



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

Processo n° 16327.001335/2005-15
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1101-001.032 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de dezembro de 2013
Matéria IRPJ/CSLL - Lucros no Exterior
Embargante DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - DERAT/SP
Interessado OMEGA PARTICIPAÇÕES REPRESENTAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. Integra-se ao julgado as razões de decidir em conformidade com o acordado pelo Colegiado. CONTRADIÇÃO. Substitui-se a ementa na parte em que contraditória com o acordado pelo Colegiado.

NOVA REDAÇÃO DA EMENTA DO ACÓRDÃO EMBARGADO:

IRPJ/CSLL - FATO GERADOR OCORRIDO EM 12/2002 -DECADÊNCIA - NÃO OCORRÊNCIA. Lavrado o auto de infração em 31/08/2005 não há que se falar em decadência do crédito tributário cujo fato gerador se deu em 31/12/2002.

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO LUCRO REAL - CONCOMITÂNCIA. Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Súmula 1ª CC n° 01)

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL/PORTUGAL PARA NÃO DUPLA TRIBUTAÇÃO - IRPJ / CSLL SOBRE LUCROS APURADOS POR COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS EM PORTUGAL DE 1996 A 2.001.

RESULTADOS APURADOS A PARTIR DE 1996. IRPJ. Os lucros auferidos por meio de coligadas ou controladas no exterior, a partir do ano-calendário 1996, sujeitam-se à tributação no momento em que disponibilizados. Inexistindo anterior disponibilização de lucros, efetiva ou presumida, o saldo de lucros acumulados até 2001 é considerado disponibilizado em 31/12/2002.

CONVENÇÃO BRASIL-PORTUGAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO - O acordo vigente até 31/12/99 vedava a tributação dos lucros na sua apuração, e foi

observado na medida em que os lucros da controlada em Portugal não disponibilizados até 1999 não foram tributados a cada ano, por ocasião de sua apuração. Estabelecida a ficção de distribuição destes valores no ano-calendário 2002, não cabe discutir, no âmbito administrativo, a constitucionalidade da norma. Mantida, também, a tributação em relação aos lucros auferidos em 2.000 e 2.001 em razão do item 09 da disposição adicional do Decreto n.º 4.012/01.

CSL - CONTROLADA NO EXTERIOR - MP 1858-6/99 - INÍCIO DA TRIBUTAÇÃO - O art. 25 da Lei 9249/95 e o art. 1º da Lei 9532/97 fixaram a tributação de lucro de controlada no exterior apenas pelo IRPJ, não sendo possível alargar a norma jurídica para que se submeta à CSL por falta de amparo legal. Apenas com a edição da MP 1858-6/99 foi introduzida a norma legal que criou a hipótese de incidência.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR — CONVERSÃO - Os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros.

NAO INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE O DEBITO DEPOSITADO JUDICIALMENTE EX VI ARTIGO 161 DO CTN - Ainda que suspensa a exigibilidade do crédito tributário, devem incidir os juros de mora, ex vi do disposto no artigo 161 do Código Tributário Nacional, salvo nos casos de depósito integral.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em ACOLHER os embargos, mas sem lhes atribuir efeitos infringentes, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Manoel Mota Fonseca.

Relatório

O DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - DERAT/SP, autoridade encarregada da execução do Acórdão nº 101-97.010 proferido nestes autos por esta Turma em antiga composição, aponta a existência de contradição na própria ementa do Acórdão e entre esta e seus fundamentos ou, alternativamente, inexistências materiais de vias a lapso manifesto quando da formalização do Acórdão, o que impedem a correta execução do julgado (fls. 714/716).

No curso da liquidação do referido julgado, a DERAT/SP observou que:

A contradição apontada diz respeito a manutenção da tributação das parcelas relativas aos lucros auferidos nos anos de 1996 a 1999 por controlada no exterior e disponibilizados nos termos do art. 74 da MP 2.158/2001. Enquanto consta do parágrafo terceiro da ementa que os lucros não deveriam ser tributados no Brasil em função do tratado internacional destinado a evitar a dupla tributação firmando entre Brasil e Portugal, consta da conclusão do julgamento que a tributação teria sido mantida, pelo voto de qualidade redigido pela conselheira Sandra Maria Faroni.

Portanto, resta caracterizada a contradição quanto a tributação ou não dos lucros auferidos pela controlada Alpar Europa Serviços LTDA sediada na Ilha da Madeira em razão do tratado internacional Brasil/Portugal, recepcionado pelo Decreto 69.393, de 21 de outubro de 1971 posteriormente revogado pelo Decreto 3.121, de 23 de julho de 1999.

Por outro lado, constata-se a inexistência no Acórdão juntado aos autos do suposto Voto Vencedor redigido pela conselheira Sandra Maria Faroni fundamentando a tributação dos lucros disponibilizados nos termos do art. 74 da MP 2.158/2001, constando, apenas, o Relatório e Voto do conselheiro relator João Carlos de Lima Junior, que segundo a conclusão do julgamento, foi voto vencido juntamente com os conselheiros Valmir Sandri, José Ricardo da Silva e Aloysio José Percínio da Silva.

Provavelmente, em razão do acima exposto, isto é, da falta do voto da conselheira Sandra Maria Faroni, também não há no Acórdão embargado qualquer fundamentação quanto a determinação da utilização da taxa de câmbio da data das demonstrações financeiras, afastando a conversão cambial da data da disponibilização dos lucros (31/12/2002) conforme efetuado pela fiscalização.

Por meio do Despacho nº 1101-000.063 firmou-se o entendimento de que os embargos deveriam ser conhecidos, nos seguintes termos:

Constato que, de fato, o documento de fls. 535/541 não reúne o voto vencedor atribuído à Conselheira Sandra Maria Faroni como resta claro na decisão do acórdão:

ACORDAM os Membros do colegiado, 1) Por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência da tributação dos lucros dos anos-calendário de 1996 e 1997, suscitada pelo conselheiro Valmir Sandri, que apresentada declaração de voto, vencido também nessa parte o conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que o acompanhava. 2) **Pelo voto de qualidade, manter a tributação das parcelas relativas aos lucros auferidos nos anos de 1996 a**

1999, disponibilizados nos termo do art. 74 da MP 2158/2001; vencidos os conselheiros João Carlos de Lima Júnior, Valmir Sandri, José Ricardo da Silva e Aloysio José Percínio da Silva, que excluía essas parcelas da tributação; designada a conselheira Sandra Maria Faroni para redigir o voto vencedor nessa parte. 3) Por unanimidade de votos: i) não conhecer das matérias do recurso submetidas ao poder judiciário, uma vez caracterizadas a concomitância; ii) afastar a conversão cambial na data da disponibilização dos lucros, determinando a utilização da taxa de câmbio da data das demonstrações financeiras; iv) afastar a exigência da CSLL dos lucros formados até o mês de setembro 1999 e v) afastar a incidência dos juros de mora sobre os valores depositados, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Por sua vez, com referência à taxa de câmbio a ser utilizada na conversão dos valores tributáveis, a omissão é do próprio voto do I. Relator João Carlos de Lima Júnior, haja vista que a decisão, neste ponto, foi por unanimidade. Como se confirma na conclusão do voto do I. Relator, aquela matéria não foi por ele originalmente apreciada:

Diante do exposto, rejeito a preliminar de decadência da tributação dos lucros dos anos-calendário de 1996 e 1997; não conheço, por concomitância, das matérias submetidas ao Poder Judiciário; voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da Recorrente para: (i) afastar a tributação sobre os lucros auferidos nos anos de 1996 a 1999 pela empresa coligada com sede em Portugal; (ii) afastar a exigência da CSLL dos lucros formados até o mês de setembro de 1999 e (iii) afastar a incidência dos juros de mora sobre os valores depositados.

De outro lado, a matéria foi expressamente impugnada e renovada em recurso voluntário, conforme consta do relatório do acórdão embargado:

Suscitou, ainda, erro nos cálculos na apuração do crédito tributário lançado pelo Auto de Infração, inferindo que o valor dos lucros nos períodos de apuração de 1996 a 2001 foram calculados a maior, pois deveriam ter levado em consideração o câmbio na data de encerramento de cada exercício, nos termos do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, e não o de 31/12/2002, seguindo a dicção do artigo 74, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158- 35/01.

O litígio que ensejou a decisão acerca da *tributação das parcelas relativas aos lucros auferidos nos anos de 1996 a 1999, disponibilizados nos termo do art. 74 da MP 2158/2001* formou-se em razão do entendimento firmado, pela autoridade fiscal, de que tais valores teriam sido disponibilizados em dezembro/2002, argüindo a contribuinte que parte dos valores estariam vinculados à coligada ALPAR EUROPA SERVIÇOS LTDA, assim submetendo-se ao art. 7º do Tratado contra dupla tributação firmado entre Brasil e Portugal, objeto do Decreto nº 69.393/71, com vigência até 31/12/99.

Quanto ao erro nos cálculos de apuração do crédito tributário, a autoridade fiscal invocou o art. 143 do CTN para utilizar a taxa de câmbio da data do fato gerador e assim determinar os valores que seriam tributáveis em 31/12/2002. A recorrente, como visto, defendeu que deveria ter sido utilizada a taxa de câmbio da data de encerramento de cada exercício no qual apurado os lucros tributados.

Oportuno relatar que o litígio no âmbito administrativo foi limitado por ação judicial proposta pelo sujeito passivo, consoante expresso no acórdão embargado:

Em 27/06/2005, [a fiscalizada] apresentou nova documentação relativa às operações societárias, bem como trouxe aos autos petição inicial do mandado de segurança nº 2003.61.00.003264-7, em trâmite pela 3ª Vara Federal de São Paulo (fls. 289/323), que impetrou para suspender a exigibilidade dos créditos tributários de IRPJ e CSLL resultantes da aplicação do regime de tributação previsto no caput do artigo 74 da Medida Provisória nº 2158-34/01, na forma regulamentada pela IN nº 213/02, no que tange ao resultado positivo de equivalência patrimonial de suas empresas controladas no exterior no ano de 2002 e nos subseqüentes, e aos lucros apurados pelas controladas até dez./2001.

Trouxe a cópia da decisão que concedeu parcialmente a medida liminar (fls. 324/329), que obteve em 28/01/2003, para suspender a exigibilidade dos créditos tributários em questão, no que tange ao resultado positivo de equivalência patrimonial de suas empresas controladas no exterior no ano de 2002, bem como cópia da decisão pela qual esclareceu os efeitos da medida liminar anteriormente deferida, prolatada em 03/02/2003, no sentido de que a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários no que tange ao resultado positivo de equivalência patrimonial de suas empresas controladas no exterior aplica-se ao período de janeiro/1996 a dezembro/2002 (fls. 330/331).

Trouxe, ainda, cópia da sentença que concedeu definitivamente a segurança (fls. 332/337) e da guia de depósito judicial do valor relativo aos tributos discutidos naqueles autos (fls. 446).

[...]

[A recorrente] Argumentou, por fim, que não poderia a autoridade fiscal ter lançado qualquer valor a título de juros de mora, tendo em vista o depósito judicial realizado nos autos de mandado de segurança nº 2003.61.00.003264, em trâmite pela 3ª. Vara Federal de São Paulo.

Decidiu a 7ª. Turma da DRJ/SPO-I não conhecer da impugnação da Recorrente quanto ao assunto por ela levado à apreciação do Poder Judiciário no curso do procedimento de fiscalização e antes da autuação, vez que tal implicou na renúncia às instâncias administrativas, restando definitivamente constituídos na esfera administrativa os créditos tributários de IRPJ e CSLL resultantes da aplicação do regime de tributação previsto no caput do artigo 74 da Medida Provisória nº 2158-34/01, na forma regulamentada pela IN nº 213/02, no que tange ao resultado positivo de equivalência patrimonial de suas empresas controladas no exterior e aos lucros apurados pelas controladas no período de 1.996 a 2.001.

Entretanto, conheceu da impugnação quanto às demais matérias ventiladas, que não foram submetidas à apreciação do Poder Judiciário, mas manteve o lançamento dado pelo Auto de Infração.

Por estas razões, a autoridade julgadora de 1ª instância manifestou-se apenas acerca da forma de conversão dos lucros tributados; dos efeitos do Tratado contra Dupla Tributação entre Brasil e Portugal; da previsão legal para exigência de CSLL; dos efeitos da apuração de prejuízo em controlada/coligada em período no qual há resultado positivo da equivalência patrimonial; e do cabimento dos juros de mora.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente no que se refere à tributação de lucros auferidos nos anos de 1996 a 1999 por controlada no exterior afetados pelo Tratado para Evitar Dupla-Tributação firmado entre Brasil e Portugal, como bem observa a autoridade encarregada da liquidação do acórdão, referido documento traz ementa contrária ao que decidido pela Turma de Julgamento, e não está integrado pelo voto vencedor atribuído à Conselheira Sandra Maria Faroni.

De fato, a ementa do julgado administrativo é compatível com o entendimento firmado pelo Conselheiro Relator João Carlos de Lima Júnior, que restou vencido nesta matéria, acompanhado pelos Conselheiros Valmir Sandri, José Ricardo da Silva e Aloysio José Percínio da Silva. Veja-se:

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL/PORTUGAL PARA NÃO DUPLA TRIBUTAÇÃO - IRPJ / CSLL SOBRE LUCROS APURADOS POR COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS EM PORTUGAL DE 1996 A 2.001.

Lucros auferidos através de empresa coligada no exterior, relativamente aos anos-calendário de 1996 a 1999, cobertos pelo tratado internacional vigente - a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação - não devem ser tributados no Brasil. Mantida a tributação em relação aos lucros auferidos em 2.000 e 2.001 em razão do item 09 da disposição adicional do Decreto n.º 4.012/01.

[...]

Voto

Conselheiro JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR

[...]

Passo então à análise da omissão dos lucros auferidos por empresas coligadas/controladas no exterior nos anos de 1996 a 2001, disponibilizados em 31/12/2002 e incluídos pelo Sr. Agente Fiscal na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2.002, nos termos do artigo 74, § único da Medida Provisória n.º 2.158-35.

Com relação aos lucros auferidos nos anos de 1.996 e 1.997 pelas empresas coligadas/controladas no exterior, a lei vigente à época, qual seja, o artigo 25 da Lei n.º 9.249/95, assim dispunha sobre sua forma de tributação:

"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." (grifei)

Ressalto apenas que, inobstante a Instrução Normativa n.º 38/96 tenha estabelecido que os lucros auferidos no exterior, por intermédio de controladas/coligadas deveriam ser adicionados ao lucro líquido da controladora/coligada no ano-calendário em que foram disponibilizados, a lei vigente à época, qual seja, a Lei n.º 9.249/95 acima citada, dispunha de forma diferente, de modo que tal IN não poderia ser aplicada por ser contrária à lei.

Assim, por raciocínio lógico, infere-se que, os mencionados lucros já foram computados na determinação do lucro real da Recorrente nos respectivos balanços levantados em 31/12/1996 e 31/12/1997, de modo que não podem ser considerados disponibilizados em 31/12/2002.

Destaque-se, ainda, neste sentido, o disposto no § único do artigo 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35:

"Parágrafo Único - Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor." (grifei)

Corroborando com o entendimento acima exposto, destaco ementa relacionada a julgamento realizado por esta 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, de lavra da i. Sandra Maria Faroni:

Número do Recurso: 146563

Câmara: PRIMEIRA CÂMARA

Número do Processo: 16327.001492/2004-40

Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO

Matéria: IRPJ

Recorrente: COFAP FABRICADORA DE PEÇAS LTDA

Recorrida/Interessado: 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Data da Sessão: 27/04/2006 00:00:00

Relator: Sandra Maria Faroni

Decisão: Acórdão 101-95500

Resultado: OUTROS - OUTROS

Texto da Decisão: Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência do lançamento apenas em relação aos lucros das controladas apurados nos anos de 1996 e 1997, vencidos os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Relatora), Paulo Roberto Cortez e Caio Marcos Cândido que rejeitaram essa preliminar e Sebastião Rodrigues Cabral que a acolheu integralmente e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral que deu provimento ao recurso. Ausente o Conselheiro Hélcio Honda.

Ementa: DECADENCIA - 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. (...)"

Diante do exposto, considerando-se que os lucros auferidos pelas empresas coligadas/controladas no exterior nos anos de 1996 e 1997 já foram computados na determinação do lucro real da Recorrente e que o § único do artigo 74 da Medida

Provisória n.º 2.158-35 excetua expressamente da regra geral as disponibilizações ocorridas em momentos anteriores, concluo que os lucros auferidos no exterior em 1996 e 1997 devem ser excluídos da base de cálculo do IRPJ do ano-calendário de 2002, objeto da presente autuação.

Não bastasse isso, os lucros auferidos em 1996 e 1997 também não poderiam ser tributados em razão da existência de Tratado Internacional firmado entre Brasil e Portugal.

Em seu recurso voluntário, sustenta a Recorrente que os lucros auferidos pela empresa coligada sediada na Ilha da Madeira, relativamente aos anos de 1996 a 1999 não poderiam ser tributados, pois estariam protegidos pelo acordo internacional de não tributação dupla pelos países contratantes (bis in idem tributário). Nesta seara, assiste-lhe razão tendo em vista que os lucros auferidos pela coligada/ controlada durante os anos de 1996 a 1999 estavam protegidos pelo acordo internacional citado, devendo tais parcelas serem excluídas da tributação.

O Tratado entre Brasil e Portugal de não incidência da mesma tributação sobre lucros, recepcionado pelo Decreto nº 69.393/1971, determina ser incabível a tributação no Brasil de lucros auferidos por uma empresa coligada/controlada sediada em Portugal, estabelecida naquele país como empresa nacional portuguesa, não obstante a participação societária da empresa coligada/controladora, senão vejamos:

"Artigo 7º

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

(...)" .

Entretanto, o Tratado de Não Dupla Tributação entre Brasil e Portugal vigeu até 31/12/1999, tendo sido revogado expressamente pelo Decreto nº 3.121, de 23 de julho de 1999, que assim dispôs:

"Art.1º Fica revogado o Decreto nº 69.393, de 21 de outubro de 1971, a parti de 1ª de janeiro de 2000."

Portanto, resta claro que os lucros auferidos por empresas coligadas/controladas com sede em Portugal não poderiam ser tributados no Brasil até 31 de dezembro de 1999.

Ressalte-se que o referido decreto visava evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos, inclusive quanto à renda produzida na Ûha da Madeira, conforme dispunha o art. 3º, 1, letra "b".

Por fim, vale destacar que, em 13/11/2001, foi promulgado o Decreto nº. 4.012 que introduziu um novo tratado, cujos efeitos tributários, por força do disposto na Portaria MF nº. 28/02, retroagiram até 01/01/2000.

De acordo com a atual Convenção contra a Dupla Tributação, os benefícios decorrentes do tratado não mais se aplicam às empresas sediadas na Zona Franca da Ilha da Madeira, conforme determina a disposição adicional nº. 09:

"9. Com referência às Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria e de Manaus, à SUDAM e à SUDENE

Fica entendido que os benefícios desta Convenção não serão atribuídos a qualquer pessoa que tenha direito a benefícios fiscais relativos ao imposto sobre o rendimento de acordo com os dispositivos da legislação e de outras medidas relacionadas com as Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria, de Manaus, a SUDAM e a SUDENE ou a benefícios similares àqueles concedidos, disponíveis ou tornados disponíveis segundo qualquer legislação ou outra medida adotada por qualquer Estado Contratante. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão sobre qualquer legislação ou medida similar e consultar-se-ão sobre a similaridade, ou não, de tais benefícios."

Importante esclarecer aqui, para que não parem dúvidas no julgado, a diferença entre lucro e dividendos.

Isto porque, inobstante o Tratado impedir a tributação do lucro, ele permite a tributação de dividendos, conforme o artigo 10 do Tratado de Não Dupla Tributação entre Brasil e Portugal que assim dispõe: "os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado".

Lucros e dividendos possuem definições distintas, uma vez que o lucro resulta da equação "receita menos custos/despesas" e os dividendos representam uma destinação do lucro do exercício, dos lucros acumulados ou da reserva de lucros, aos acionistas.

Assim, para que haja dividendos pressupõe-se a efetiva disponibilização do lucro. Porém, a lei, ao determinar que os lucros auferidos no exterior devem ser computados na determinação do lucro real no balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano, cria na verdade uma disponibilização ficta.

Conclui-se, desta feita, que se estamos diante de uma ficção jurídica, não há que se falar em dividendos, devendo ser afastada a tributação dos lucros auferidos pela controlada/coligada na Ilha da Madeira nos anos de 1996 a 1.999, em razão da promulgação do Decreto nº. 69.393/71, quando passou a vigorar entre Brasil e Portugal a "Convenção Internacional contra a Dupla Tributação", o qual teve vigência até 31/12/1999.

No que tange aos lucros auferidos em 2.000 e 2.001, deve ser mantida a tributação vez que a disposição adicional nº. 09, referente ao Decreto 4.012, de 11 de novembro de 2001, exclui expressamente dos benefícios do tratado de não dupla tributação a Ilha da Madeira, local em que está localizada a controlada/coligada da Recorrente.

A maioria qualificada da Turma de Julgamento, como dito, decidiu *manter a tributação das parcelas relativas aos lucros auferidos nos anos de 1996 a 1999, disponibilizados nos termos do art. 74 da MP 2158/2001*. Significa dizer que foram rejeitados os dois argumentos apresentados pelo Conselheiro Relator para dar provimento ao recurso voluntário: 1) os lucros auferidos por intermédio de coligadas/controladas no exterior no ano de 1996 e 1997 deveria ser adicionados ao lucro da autuada em 31 de dezembro de cada ano; e 2) o Tratado firmado entre Brasil e Portugal, com vigência até 1999, impediria a tributação no Brasil de lucros auferidos por coligada/controlada sediada em Portugal.

Quanto ao primeiro argumento, as razões para afastá-lo estão expostas em voto da Conselheira Sandra Maria Faroni apresentado no próprio Acórdão nº 101-95.500, citado pelo Conselheiro Relator, mas no qual ela restou vencida, ao contrário do que verificado nestes autos.

Conforme 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 a Constituição, 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.

Registro que não concordo com a manifestação da Recorrente no sentido de inconstitucionalidade da IN 38/96, que teria criado hipóteses de incidência tributária sem amparo legal. Reafirmo meu entendimento de que a IN SRF nº 38/96 não pode ser entendida como "ilegal", mas como 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 a ocorrência do fato gerador permaneceu a mesma, por força do disposto no seu art. 1º e §1º.

Se o fato gerador sempre foi o pagamento ou crédito (conforme definido na IN 38/96 e na Lei 9.532/97), o que se tributa são dividendos¹. E por determinação legal, qualquer que seja a opção de pagamento do IRPJ pelo 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 em favor da investidora.

Naqueles autos, na medida em que se verificou hipótese de disponibilização anterior à vigência da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a tributação incidiu no ano-calendário 1999. Nestes autos, como os lucros não foram disponibilizados até que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 impôs seu reconhecimento no ano-calendário 2002, não prospera o primeiro argumento adotado pelo Conselheiro Relator para afastar a tributação dos lucros apurados pela controlada sediada em Portugal nos anos-calendário 1996 e 1997.

Por oportuno registre-se que embora também tenham sido objeto de lançamento, nestes autos, os lucros de outras controladas sediadas nas Ilhas Cayman, eles somente se verificaram a partir de 1999 e não são afetados pelo argumento acima abordado.

Quanto ao segundo argumento adotado pelo Conselheiro Relator para afastar a exigência acerca dos lucros auferidos por intermédio da controlada sediada em Portugal, apurados no período de 1996 a 1999, as razões de decidir da Conselheira Sandra Maria Faroni estão expressas em outro voto vencedor que lhe foi atribuído na sessão do dia seguinte àquele em que apreciados estes autos, o qual integra o Acórdão nº 101-97.031 (processo administrativo nº 16327.001335/2005-15), como a seguir reproduzido:

Conselheira SANDRA MARIA FARONI, Redatora Designada

Discordo do entendimento do ilustre Relator, no sentido de que os lucros auferidos em Portugal pela Recorrente, até a data da denúncia do tratado (1999), não devem se submeter à tributação, por contrariar a norma disposta no Artigo VII, 1, da mencionada Convenção.

O Tratado para Evitar Dupla Tributação entre Brasil e Portugal, recepcionado pelo Decreto nº 69.393/1971, vigeu até 31 de dezembro de 1999, tendo sido revogado expressamente a partir de 01 de janeiro de 2000, pelo Decreto nº 3.121, de 23 de julho de 1999, que veiculou a sua denúncia.

De acordo com seu Artigo VII, os lucros auferidos de 1996 a 1999 pela empresa de Portugal, só poderiam ser tributados em Portugal. No entanto, tais lucros, quando disponibilizados para a investidora no Brasil, ainda que na forma do art. 2º, § 2º, "b", 4 da Lei 9.532/97 ou do art. 2º, § 2º, alínea "d", da IN 38/96, caracterizam-se como dividendos (nº 4 do Artigo X), podendo ser tributados no Brasil (nº 1 do Artigo X).

Portanto, nos termos do Tratado internacional, a parcela dos lucros de que se trata, atribuíveis à participação da Tejova no patrimônio da ALPAR, não era isenta de tributação no Brasil, mas tinha sua tributação diferida para o período em que fosse disponibilizada mediante pagamento ou crédito, efetivo ou na forma do art. 2º da Lei nº 9.532/95.

Enquanto o Acordo teve vigência, não ocorreu a disponibilização, e referida parcela dos lucros não foi tributada no Brasil.

Com a alteração da legislação brasileira, veiculada pelo art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, passaram a se sujeitar ao imposto no Brasil os lucros apurados no balanço das coligadas e controladas. Assim, a partir de 1º de janeiro de 2002 a tributação passou a incidir não mais sobre os lucros disponibilizados (dividendos distribuídos), mas sobre os lucros apurados no balanço. Essa alteração demandou a criação de

uma norma de transição, para regular os lucros já apurados entre 01/01/1996 e 31/12/2001 e não ainda não tributados de acordo com a lei então vigente, porque não haviam sido disponibilizados, e que não seriam alcançados pela nova norma, que estabeleceu a tributação na apuração dos lucros, fato que ocorreria na vigência da norma anterior.

Essa norma de transição foi estabelecida no parágrafo único do art. 74, que dispôs que os lucros apurados até 31/12/2001 e que não forem disponibilizados até 31/12/2002 serão considerados disponibilizados nesta data.

É importante ressaltar que o Acordo, enquanto vigente, não proibia a tributação, pelo Brasil, da parcela dos lucros da empresa portuguesa que coubesse ao investidor brasileiro, mas apenas diferia essa tributação para o momento em que esses lucros são disponibilizados (Artigo X). Disso decorre que fica afastada a alegação de impossibilidade de tributar referidos lucros por terem sido auferidos na vigência do Tratado. Nos termos do Tratado, bastaria que ocorresse a disponibilização para que referidos lucros fossem tributados no Brasil, sem ferir a convenção.

No caso, não ocorreu violação das normas convencionais. O acordo, enquanto vigente, vedava a tributação dos lucros na sua apuração, e isso foi observado. Até 1999, os lucros da controlada em Portugal e não disponibilizados não foram tributados a cada ano, por ocasião de sua apuração, em cumprimento ao art. VII do Tratado.

Por outro lado, o Parágrafo Único do art. 74 da MP 2158-35 estabeleceu ficção legal de disponibilização. Como não cabe a este Conselho negar aplicação a lei em vigor, essa ficção legal tem que ser respeitada.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e se rege pela lei então vigente. Em 31/12/2002, quando ocorreu a disponibilização ficta na forma da lei vigente, não mais vigorava a Convenção com Portugal, promulgada no Brasil através do Decreto nº 63.393/71, o que afasta de pronto qualquer discussão no âmbito administrativo quanto à possibilidade de tributação frente às disposições do acordo internacional.

O acordo, enquanto vigente, permitia a tributação dos lucros disponibilizados, e quando se deu a disponibilização ficta na forma da lei, não havia acordo vigente que tivesse que ser confrontado com a legislação interna.

Pelo exposto, divirjo do ilustre relator no que se refere à tributação sobre os lucros auferidos pela empresa coligada com sede em Portugal apurados nos anos de 1996, 1997, 1998 e 1999, que mantenho.

Sala das Sessões (DF), em 13 de novembro de 2008

SANDRA MARIA FARONI

Tratava-se, ali, de lucro auferido também por intermédio de Alpar Europa Serviços Ltda, sediada em Portugal, mas pela coligada Corumbal Corretora de Seguros Ltda. Não há dúvida, portanto, quanto à aplicação destes mesmos argumentos para a manutenção da exigência aqui veiculada contra Omega Participações Representações e Administração Ltda, detentora de 41,37% a 42,308% do patrimônio líquido daquela mesma investida.

Suprida a omissão argüida pela autoridade encarregada da liquidação do acórdão, deve também ser saneada a contradição entre a decisão do Colegiado e a ementa do Acórdão nº 101-97.070, sendo a ementa antes indicada substituída por outra, nos seguintes termos:

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL/PORTUGAL PARA NÃO DUPLA TRIBUTAÇÃO - IRPJ / CSLL SOBRE LUCROS APURADOS POR COLIGADAS OU CONTROLADAS SEDIADAS EM PORTUGAL DE 1996 A 2.001.

RESULTADOS APURADOS A PARTIR DE 1996. IRPJ. Os lucros auferidos por meio de coligadas ou controladas no exterior, a partir do ano-calendário 1996, sujeitam-se à tributação no momento em que disponibilizados. Inexistindo anterior disponibilização de lucros, efetiva ou presumida, o saldo de lucros acumulados até 2001 é considerado disponibilizado em 31/12/2002.

CONVENÇÃO BRASIL-PORTUGAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO - O acordo vigente até 31/12/99 vedava a tributação dos lucros na sua apuração, e foi observado na medida em que os lucros da controlada em Portugal não disponibilizados até 1999 não foram tributados a cada ano, por ocasião de sua apuração. Estabelecida a ficção de distribuição destes valores no ano-calendário 2002, não cabe discutir, no âmbito administrativo, a constitucionalidade da norma. Mantida, também, a tributação em relação aos lucros auferidos em 2.000 e 2.001 em razão do item 09 da disposição adicional do Decreto n.º 4.012/01.

Esclareça-se que a incidência da CSLL sobre tais resultados somente foi admitida a partir da vigência da Medida Provisória nº 1.858-6-99, conforme exposto no Acórdão nº 101-97.010, nesta parte não embargado.

Passando à segunda matéria embargada – ausência de *fundamentação quanto a determinação da utilização da taxa de cambio da data das demonstrações financeiras* – como já dito, a omissão verifica-se no voto do Conselheiro Relator, nesta parte vencedor. O lapso possivelmente deve-se ao fato de que a matéria já se encontrava, há muito, pacificada nesta instância administrativa de julgamento, como se pode verificar nas seguintes ementas de acórdãos anteriores àquele embargado nestes autos:

CONVERSÃO CAMBIAL – A conversão dos lucros da coligada ou controlada para a moeda nacional, para fins de tributação no Brasil, obedece o disposto no §4º do art. 25 da Lei 9.249/95 e no §3º do art. 6º da IN SRF 213/2002 (Acórdão nº 101-95.802, sessão de 19/10/2006)

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - CONVERSÃO PARA REAIS - Os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os correspondentes lucros. (Acórdão nº 105-16.365, sessão de 28/03/2007)

VARIAÇÃO CAMBIAL- DIVIDENDOS- de acordo com as normas especiais que regem matéria, os lucros da controlada no exterior são computados, para fins de tributação da controladora no Brasil, no lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados, convertidos pela taxa de câmbio das datas de encerramento dos balanços da controlada em que foram apurados. (Acórdão nº 101-96.125, sessão de 26/04/2007)

IRPJ — LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR — CONVERSÃO - Ao teor do disposto do § 7º. do art. 394 do RIR/99, que reiterou o disposto no art. 25, § 4º da Lei nº9.249/95, para efeito de conversão para o Real, os lucros auferidos no exterior devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para a venda, dos dias das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da controlada e coligada. (Acórdão CC nº 101-96.318, sessão de 13/09/2007)

IRPJ - LUCRO AUFERIDO POR CONTROLADA NO EXTERIOR - TAXA DE CÂMBIO PARA CONVERSÃO PARA REAIS - Ao teor do § 7º do artigo 394 do RIR199, cuja matriz legal é o § 4º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, os lucros auferidos no exterior serão convertidos para reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que foram apurados. (Acórdão CC nº 108-09.592, sessão de 17/04/2008)

Assim, cumpre apenas registrar, aqui, as razões de decidir em regra aplicadas em tais circunstâncias, o que se faz mediante reprodução dos argumentos desenvolvidos pela Conselheira Sandra Maria Faroni no voto condutor do Acórdão nº 101-95.802, com o qual anuía o Conselheiro João Carlos de Lima Junior, relator nestes autos:

Pondera a recorrente que a fiscalização adotou a taxa de 31/12/2002, conforme dispõe o art. 143 do CTN, não obstante exista regra legal e regulamentar expressa no sentido de que a conversão deve se dar pela taxa de câmbio do dia das demonstrações financeiras em que os lucros tenham sido apurados.

Neste aspecto, a razão se encontra com a recorrente. De fato, a regra do art. 143 do CTN é aplicável, conforme nele expressamente previsto, se não houver disposição de lei em contrário. E a conversão dos lucros da coligada ou controlada para a moeda nacional, para fins de tributação no Brasil, foi prevista no § 4º do art. 25 da Lei 9.249/95 e no § 3º do art. 60 da IN SRF 213/2002, que estabelecem:

Lei 9.249/95

Art. 25. (...)

§ 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.

IN 213/2002

Art. 6º, § 32. A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, na data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada.

As conclusões supra aplicam-se igualmente ao lançamento da CSLL, que recebeu tratamento de decorrente no auto do IRPJ no auto de infração.

Oportuno também inserir na ementa o registro correspondente a esta matéria, nos seguintes termos:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR — CONVERSÃO - Os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de ACOLHER os embargos de declaração da autoridade encarregada da execução do acórdão, sem lhes atribuir efeitos infringentes, apenas suprindo as omissões apontadas e corrigindo a contradição existente, inclusive re-ratificando a ementa do Acórdão nº 101-97.010.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Processo nº 16327.001335/2005-15
Acórdão n.º **1101-001.032**

S1-C1T1
Fl. 16

CÓPIA