente)

ANTONIO BEZERRA NETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ANTONIO BEZERRA NETO (Presidente), RICARDO MAROZZI GREGORIO, GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN FERNANDO LUIZ GOMES DE MATTOS, MARCOS DE AGUIAR VILLAS BOAS, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO.

Relatório

De início, registro que todos os números de páginas se referem ao processo eletrônico.

Da autuação

O crédito tributário total lançado no presente feito foi de R\$ 190.341.804,41 e abarcou o IRPJ e a CSLL do ano-calendário de 2002 com os acréscimos legais de multa (75%) e juros, conforme consta do demonstrativo de fl. 03.

Os autos de infração constam das fls. 114 a 133, enquanto o termo de verificação fiscal consta das fls. 134 a 141. Neste último documento, a autoridade fiscal registrou as seguintes acusações:

- a) Em maio de 2002, a autuada adquiriu ações da Ambev pelo valor de R\$ 9.999,99, integralizou capital no valor de R\$ 40.000,00 e realizou um AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital) no montante de R\$ 575.285.996,93, conforme documento de fl. 29. Com tais operações, a autuada passou a possuir 99,9991% do capital de Hohneck, enquanto a Ambev detinha 0,0009% deste mesmo capital.
- b) Em julho de 2002, a CBB adquire ações da Hohneck que pertenciam à autuada no valor de R\$ 25.345,47 e realiza um AFAC de R\$ 591.444.812,28, conforme documento de fl. 33-34. Com tais operações, CBB passa a deter 50,6909% do capital da Hohneck, enquanto a autuada 49,3082 e Ambev 0,0009%.
- c) Ainda em julho de 2002, a Hohneck concedeu empréstimo de US\$ 700.000.000,00 à Jalua, empresa sediada nas ilhas canárias. Esse mútuo teria gerado receita financeira/variação cambial de R\$ 584.660.425,90, conforme fl. 47.
- d) Por falta de comprovação documental dos prejuízos de anos anteriores, esses valores, que reduziram o resultado de 2002, foram glosados.
- e) Foram aferidos dois valores a serem autuados: R\$ 155.123.114,90 e R\$ 175.183.831,27.
 - e.1) Entre a data da aquisição da participação em Hohneck e a alienação parcial dessa participação à CBB, a Hohneck obteve lucro de R\$ 306.017.677,53. Assim, a autuada deveria ter registrado um resultado de **R\$ 155.123.114,90** relativo a 50,6909% (percentual alienado) do lucro de R\$ 306.017.677,53.
 - e.2) Já o valor de R\$ 175.183.831,27 é composto por suas parcelas. A primeira (R\$ 24.292.022,80) é relativa ao percentual remanescente (49,3082%) de participação no capital de Hohneck aplicado sobre o **lucro apurado** entre a venda de parte da participação e o

encerramento do resultado de Hoheneck. A segunda (R\$ 150.891.808,47) é atinente à aplicação do mesmo percentual remanescente (49,3082%) sobre o lucro auferido por Hoheneck entre a aquisição de a alienação parcial da participação.

- f) A autuação teve por embasamento legal art. 25 da Lei nº 9.249/95 e art. 1º e parágrafos 1º e 2º da Lei nº 9.532/97, o § 3º da Art. 1º da Lei 9.532/97, alterado pelo art 3º da Lei 9.959/2000 e pelo Art. 35 da MP 1.991-15 de 10 de março de 2000, bem como o disposto no art 74 da MP 2.150/2001.

Da impugnação

A impugnação foi apresentada às fls. 153 a 154, com os seguintes argumentos (abaixo, tomo de empréstimo o relatório da decisão recorrida na parte pertinente):

7.1. Não houve disponibilização dos lucros da coligada da impugnante, quer fática, quer jurídica. Os lucros da coligada não foram empregados em benefício da impugnante, tanto que permaneceram na empresa coligada após as operações em causa. Na realidade, houve única e exclusivamente a admissão de novo sócio (empresa CBB) à sociedade, mediante aumento de capital da sociedade investida e conseqüente diluição da participação acionária da impugnante, fato que não se subsume à norma invocada pelo Fisco, qual seja, o artigo 1º, § 2º, alínea "b", item 4, da Lei nº 9.532/97, que, para ser aplicado: (i) é necessário que ocorra o emprego do valor dos próprios lucros em benefício da coligada ou controlada no Brasil; (ii) considerando-se ocorrido tal emprego inclusive se aqueles lucros forem utilizados em aumento de capital da própria controlada ou coligada que os produziu;

7.2. "Também não há que se falar em aumento de capital da própria coligada geradora dos lucros em razão da conversão daqueles lucros em capital social, pois no caso o aumento de capital se deu em razão do expressivo valor aportado à sociedade pela nova sócia (AFAC de R\$ 591.444.812,28 CBB realizado pela CBB), e não pela capitalização dos lucros acumulados que permaneceram registrados em conta própria, como evidenciam os balanços de fls. 56/57" (fl. 133);

7.3. Como os lucros acumulados permaneceram no patrimônio líquido da HOHNECK mesmo após a admissão como acionista naquela companhia de outra sociedade residente no Brasil, a ocorrência de qualquer hipótese de disponibilização prevista em lei obrigaria a nova acionista a adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL os mesmos lucros que se pretende tributar pelos lançamentos impugnados, o que não se pode admitir;

7.4. Do fato narrado pela autoridade fiscal no item 1.5 ("Em julho de 2002, a CBB adquire ações da Skol no valor de R\$ 25.345,47 e- efetua um AFAC de R\$ 591.444.812,28. Após esta movimentação, a Skol passou a deter 49,3082% do capital da Hohneck, a CBB 50,6909% e a Ambev 0,0009% do mesmo" (fls. 026)), não decorre em absoluto a conclusão contida no item 2.5 ("Conforme já demonstrado no item 1.9, a Hohneck apresentou

um lucro de R\$ 7.743.201,54 até abril de 2002 e de R\$ 313.760.879,07 até julho de 2002 e, portanto, com relação à transferência de quotas efetuada pela Skol à Companhia Brasileira de Bebidas apurei um valor tributável de R\$ 306.017.677,53, obtido entre a aquisição da participação na empresa uruguaia até a alienação de parte da mesma. Tendo em vista que a participação alienada foi de 50,6909 do total, cabe à Skol um resultado tributável de R\$ 155.123.114,90") no sentido de que a impugnante teria alienado à CBB 50,6909% de seu investimento na empresa HOHNECK. A expressiva participação acionária adquirida pela CBB decorreu exclusivamente do aporte ao capital da HOHNEK do valor de R\$ 591.470.157,75, que resultou na diluição da participação acionária da impugnante com redução percentual de sua participação (praticamente a metade da que tinha até então) mas de uma empresa com patrimônio muito superior (praticamente o dobro do anterior ao evento). Poderia perfeitamente a empresa HOHNECK ter emitido novas ações a serem subscritas pela CBB, mas por razões exclusivamente gerenciais e em se tratando de empresas do mesmo grupo, acordaram as partes que, para viabilizar o ingresso da nova acionista a impugnante simplesmente transferiria R\$ 25.345,47, representativas de 50,6909% da HOHNECK, já considerado o AFAC de R\$ 591.444.812,28. Ora, se a transferência se fez pelo valor nominal de R\$ 25.345,47 e a sociedade foi beneficiada com o aporte de capital de R\$ 591.444.812,28, fica evidente que o negócio não foi de alienação de investimento, mas de capitalização da empresa mediante aporte de novos recursos à empresa investida (e não à impugnante);

7.5. Diante das merecidas críticas recebidas pela Lei nº 9.249/95 por esta ter imposto a tributação dos lucros auferidos no exterior independentemente de terem sido distribuídos ou não, a Administração baixou a Instrução Normativa SRF nº 38/96 pela qual esclareceu, sem qualquer base legal, que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior somente deveriam ser tributados quando "disponibilizados", assim entendidos os lucros "pagos" ou "creditados" à matriz, controladora ou coligada, passando a elencar inúmeras hipóteses de disponibilização (art. 2º e parágrafos), das quais interessa ao caso aquela prevista no § 90 ("Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil"). Posteriormente, a Lei nº 9.532/97 introduziu, por lei, o conceito de disponibilização tal como disciplinado na Instrução Normativa SRF nº 38/96, mas deixou de reproduzir várias hipóteses nela previstas, em especial aquela do art. 2º, § 90, que foi então revogada;

7.6. Salienta, ademais, que o simples fato de o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 38/96 estabelecer em seu § 2º, inciso I, alínea "d", exatamente a mesma hipótese de disponibilização atualmente contemplada pelo artigo 1º par 2º,

letra "b", item 4, da Lei 9.532/97, enquanto a alienação de participação societária está prevista em parágrafo distinto do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 38/96 (§ 9º), por si só já evidencia tratar-se de hipóteses absolutamente distintas. E tendo a lei mantido apenas uma destas hipóteses de disponibilização, evidentemente não se pode pretender fazer nela incluir aquilo que a própria Secretaria da Receita Federal, ao editar a Instrução Normativa nº 38/96, entendeu que lá não se enquadrava (fl. 140);

7.7. A autuação não pode prosperar porque a interpretação dada pela autoridade autuante ofende o princípio da legalidade estrita, viola o disposto nos arts. 153, III, 195, I, "c" da Constituição Federal/88, além de contrariar a jurisprudência do plenário do STF quando decidiu pela inconstitucionalidade do ILL no RE 172.058-I-SC, de 30.06.95, pois os lucros, em especial os oriundos do exterior, só podem se sujeitar ao IRPJ e CSLL quando efetivamente percebidos pela matriz, controladora ou coligada no Brasil, regras então em vigor que foram parcialmente incorporadas no RIR/99, nos arts. 394 e ss;

7.8. Nos acórdãos do E. Conselho de Contribuintes (1ª Câmara) em que prevaleceu o entendimento de que ocorre disponibilização de lucros na alienação de ações representativas de investimento, os casos enfrentados diferem do caso ora apreciado, em que ocorreu apenas admissão de novo acionista com diluição de participação acionária da Impugnante e não alienação de investimento;

7.9. Se devido fosse algum valor a título de alienação de participação societária, teriam que ser considerados os prejuízos acumulados pela investida, referentes aos anos de 1999, 2000 e 2001, que foram glosados pela fiscalização indevidamente, diante da impossibilidade de revisão do balanço de empresa estrangeira. Data máxima vênua, a fiscalização não poderia aceitar o lucro constante do balanço da empresa Hohneck para o ano de 2002 e, ao mesmo tempo, desconsiderar os prejuízos fiscais;

7.10. Se pudesse a fiscalização glosar os prejuízos auferidos nos anos de 1999 a 2001, já teria decaído essa possibilidade à data da lavratura do Auto de Infração, em dezembro de 2007, nos termos dos arts. 150, § 4º e 173, inciso I, do Código Tributário Nacional;

7.11. Em relação à inverossimilhança imputada pela fiscalização sobre os lançamentos contábeis da Hohneck, afirma que (i) o prejuízo apurado em 1999 decorre de contrato master de swap firmado logo após a aquisição da Hohneck pela AMBEV, em 02/09/99, com o Banco Del Istmo, instituição financeira integrante do grupo HSBC; prejuízo apurado em 2000 justifica-se por contratos diversos firmados e pelo fato de que os balanços confrontados pela fiscalização não têm relação entre si: o balanço de novembro a fl. 74 (Resultado do exercício negativo de 89.674.726,19), foi elaborado de acordo com a legislação uruguaia e o outro balanço, a fl. 76 (Resultado do exercício negativo de 45.689.957,92), é uma consolidação feita no Brasil pela AMBEV para fins gerenciais;

7.12. Quanto à segunda infração verificada, a autuação não subsiste em face da aplicação do tratado firmado entre Brasil e Argentina para evitar a dupla tributação à Jalua, aprovado pelo Decreto Legislativo 74, de 05/12/1981 e promulgado pelo Decreto Presidencial nº 87.976 de 22/12/1982, observada a prevalência dos tratados e convenções internacionais sobre a legislação interna, de acordo com o art. 98 do Código Tributário Nacional e art. 997 do RIR/99. Em 20/12/2002, a Hohneck foi transferida para a Argentina, com sede em Buenos Aires. A tributação pretendida pelo Fisco confronta-se com o art. 10, parágrafos 10 e 20 (que autoriza a tributação quando do pagamento efetivo de dividendos), e art. 23, § 2º ("os dividendos pagos por uma sociedade residente na Argentina a uma sociedade residente do Brasil detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que sejam tributáveis na Argentina de acordo com as disposições da presente Convenção, estarão isentos do imposto no Brasil") do referido tratado Brasil-Argentina;

7.13. O tratado aplica-se à CSLL porque, embora seja anterior à sua introdução, dada pela Lei 7.689/88, o § 2º do artigo 2º do referido tratado prevê a aplicação de suas normas a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes, tal qual a CSLL, que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos existentes, seja em sua substituição;

7.14. A disponibilização fictícia de lucros prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 viola o Código Tributário Nacional;

7.15. Não pode ser admitida a desconsideração dos prejuízos acumulados e glosados pela fiscalização, a não exclusão da reserva legal constante do balancete do mês de dez/02 (fl. 57), no valor de R\$ 11.324.466,32, porque a reserva legal tem destinação específica (dar proteção aos credores), não podendo ser utilizada para qualquer outro fim;

7.16. Incabíveis os juros sobre o valor da multa de ofício, que o Fisco certamente exigirá da impugnante, como vem procedendo em outros casos;

7.17. Os juros jamais poderiam ser exigidos com base na taxa SELIC que, além de ser uma figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes a remuneração de serviços de instituições financeiras, é fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo e, ainda, extrapola o limite percentual de 1% estabelecido no artigo 161 do Código Tributário Nacional.

Da decisão recorrida

A Delegacia de Julgamento proferiu decisão às fls. 504 a 526, em que manteve integralmente a exigência do crédito tributário. Nesse contexto, teceu as considerações abaixo acerca da legislação de regência.

Em análise da legislação sobre o tema, a DRJ aduziu que a IN SRF nº 38/96, ao prever o diferimento da tributação, interpretou a Lei nº 9.249/95 em conformidade com o disposto no art. 43 do CTN. De 1998 a 2001, vigorou a Lei nº 9.532/97, que manteve a tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas, mas apenas quando disponibilizados. Com a MP nº 2.158/02, os lucros passaram a ser considerados disponibilizados por ocasião do encerramento do balanço.

Daí, teceu as seguintes razões.

A alegação da impugnante de que a participação da CBB decorreu da diluição da participação da autuada não prospera. Assim, consignou o voto condutor:

23. Observa-se que o AFAC realizado pela CBB não apenas alterou a razão obtida entre o valor das ações da Skol e o novo capital da Hohneck, mas também alterou, na mesma medida percentual a razão obtida entre a quantidade de ações detida pela Skol e o total de ações da Hohneck (25.345 ações da CBB e 24.654 ações da Skol).

24. Com isso, percebe-se que o evento societário em questão não se resumiu a uma mera diluição da participação societária da Skol, como sustenta a impugnante, mas sim, em efetiva transferência de sua participação acionária à nova sócia, tanto que esta, a CBB, tornou-se a nova controladora da sociedade, com 50,6909% das ações da Hohneck.

O § 9º, art. 2º da IN SRF nº 38/96, segundo o qual "Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil", não foi revogado pela Lei nº 9.532/97, pois integralmente com ela compatível.

Ademais o voto condutor registrou que:

(...) não procede a alegação de que, se admitida a ocorrência de hipótese de disponibilização no evento societário analisado, a nova acionista CBB seria também obrigada a adicionar às suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os mesmos lucros que se pretende tributar pelos lançamentos impugnados, o que evidenciaria a impossibilidade da pretensão do fisco. Tendo a CBB ingressado na sociedade apenas a partir desse evento, o valor adicionado ao resultado da impugnante, uma vez que lá disponibilizado, deverá ser descontado dos lucros acumulados na contabilidade considerados nas disponibilizações subseqüentes, seja nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.532/97, seja nos termos do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158/01. Disso também se depreende que é irrelevante o local em que sediada a nova acionista da coligada no exterior, pois os lucros que serão efetivamente remetidos a essa nova acionista não alcançam a parcela considerada disponibilizada à impugnante.

Consignou também que não teria competência para apreciar razões de ilegalidade e de inconstitucionalidade dos diplomas normativos atacados na peça de defesa.

No tocante à glosa de prejuízos apurados pela empresa estrangeira nos anos de 1999 a 2001, que haviam reduzido o resultado de 2002, aduziu que a fiscalização atuou dentro dos parâmetros normativos, uma vez que a fiscalizada não apresentou as demonstrações financeiras elaboradas com base na legislação de regência. Não estaria em consonância com o art. 10 da IN 38/96, nem com o art. 6º da IN 213/02. Ademais, com relação à alegada decadência do direito de o Fisco verificar esses valores, aduziu que esse prazo só começa a contar do período em que se deve apurar a base tributável.

No tocante às alegações atinentes ao tratado Brasil-Argentina, a decisão recorrida foi assim orientada:

(...) os lucros das controladas na Argentina podem ser tributados, sim, no Brasil. A tributação pretendida não se confronta com as normas dispostas no referido tratado, segundo o qual a isenção pretendida pela impugnante está condicionada à tributação dos lucros considerados disponibilizados na Argentina, circunstância que a defesa não logrou demonstrar.

Também merecem transcrição as razões relativas à reserva legal:

50. O artigo 1º, § 1º, alínea b, e § 2º, alínea b, item 4 da Lei nº 9.532/97, dispõe, em síntese, que os lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas ou coligadas (no caso, a Hohnneck, sediada na Argentina) são tributáveis no Brasil quando houver o emprego do valor, em favor da beneficiária, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

51. Tributam-se, no caso, os lucros auferidos no exterior e utilizados para aumento de capital, independentemente de esses lucros terem transitado por outras contas, como, por exemplo, a reserva legal.

52. A lei não exclui da tributação a reserva legal utilizada para o aumento de capital, sem, no entanto, desvirtuar a finalidade e possibilidade de utilização dessa reserva, que, no Brasil, é a compensação de prejuízos, ao passo que para a impugnante, seria a proteção a credores.

53. Improcede, assim, a restrição da impugnante à tributação da reserva legal, constituída cornos lucros auferidos a partir do ano-calendário de 1996.

Por fim, rebateu os questionamentos quanto aos juros pela taxa SELIC e a sua específica incidência sobre a multa punitiva, bem como aplicou os entendimentos exarados à tributação reflexa da CSLL.

Do recurso voluntário

O recurso voluntário foi tempestivamente apresentado às fls. 535 a 590, por meio do qual teceu as razões que se seguem.

Reiterou as razões segundo as quais não teria havido alienação, mas sim diluição de participação e contradição a decisão atacada com os seguintes argumentos:

a) houvesse alienação de investimento, o patrimônio da empresa investida permaneceria inalterado com redução do valor do investimento do alienante na exata proporção das ações alienadas;

b) no caso concreto, diversamente, houve aumento no patrimônio da empresa investida de R\$591.444.812,28 por capitalização direta da CBB, sendo certo que este aumento poderia ter ocorrido por exemplo por emissão de novas ações da Hohneck, hipótese em que jamais se cogitaria de disponibilização de lucros da empresa investida;

c) a transferência de parte das ações da Recorrente para a CBB deu-se apenas porque não foram emitidas novas ações pela empresa investida, mas sem que isso representasse diminuição do valor do investimento mantido na contabilidade da Recorrente, o que fatalmente ocorreria acaso se tratasse de verdadeira alienação de investimento;

d) a Recorrente não obteve pagamento ou disponibilidade de valores na operação ocorrida que pudesse abranger o montante dos lucros acumulados da empresa investida, mas apenas e tão somente o valor nominal de R\$25.345,47; e

e) o controle adquirido pela CBB não se deu pela aquisição de ações da Recorrente pelo valor de R\$25.345,47, mas sim em função do aporte de capital que aquela empresa fez à Hohneck mediante AFAC efetivamente capitalizado de R\$.591.444.812,28.

Realmente, no final do dia a operação ocorrida refletiu mera reorganização societária dentro do mesmo grupo sem qualquer motivação fiscal e sem qualquer reflexo para quaisquer terceiros, com o que se demonstra mais uma vez o absurdo, "data maxima venia", da tese encampada pela fiscalização que acabou sendo mantida pela r. decisão recorrida.

Não há que se falar assim em ocorrência no caso concreto de alienação de investimento que pudesse ser eventualmente considerado hipótese de disponibilização de lucros, mas sim única e exclusivamente na transferência de ações a um novo acionista admitido na sociedade mediante aporte de novos recursos à sociedade investida (e não à Recorrente).

Também foram reiteradas as razões de que, ainda que a operação fosse considerada uma alienação, tal fato não ensejaria a disponibilização do lucro a caracterizar a

incidência do IRPJ. Destacou, sobretudo a suposta ilegalidade da IN 38/96 em face da Lei nº 9.249/95 e a sua incompatibilidade com a Lei superveniente 9.532/97.

Especificamente em relação à CSLL, aduz que até a edição da MP nº 1.858-6/99, a CSLL não incidia sobre os lucros oriundos do exterior, de modo que a IN 38/96 não poderia fundamentar a exigência da CSLL.

No tocante à glosa de prejuízos, aduz que não pode prosperar por três razões. Primeira: as demonstrações apresentadas foram elaboradas em conformidade com a lei estrangeira que não poderia ser desconsiderada; até porque foi com base nestas demonstrações que a autoridade fiscal apurou o lucro de 2002. Segunda: já teria havido a decadência do direito de o fisco glosar os prejuízos. Terceira: são improcedentes os argumentos da autoridade fiscal de que a escrituração do período possui lançamentos inverossímeis (apresenta ainda razões específicas em relação a esses lançamentos).

Com relação à segunda infração (valores disponibilizados por ocasião do encerramento do exercício), a Hohneck foi transferida, em 20/12/2002, para a Argentina. Dessa forma, deve-se aplicar a convenção entre o Brasil e a Argentina e, por duas razões, esta convenção afasta a tributação sobre o lucro. Primeira, a autorização prevista no art. 10, parágrafos 1º e 2º para a tributação dos dividendos pelo Estado da residência daquele que paga não pode ser burlada por uma lei que cria uma disponibilidade ficta. Segunda, o parágrafo 2º do art. 23 do Tratado estabelece como isentos os dividendos pagos por uma sociedade residente na Argentina a uma sociedade residente no Brasil com mais de 10% de participação no capital da sociedade pagadora. Especificamente quanto à CSLL, as disposições convencionais se aplicam em razão do § 2º do art. 2º.

Aduz ainda que a disponibilização ficta do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 seria ilegal por violar o CTN.

Também reitera as razões atinentes à necessidade de excluir a reserva de lucros, bem como a incidência de juros sobre a multa de ofício e o emprego da SELIC como taxa de juros.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

1) PRIMEIRA INFRAÇÃO - ALIENAÇÃO

1.a) Diluição e não alienação

A defesa alegou que a alteração da participação da autuada na Hohneck decorreu da diluição da sua participação no capital em razão das operações societárias de alienação de ações para a CBB e, sobretudo, pelo AFAC empreendido pela CBB em montante superior a meio bilhão de reais.

Realmente os valores impressionam, uma vez que a venda de ações foi pelo irrisório valor de R\$ 25.345,47. No entanto, esse "preço" jamais seria o da operação se tivesse sido realizada entre partes independentes. Afinal, a autuada era a controladora de uma sociedade com resultados e patrimônio da mesma ordem de valor do AFAC da CBB.

Ademais, a variação de participação não decorreu do AFAC, porque, como o próprio nome diz, trata-se de um adiantamento para **futuro** (e não presente) aumento do Capital.

Vale registrar também que, se fosse o AFAC que tivesse alterado a participação da autuada, a mesma operação também teria alterado a participação, ainda que diminuta, da Ambev. No entanto, antes e depois das operações o percentual de participação da Ambev permaneceu exatamente o mesmo, ou seja, 0,0009%.

O argumento de diluição não procede.

1.b) Alienação não se traduz em disponibilidade do lucro

Com relação à alegação de que a alienação não caracteriza a disponibilidade do lucro, já tive a oportunidade de enfrentar esse tema nos autos do processo administrativo nº 16327.000286/2004-12, mas ainda como julgador de primeira instância.

Naquela oportunidade, proferi o seguinte voto:

9. Para o deslinde dessa refrega acerca da correta interpretação da norma tributária, norma que institui o imposto sobre a renda e outra que cria a contribuição social sobre o lucro, são de valiosa utilidade as lições do festejado titular da cadeira de direito tributário da Faculdade de Direito da USP e da PUC/SP.

10. O esquema de interpretação desenvolvido pelo ilustre professor Paulo de Barros Carvalho permite identificar com precisão os elementos ou aspectos essenciais para a perfeita delimitação do conceito legal de cada tributo específico. Esses aspectos são o espacial, o material, o temporal, o pessoal e o quantitativo.

11. No imposto de renda, o critério material é “auferir renda”, o pessoal é “aquele que aufere renda”. Renda se caracteriza por aumento de patrimônio como fruto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos. Ora, no caso concreto, todos esses critérios estão perfeitamente caracterizados.

12. O verbo núcleo do Imposto de Renda não é “empregar”, mas sim “auferir”. 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.

13. Mas então como devem ser interpretados os dispositivos que compõem o artigo 1º da Lei nº 9.532/97? Seriam verdadeiras exceções ao critério material e pessoal do imposto de renda? Teriam o condão de estabelecer outro aspecto material, que não o de auferir renda? Ou outro aspecto pessoal diferente da pessoa que aufere a renda?

14. *Certamente que não!*

15. *Eles definem o aspecto temporal. Melhor: eles excepcionam o aspecto temporal geral do imposto de renda, que é o próprio momento de aquisição de renda, do aumento de patrimônio.*

16. *O patrimônio da empresa nacional aumenta com os lucros de suas controladas estrangeiras. Como regra, tal aumento caracteriza-se como renda no momento de sua ocorrência. O conjunto de dispositivos ventilados pela defesa (artigo 1º, § 1º, b e § 2º, b, item 4) não tipifica isoladamente o imposto. Sua tipificação é construída a partir de uma reunião maior de enunciados prescritivos. Abaixo os apresentamos:*

Lei nº 9.249/95

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.

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 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.

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

Art. 27. As pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.

Lei nº 9430/96
(...)

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.

§ 1º Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real.

§ 2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do *caput* deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

§ 3º Na hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

§ 4º Do imposto devido correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior

não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal.

Lei nº 9532/97

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:

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;
- 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:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

§ 3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real, os juros, pagos ou creditados a empresas controladas ou coligadas, domiciliadas no exterior, relativos a empréstimos contraídos, quando, no balanço da coligada ou controlada, constar a existência de lucros não disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil.

§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil.

se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

§ 5º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999.

15. Certamente não é simples a interpretação dessa reunião de disposições distribuídas por diplomas normativos diversos. Por isso não podemos perder de vista, não devemos desviar do foco da análise hermenêutica, a condição necessária de que o sujeito do verbo núcleo do aspecto material da hipótese de incidência de um imposto é o contribuinte. Podemos taxativamente afirmar que o agente da conduta tipificadora de um imposto jamais pode ser outro que não o contribuinte. Isso não significa que outra pessoa não possa figurar na relação jurídica tributária como sujeito passivo. Todavia, nesse caso, o sujeito é responsável e não contribuinte.

16. Pois bem, a disponibilização ou emprego pela controlada (que não se caracteriza como sujeito passivo nem numa nem noutra qualificação de sujeição passiva) é o marco temporal excepcional do regramento geral que fixa o momento da conduta do contribuinte de auferir os rendimentos no exterior. Uma vez configurada a transferência das quotas da controlada não há mais que se cogitar da regra excepcional, pois o direito não regula condutas impossíveis. Se houve transferência da participação, inviabiliza-se a exceção. Vale a norma geral, portanto: o instante do aumento do patrimônio, o momento em que foram “os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas... (artigo 1º, Lei 9.532/97)”, que se identifica com a data em que houve a transferência da participação.

17. Por todo o exposto, deve ser mantida a autuação na sua integralidade.

Essa decisão de primeiro grau foi ratificada integralmente pelo Conselho de Contribuinte no voto da Ilustre Conselheira Sandra Faroni, cuja ementa reproduziu integralmente a ementa daquele meu voto de primeira instância, *in verbis*:

LUCROS NO EXTERIOR – EMPREGO DO VALOR - DISPONIBILIZAÇÃO – Os lucros auferidos no exterior por intermédio de coligadas e controladas devem ser adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real da empresa nacional. O momento é diferido até a data em que forem disponibilizados tais lucros. Todavia, a venda ou qualquer outra forma de transferência das participações fulmina a subsunção à regra excepcional do aspecto temporal e, conseqüentemente, qualifica o fato pela regra geral do momento da aquisição da renda.

Dessa forma, considero que os valores dos lucros foram disponibilizados por oportunidade da alienação.

1.c) Indevida desconsideração dos prejuízos acumulados

Decadência do poder para glosar prejuízos

Já enfrentamos, em diversas oportunidades, a alegação de que a decadência tributária abarcaria a apuração do resultado e, desse modo, consolidaria o direito do contribuinte ao prejuízo fiscal e até a saldo negativo de tributo.

Tal posicionamento transmutaria as previsões do CTN de lapsos temporais extintivos para verdadeiras prescrições aquisitivas. Pior: não haveria qualquer limite à aquisição desses direitos. Bastaria ao contribuinte registrar/declarar, próximo ao prazo de caducidade, valores irreais para, logo a seguir, os adquirir como direitos oponíveis à Fazenda Pública.

Dessa sorte, os prazos decadenciais só são aplicáveis para extinguir o direito de o fisco lançar.

Não possibilidade de revisão dos balanços

Por razão similar ao do item acima, também não concordo com a alegação de que o Fisco não poderia questionar os prejuízos apurados pela sociedade alienígena. Se fosse assim, a lei teria conferido uma brecha enorme para fraudes fiscais.

No caso de coligadas, a prova da regularidade da escrituração da sociedade estrangeira seria do tipo diabólica, pois a sociedade brasileira não teria condições de juridicamente obrigar a coligada a realizar a comprovação. O mesmo, porém, não pode ser dito das controladas.

O fato de o Fisco ter utilizado um tipo de documento para aferir o lucro de um ano, mas não o aceitou para aceitar prejuízos dos anos anteriores não é incoerente como afirma a defesa.

Afinal, esse documento é formado pelo próprio contribuinte (para ser mais exato, por uma controlada). Logo, em razão do seu caráter unilateral, faz prova (tem a natureza de confissão) em relação àquilo que lhe impõe deveres, mas não é apto isoladamente a lhe conferir direitos.

É o mesmo raciocínio para os registros contábeis. Estes são suficientes para o reconhecimento das receitas. Não faz sentido o fiscal exigir que o contribuinte comprove receitas por ele mesmo registradas. Todavia, no caso de despesas, estas devem ser comprovadas por meio de documentação formada pela participação de terceiros.

Não seria inverossímil a escrituração

Nada obstante, na análise fática, entendo que deva ser dada razão ao recorrente. Aliás, a mesma documentação, relativamente aos mesmos fatos, já foi submetida ao crivo do CARF.

Trata-se do Acórdão nº 1402-001.833, da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara desta Seção.

O voto condutor do julgado fez análise exaustiva das peças apresentadas em face da acusação fiscal. Abaixo, reproduzo o citado voto no trecho pertinente:

Ademais, a Recorrente trouxe aos autos vasta documentação comprobatória, a saber:

Em relação ao prejuízo de 1999

a) Balancete, devidamente cancelado pelo contador público uruguaio Sr. Nicolas Gandolfi Mello que, conforme as leis daquele País, é profissional concursado, com poderes especiais para autenticar documentos contábeis (fls. 679 e 682);

b) “Informe de Compilação” assinado pelo mesmo contador acima aludido, no qual é atestada a compilação do Balanço Patrimonial da empresa Hohneck, relativo a 30/11/1999, em conformidade com a Norma Internacional sobre Serviços Relacionados nº. 4410, e Instrução nº. 7, do Instituto de Contadores e Economistas do Uruguai (fls. 683/687 e 700/705), no qual é devidamente demonstrado o prejuízo no valor de R\$ 27.582151,99;

c) Planilha de lançamentos contábeis (fls. 688/692); d) Diário analítico (fls. 693/699 e 706/725), também devidamente assinado pelo mesmo contador.

Em relação ao prejuízo de 2000

a) Balancete, devidamente cancelado pelo contador público uruguaio Sr. Nicolas Gandolfi Mello, com prejuízo acumulado no valor de R\$ 89.674.726,19 (fls. 680 e 682);

b) Balanço consolidado em 30/11/2000, no qual é devidamente demonstrado o prejuízo no valor de R\$ 45.689.957,92, acumulado até dezembro (fls. 778/780);

c) “Informe de Compilação” assinado pelo mesmo contador acima aludido, no qual é atestada a compilação do Balanço Patrimonial da empresa Hohneck, relativo a 30/11/1999, em conformidade com a Norma Internacional sobre Serviços Relacionados nº. 4410, e Instrução nº. 7, do Instituto de Contadores e Economistas do Uruguai (fls. 683/687 e 700/705), no qual é devidamente demonstrado o prejuízo no valor de R\$ 89.674.726,19;

d) Planilha de lançamentos contábeis (fls. 688/692); e) Diário

analítico (fls. 693/699 e 706/725), também devidamente assinado pelo mesmo contador.

Em relação ao prejuízo de 2001

a) Balancete, devidamente chancelado pelo contador público uruguaio Sr. Nicolas Gandolfi Mello (fl. 681/682);

b) “Informe de Compilação” assinado pelo mesmo contador acima aludido, no qual é atestada a compilação do Balanço Patrimonial da empresa Hohneck, relativo a 30/11/1999, em conformidade com a Norma Internacional sobre Serviços Relacionados n°. 4410, e Instrução n°. 7, do Instituto de Contadores e Economistas do Uruguai (fls. 683/687 e 700/705), no qual é devidamente demonstrado o prejuízo no valor de R\$ 42.154.943,81);

c) Planilha de lançamentos contábeis (fls. 688/692);

d) Diário analítico (fls. 693/699 e 706/725), também devidamente assinado pelo mesmo contador.

e) Protocolo de registro das demonstrações contábeis junto a “Auditoria Interna de La Nacion”, que certificou que a empresa Hohneck cumpriu a sua obrigação de registrar tais demonstrações relativas ao ano de 2001 (fl. 781/802).

Portanto, se de um lado as assertivas apresentadas pelo agente fiscal autuante não justificam em absoluto a glosa dos prejuízos fiscais constantes do balanço da Hohneck, as provas apresentadas pela Recorrente comprovam os prejuízos acumulados, nos seguintes valores:

Em 1999 no valor de R\$ 27.582.151,99;

Em 2000, no valor de R\$ 89.674.726,19 até novembro e de R\$ 45.689.957,92 até dezembro;

Em 2001, no valor de R\$ 42.154.943,81.

Dessarte, quanto à primeira infração, considero que devam ser acolhidos os prejuízos originalmente compensados.

2) SEGUNDA INFRAÇÃO - APURAÇÃO FINAL DO RESULTADO

O presente feito havia sido sobrestado, sob a égide do antigo regimento que possuía disposição neste sentido, para aguardar decisão do Supremo Tribunal Federal que iria enfrentar a constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Não há mais esta previsão no atual regimento, razão pela qual o processo foi novamente distribuído.

Nada obstante, o tema foi julgado pelo STF, em sede da ADI 2588, com efeitos, pois, *erga omnes*. Abaixo reproduzo a sua ementa:

TRIBUNÁRIO INTERNACIONAL IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA PARTICIPAÇÃO

DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

Como podemos constatar, o resultado não foi totalmente conclusivo, mas dois pontos foram assentados: (i) a inconstitucionalidade no caso de coligadas localizadas em paraísos fiscais, (ii) a constitucionalidade no caso de controlada em paraísos fiscais.

Pois bem, a atuada, por possuir menos de 50% na participação do capital da sociedade estrangeira, caracterizava-se como coligada e não como controlada.

É bem verdade que o grupo a que pertencia a atuada controlava a empresa alienígena, mas a atuada em si, pela legislação brasileira (§ 2º, art. 243, da Lei 6.404/76), não exercia o controle, seja na modalidade direta, seja na indireta, pois esta se caracteriza verticalmente e de cima (investidor) para baixo (investida). Abaixo, reproduzo o dispositivo pertinente:

§ 2º Considera-se controlada 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 deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Ademais, Hohneck não se localizava em paraíso fiscal, seja na data do encerramento do exercício (Argentina), seja no curso da aquisição do lucro (Uruguai).

Dessarte, a situação aqui analisada caracteriza-se como coligada não localizada em paraíso fiscal; hipótese para a qual a aplicação do art. 70 da MP nº 2.158-35/2001 foi declarada inconstitucional pela nossa Suprema Corte.

Assim, entendo que essa infração deve ser afastada.

Ficam ainda prejudicadas as demais razões aduzidas pela defesa: (i) Indevida desconconsideração dos prejuízos acumulados, (ii) Tratado Brasil-Argentina e (iii) art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 seria ilegal por violar o CTN.

3) OUTROS TEMAS

3.a) SELIC como taxa de juros

Quanto aos argumentos pela não aplicação dos juros segundo a taxa SELIC, esse tema já consta de súmula, cuja aplicação é obrigatória:

“Súmula 1º CC nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”.

3.b) Juros sobre multa de ofício

Por fim, no tocante aos juros sobre multa de ofício, entendo que se trata de tema de âmbito da fase não contenciosa, uma vez que não é objeto do lançamento, mas sim da

Processo nº 16561.000200/2007-21
Acórdão n.º **1401-001.578**

S1-C4T1
Fl. 648

atividade de cobrança, a qual não está submetida ao crivo deste colegiado. Por isso, dele não tomaria conhecimento.

Essa, porém, não tem sido a posição adotada por este colegiado que previamente tem decidido conhecer a questão. Assim, passo a enfrentá-la.

De início, vale reproduzir acórdão em que também se conheceu do assunto, no qual foram considerados devidos os juros:

Número do Recurso: 155344

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 10845.000196/95-34

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ E OUTRO

Recorrente: PRÓPRIA S.A. ADMINISTRAÇÃO E IMÓVEIS (SUCEDIDA POR BRASCOR S.A. IMÓVEIS E PARTICIPAÇÕES)

Recorrida/Interessado: 2ª TURMA/DRJ-SALVADOR/BA

Data da Sessão: 25/05/2007 00:00:00

Relator: Sandra Maria Faroni

Decisão: Acórdão 101-96177

Resultado: DPPU - DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do voto da Relatora.

Inteiro Teor do Acórdão

Ementa: JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO- No lançamento de ofício, o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa por lançamento de ofício. Sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora. Em se tratando de tributos cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/12/1994, sobre a multa por lançamento de ofício incidem, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora calculados segundo a Selic.

Assim tem se inclinado a jurisprudência deste Conselho e com ela me alinho.

Dois artigos da Lei nº 9.430/96 conduzem-me a essa posição e abaixo os transcrevo:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de

1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

É importante notar que no *caput* do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, para todas as situações, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos. Tal dispositivo, combinado com o art. 43 (onde se prevê a multa isolada ou acompanhada de tributo) e seu parágrafo único, leva-nos à conclusão de que os juros de mora devem incidir sobre a multa de ofício, após o seu vencimento.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso com o fito de:

- a) acolher os prejuízos fiscais originalmente apurados para fins de reduzir o montante autuado quanto à primeira infração (alienação de participação);
- b) afastar a segunda infração (distribuição pelo encerramento do exercício).
- c) manter os juros à taxa SELIC; e
- d) manter os juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES – Relator