



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo n° 10280.004797/2004-19
Recurso n° 146.395 Voluntário
Matéria IRPJ - Ex.: 2003
Acórdão n° 108-09.587
Sessão de 16 de abril de 2008
Recorrente COMPANHIA TÊXTIL DE CASTANHAL
Recorrida 1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -
IRPJ**

Exercício: 2003

**EMENTA - IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - LUCROS ORIUNDOS DO EXTERIOR - FATO
GERADOR - DECADÊNCIA - 1996, 1997 e 1998- MATÉRIA
DE NATUREZA CONSTITUCIONAL**

Uma vez reconhecido o diferimento da tributação para a data da disponibilidade jurídica da renda no balanço, 31.12.2002, não há se acolher a decadência para os períodos de 1996 a 2001.

De outra feita, como a matéria processual refere-se a questionamentos constitucionais, e pendente de julgamento perante o STF, não cabe a este órgão administrativo de julgamento o pronunciamento sobre arguições de inconstitucionalidades.

Recurso Negado.

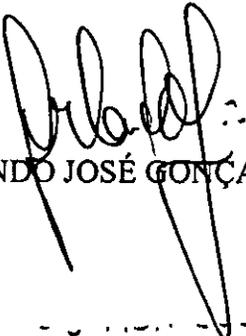
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela 1ª TURMA/DRJ-BELÉM/PA.

ACORDAM os Membros da OITAVA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO de CONTRIBUINTES, por maioria de votos, REJEITAR a preliminar de decadência nos anos de 1996 e 1997, vencidos os Conselheiros Cândido Rodrigues Neuber e Mário Sérgio Fernandes Barroso, e, no mérito, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber que dava provimento ao recurso. O Conselheiro João Francisco Bianco (Suplente Convocado) fará declaração de voto. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Karem Jureidini Dias.



MÁRIO SÉRGIO FERNANDES BARROSO

Presidente



ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO

Relator

FORMALIZADO EM: 30 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NELSON LÓSSO FILHO, JANIRA DOS SANTOS GOMES (Suplente Convocada) e VALÉRIA CABRAL GÉO VERÇOZA. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros MARIAM SEIF e JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA.



Relatório

Trata-se de autuação para lançamento do crédito tributário de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, relativo ao ano-calendário de 2002, levado a efeito pela fiscalização e cientificado ao contribuinte em 13.12.04, tendo sido aplicada multa de ofício equivalente a 75%.

Ao tempo das verificações fiscais, foi constatada (i) ausência de adição ao lucro líquido relativo ao ano-calendário de 2002 dos valores referentes aos lucros auferidos no exterior por empresa controlada – ODYLE S.A. com sede no Uruguai – nos anos de 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000; bem como (ii) compensação indevida de base de cálculo negativa de períodos anteriores.

De acordo a descrição fiscal (fls. 9 e ss), o art. 1º da Lei nº9.532/97 possibilitou que os lucros auferidos pela controlada não fossem oferecidos à tributação no Brasil, por não terem sido disponibilizados para a Recorrente.

Todavia, com a edição da MP – 2.158-35/2001 - art. 74 -, os lucros auferidos por intermédio de controlada ou coligada no exterior, passaram, a partir de 1º/01/2002, a ser considerados disponibilizados em 31/12/2002 e, por conseguinte, adicionados ao lucro líquido para efeito de apuração do lucro real do ano-calendário de 2002.

Diante da inobservância desse preceito legal, a Fiscalização lavrou o auto de infração imputando à Recorrente a infração de adições não computadas na apuração do lucro líquido, correspondentes aos lucros auferidos no exterior.

Destacou-se, por fim, que os prejuízos obtidos pela Controlada nos anos-calendários de 2001 e 2002 não são compensáveis com lucros obtidos em anos anteriores àqueles em que tenham sido auferidos, mas sim com os obtidos a partir do ano-calendário de 2003.

Por outro lado, a Fiscalização também considerou indevida a compensação de base de cálculo negativa no ano-calendário de 2002, tem em vista que a Recorrente não apresentou saldo negativo em 31/12/2001.

Ao presente AIIM foi, tempestivamente, apresentada impugnação de fls. 42/81, por meio da qual a Recorrente apontou os equívocos cometidos pela Fiscalização.

Preliminarmente, a Recorrente alega nulidade do auto de infração, por afronta ao princípio da legalidade e da motivação dos atos administrativos, em razão da Fiscalização indicar como base legal legislação inaplicável à CSLL, já que o art. 1º da Lei nº 9.532/97 dispõe que os lucros auferidos no exterior por coligadas serão adicionados no lucro líquido para determinação da base de cálculo do lucro real, ou seja, para determinação da base de cálculo do imposto de renda.

No mérito, aduz a Recorrente que a Medida Provisória extrapola os limites de sua eficácia, ferindo princípios constitucionais como o da anterioridade, irretroatividade e

segurança jurídica, ao determinar que os fatos ocorridos anteriormente a sua publicação – 28.07.01 – sejam atingidos por suas disposições.

Por outro lado, ao tributar o resultado positivo auferido no exterior, sem que tenha ocorrido a efetiva e incondicional incorporação deste lucro no patrimônio da Recorrente, a Fiscalização está tributando o patrimônio e não a renda da Recorrente, em flagrante violação ao princípio da capacidade contributiva.

Além desses vícios que maculam o lançamento, evidente a decadência do crédito tributário em consonância com o art. 150, §4º do CTN, tendo em vista que parte deste crédito abrange lucros auferidos no exterior por empresa controlada nos períodos de 1996 a 1998 e que o auto de infração somente foi lavrado no dia 13.12.04.

Incabível a cominação de multa e juros de mora sobre o IRPJ supostamente devido, vez que a Recorrente sempre observou a legislação aplicável ao caso.

Pleiteia a Recorrente a recomposição dos valores aproveitados nos períodos de 1996 a 1998 e 2000, objeto de compensação sem a limitação de 30% do lucro real, posteriormente incluídos no PAES, para, conseqüentemente, ser reconsiderado o valor da compensação negativa de cálculo efetuada em 2002 em face da efetiva existência de saldo remanescente de períodos anteriores.

Por fim, aponta a Recorrente a impossibilidade de aplicação da taxa SELIC como juros incidentes sobre o crédito tributário em questão, diante do disposto no art. 161, § 1º, do CTN.

Em vista aos argumentos apresentados pelo contribuinte, a autoridade julgadora “a quo”, em fls. 87 a 94, julgou procedente o lançamento, mantendo integralmente a exigência da CSLL, acrescida de multa de ofício no percentual de setenta e cinco por cento (75%) e juros de mora pertinentes.

No que tange às alegações de irretroatividade da Medida Provisória, a autoridade julgadora “a quo” as repugnou sob a justificativa de que havendo o deferimento da tributação, não ocorre o fato gerador, devendo, portanto, o contribuinte postergar a tributação até o limite temporal fixado observar a legislação vigente no momento do pagamento.

Aduz, ainda, que ao dispor que o fato gerador do IRPJ se dá quando os rendimentos se tornam disponíveis econômica ou juridicamente, o art. 43 do CTN reforça o acerto do lançamento fiscal. Tendo os lucros em causa se tornado disponíveis para a Recorrente apenas no ano-calendário de 2002, para efeito de definir a incidência do tributo aplica-se a legislação vigente nesse ano-calendário e não a vigente nos anos em que foi apurado o valor pela Controlada no exterior.

Embora não houvesse norma preceituando a incidência da CSLL sobre os lucros gerados no exterior, antes da edição da MP 1.858/99, os fatos geradores ocorreram somente após a vigência da lei que previa referida incidência, ou seja, os lucros se tornaram disponíveis apenas em 2002, não havendo que se falar em aplicação retroativa da lei.

No que tange à decadência levantada pela Recorrente, esta também foi afastada pela autoridade julgadora “a quo”, por entender que os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorreram em 31.12.02, por força do disposto no parágrafo primeiro do art. 74 da MP nº 2.158-



35/01. O raciocínio apresentado pela Recorrente só seria possível casos os lucros tivessem sido diretamente por ela auferidos nos anos calendários de 1996 a 2000 e não pela sua controlada.

Com relação às ilegalidades e inconstitucionalidades aventadas pela Recorrente, esclarece a autoridade julgadora *a quo* a impossibilidade de seu enfrentamento na esfera administrativa em razão do caráter vinculado da atividade do julgador administrativo.

No que diz respeito à multa de ofício e aos juros de mora, justifica sua manutenção diante do evidente desrespeito ao prescrito no parágrafo único do art. 74 da Medida Provisória n° 2.158-35/01.

Por fim, mantém a aplicação da taxa SELIC e esclarece que, se possível, a recomposição dos valores dos prejuízos acumulados que teriam sido aproveitados sem a limitação da compensação em 30 % da base de cálculo da CSLL ensejaria aumento do valor devido no presente auto de infração, podendo esta matéria ser apreciada apenas pela unidade de origem em sede de lançamento complementar.

O contribuinte, tempestivamente, interpôs seu recurso voluntário, reportando-se às mesmas alegações de sua impugnação.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'J' followed by a small flourish.

Voto

Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO, Relator

Por presentes os pressupostos de admissibilidade dele tomo conhecimento.

A discussão jurídica com o tratamento sobre lucros auferidos por controlada e coligada no exterior não é nova e igualmente repleta de controvérsias, quer pelas decisões do Judiciário, quer apontadas pela especializada doutrina.

Preliminarmente cumpre analisar a arguição de decadência relativamente aos períodos de 1996 a 1998, uma vez a autuação realizada somente 2004.

Compartilho do entendimento de que ocorreu, no caso, o deferimento da tributação para o momento da disponibilidade jurídica, qual seja, o balanço de 31.12.2002 nos termos da decisão “a quo”, pelo que o fato gerador somente se completou com tal demonstração da receita auferida, como assevera a fls. 92: “Dessa forma, tendo os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorridos em 31.12.2002 e ainda que fosse aplicada a regra de contagem de prazo contida no artigo 150, § 4º do CTN, a decadência ocorreria apenas em 31.12.2007.”

Assim sendo, não acolho a decadência suscitada.

Nesse sentido, não obstante filiar-me ao entendimento que a MP. 2.158-35 de 24 de agosto de 2001, em seu art. 74, fundamento legal da presente autuação, não poderia criar fato gerador de tributo, por consistir expressamente em ficção legal, confrontando o sistema constitucional tributário, a matéria permanece pendente de superior e definitiva apreciação pelo Poder Judiciário.

A despeito dessa relevante e inafastável circunstância, nos termos explanados pelo prof. João Bianco, distinguindo muito bem as presunções das ficções: “O que não se admite, no entanto, por ser completamente incompatível com o sistema constitucional tributário, é o estabelecimento – por ficção – da ocorrência de uma determinada situação de fato quando esta, na verdade, não ocorreu.”¹

Por brilhantemente expor seus argumentos sobre a insustentabilidade de se criar fato gerador por ficção legal, reproduzo o texto do citado professor, em obra referida, página 80:

“Como já foi visto anteriormente, a legislação brasileira apóia-se claramente em uma hipótese de consideração da ocorrência de situação de fato, independentemente da prova de sua efetiva existência. A lei considera disponibilizados os lucros auferidos por empresas investidas no exterior, independentemente de efetiva distribuição.”

¹ A.Cit. Ob. Transparência Fiscal Internacional, Dialética, 2007, p.79



Assim, a ocorrência da situação de fato – distribuição dos lucros – é irrelevante para fins de determinação do nascimento da obrigação tributária. Esta é considerada ocorrida, não importando a prova de sua materialização.

Ora, a ocorrência da situação de fato, que dá origem ao fato gerador do tributo, não pode ser legalmente estabelecida por ficção, em claro desrespeito aos princípios da legalidade e da verdade material.

E é justamente isso que determina o artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-25, de 24 de agosto de 2001, ao estabelecer que:

“Os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados” (grifamos).

Assim, como se vê, os lucros da controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados – por lei – na data do balanço, independentemente de sua efetiva distribuição. Trata-se de evidente hipótese de situação de fato que a lei considera ocorrida por ficção, cuja incompatibilidade com o nosso sistema constitucional tributário é evidente.”

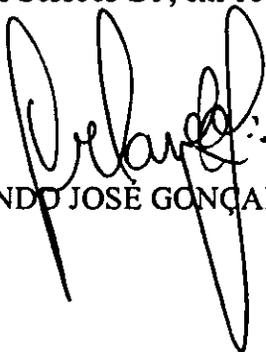
Desta feita, apesar de comungar do entendimento que a MP 2.158-35 não se coaduna com o princípio da legalidade e da realidade, em face a criar ficção legal de disponibilidade, para efeito de imposto sobre a renda, sem qualquer referência a efetiva fática sobre tal incidência, falece competência a este órgão administrativo de julgamento o enfrentamento de matéria constitucional, que é exclusiva atribuição do Poder Judiciário, motivo pelo qual os argumentos exarados pelo contribuinte não podem ser apreciados.

Ademais, é sabido que a matéria em julgamento ainda carece de definitiva apreciação pelo STF, motivo a mais para que não se decida quando a substância da autuação ainda não restou decidida pelo órgão superior e máximo do Poder Judiciário.

Assim, pelo caso submetido ao presente julgamento, quanto ao mérito sou por negar provimento ao recurso voluntário, com a ressalva do pedido de compensação da CSLL, que deve ser postulado em via própria perante a repartição de origem, nos termos decidido, neste específico assunto, pela d. autoridade julgadora “a quo”.

Eis como voto.

Sala das Sessões-DF, em 16 de abril de 2008.



ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO

Declaração de Voto

Conselheiro JOÃO FRANCISCO BIANCO (Suplente Convocado)

Pretendo esclarecer os motivos que me levaram a votar negando provimento ao recurso voluntário, especificamente no que diz respeito a duas questões: a preliminar de decadência do direito de exigir o IRPJ nos anos calendário de 1996 e 1997; e o mérito da exigência do IRPJ sobre lucros auferidos por empresas coligadas e controladas no exterior, antes de sua efetiva distribuição.

Começo pela questão de mérito.

Minha posição sobre o assunto é conhecida. Desde a edição da Medida Provisória n. 2158-35, de 24.08.2001, tenho criticado, em trabalhos doutrinários, a forma como o legislador brasileiro alterou o regime de tributação dos lucros auferidos no exterior², sustentando sua incompatibilidade com o sistema constitucional tributário brasileiro.

Ocorre que, como membro de um tribunal administrativo, não posso simplesmente votar de acordo com minha convicção pessoal, ignorando o contexto no qual se insere a matéria.

Com efeito, a constitucionalidade do artigo 74 da Medida Provisória n. 2158-35/01 está sendo discutida nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.588, proposta pela Confederação Nacional da Indústria, e ainda não julgada pelo Supremo Tribunal Federal. Atualmente, três Ministros manifestaram-se pela inconstitucionalidade total da norma; dois pela sua constitucionalidade total; e um pela sua inconstitucionalidade parcial. Isso quer dizer que o resultado do julgamento final pelo STF sobre o assunto ainda está completamente indefinido.

Ora, se nestes autos julgarmos pelo cancelamento da exigência fiscal, essa decisão será definitiva em relação ao contribuinte, fazendo coisa julgada e não podendo ser reformada posteriormente pelo Poder Judiciário. E caso o STF venha a decidir pela constitucionalidade da norma, estará criada então situação de completa injustiça para o Fisco, pois teríamos afastado a exigência fiscal baseada em lei considerada constitucional pelo STF!

Por outro lado, se nestes autos mantivermos a exigência fiscal, e o STF julgar a legislação inconstitucional, a recorrente sempre poderá rediscutir toda a matéria no Poder Judiciário, com amplas possibilidades de reverter a decisão obtida no processo administrativo.

Desse modo, dada a atual indefinição do julgamento da matéria no STF, o julgador administrativo deve decidir com prudência. É melhor cometermos uma possível injustiça agora contra o contribuinte, mas que possa ser revertida mais tarde pelo Poder

² Consulte-se: "O Imposto de Renda e a Nova Redação do artigo 43 do CTN", Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 5o Volume, Dialética, São Paulo, 2001; "Transparência Fiscal Internacional", Dialética, São Paulo, 2007.



Judiciário, do que cometermos uma injustiça agora contra o Fisco, que não possa ser revertida mais tarde pelos tribunais.

Assim, pelos motivos expostos acima, e fundamentando meu raciocínio exclusivamente em motivos de ordem pragmática, voto, no mérito, no sentido de manter a exigência fiscal e negar provimento ao recurso.

Passo agora ao exame da preliminar de decadência argüida pela recorrente.

O prazo para que a Fazenda Pública exerça o direito de constituir o crédito tributário está previsto, como regra geral, no artigo 173 do CTN. Ocorre que, nos tributos lançados por homologação – como é o caso do imposto de renda da pessoa jurídica – a contagem do prazo de decadência do direito de lançar é regida pelo critério estabelecido no parágrafo 4º do artigo 150 do mesmo código.

Esse dispositivo tem a seguinte redação:

“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

No caso ora em exame, não se discute a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nem tampouco é pertinente a discussão sobre a existência ou não de pagamento de tributo para ser homologado. A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais atualmente inclina-se no sentido de que, havendo ou não pagamento, a contagem do prazo de decadência do direito de lançar o crédito tributário inicia-se com a ocorrência do fato gerador.

Confira-se nesse sentido o acórdão CSRF/01-04.600, de 11.08.2003, cuja ementa tem a seguinte redação:

“CSLL – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – Os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa amoldam-se à sistemática de lançamento por homologação, prevista no art. 150 do CTN, hipótese em que o prazo decadencial tem como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. A ausência de recolhimento não desnatura o lançamento, pois o que se homologa é a atividade exercida pelo sujeito passivo, da qual pode resultar ou não o recolhimento de tributo. Preliminar de decadência acolhida. Recurso especial da Fazenda Nacional conhecido e não provido”.(n.g.)

Assim, o critério a ser utilizado para a contagem do prazo decadencial nestes autos é aquele previsto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN: cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador. Não é o caso de aplicação do regime previsto no artigo 173. A matéria aqui deverá ser regida exclusivamente pelo disposto no parágrafo 4º do artigo 150.

Estabelecido o regime jurídico aplicável à contagem do prazo de decadência, a controvérsia de que tratam estes autos poderá ser solucionada a partir da determinação da data em que ocorreu o fato gerador. Pois é a partir dessa data que se inicia a contagem do prazo decadencial.



Desse modo, ocorrido o fato gerador do tributo, teve início a contagem do prazo de decadência, com a extinção do direito à constituição do crédito tributário após o decurso do prazo de cinco anos. Mas caso não tenha ocorrido o fato gerador, não teve início a contagem desse prazo e não houve, portanto, o decurso do prazo decadencial, podendo livremente a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Como se vê, é de fundamental importância, para o deslinde da presente questão, a determinação da data exata da ocorrência do fato gerador do tributo. E como a ocorrência de fato gerador é matéria de reserva legal, devemos então iniciar o desenvolvimento do nosso raciocínio com o exame do regime legal de tributação a que se submetem os lucros auferidos através de empresas controladas com sede no exterior.

Em 26 de dezembro de 1995, a Lei n. 9249, em seus artigos 25 a 27, instituiu a incidência do imposto de renda sobre os lucros, ganhos e rendimentos de capital auferidos no exterior por pessoas jurídicas.

A nova legislação instituiu a tributação de três espécies diferentes de renda auferidas no exterior pela pessoa jurídica: os *rendimentos*, ou seja, o produto do capital investido no exterior, como os juros e os aluguéis; os *ganhos de capital*, ou seja, a mais valia obtida com a alienação de bens ou direitos localizados no exterior; e os *lucros*, assim considerados os resultados positivos auferidos por filiais, sucursais e empresas coligadas e controladas da pessoa jurídica com sede no Brasil.

Interessa-nos especificamente, no caso, o regime de tributação dos lucros auferidos no exterior, através de empresas controladas.

O artigo 25 da Lei n. 9249 determinava que os lucros auferidos no exterior, por empresas controladas (parágrafo 2º) de pessoa jurídica com sede no Brasil, seriam computados na determinação do lucro real no balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Em 27.06.1996, a Secretaria da Receita Federal baixou a Instrução Normativa n. 38, determinando, no seu artigo 2º, que os lucros auferidos no exterior, através de empresas coligadas e controladas, somente seriam submetidos à tributação no Brasil quando *disponibilizados*, ou seja, quando a disponibilidade da renda tivesse sido adquirida pela pessoa jurídica brasileira.

Foram consideradas hipóteses de disponibilização dos lucros o crédito em conta representativa de passivo da empresa sediada no exterior; o pagamento, a entrega, a remessa ou o emprego em favor da empresa beneficiária no Brasil; e o encerramento da empresa sediada no Brasil; dentre outras.

Mais tarde, a Lei n. 9532, de 10.12.1997, através do seu artigo 1º, reproduziu a redação da Instrução Normativa SRF n. 38 e determinou que os lucros auferidos no exterior, por intermédio de empresas controladas, seriam adicionados na determinação do lucro real em 31 de dezembro do ano calendário em que tivessem sido *disponibilizados* para a pessoa jurídica com sede no Brasil.

A questão que se coloca então é verificar quais as condições estabelecidas em cada um dos dispositivos da legislação acima mencionados para a ocorrência do fato gerador do IRPJ.



Essa questão não é estranha a este Conselho. Alguns casos já foram examinados por diferentes Câmaras e as decisões não são uniformes. A jurisprudência, portanto, ainda não está pacificada. Duas são as linhas de pensamento existentes até agora.

Uma primeira corrente sustenta que a Lei n. 9249 não estabeleceu a ocorrência do fato gerador do IRPJ em 31 de dezembro de cada ano, antes da efetiva distribuição dos lucros auferidos por empresas controladas no exterior à sua controladora no Brasil. Essa determinação, na verdade, somente teria expressamente ocorrido com a Medida Provisória n. 2158-35. Antes dela, os lucros auferidos no exterior somente deveriam ser tributados quando disponibilizados, nos termos estabelecidos pela Lei n. 9249 e explicitados pela Instrução Normativa SRF n. 38/96 e pela Lei n. 9532. E se não havia a previsão legal de incidência do IRPJ antes da disponibilização dos lucros, não teria ocorrido o fato gerador do imposto e não teria sido iniciada, portanto, a contagem do prazo decadencial.

Nesse sentido orientou-se a 3ª Câmara, por exemplo, no acórdão n. 103-22.638, de 20.09.2006, assim ementado:

“DECADENCIA - DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR - FATO GERADOR - ANOS-CALENDÁRIO 1996 E 1997 - A simples apuração de lucros por empresa controlada situada no exterior não implica, por si só, em disponibilização de lucros para a controladora no Brasil, condição necessária para caracterização da ocorrência do fato gerador do IRPJ no regime implantado pelo art. 25 da Lei 9.249/95, nos anos-calendário 1996 e 1997. Descabido falar-se em decadência do direito de constituir o crédito tributário quando não ocorreu fato gerador”.

Em sentido oposto, uma segunda corrente entende que a Lei n. 9249 previu sim a ocorrência do fato gerador do IRPJ em 31 de dezembro de cada ano calendário, independentemente da efetiva disponibilização dos lucros auferidos por empresas controladas no exterior. A Lei n. 9249 teria assim determinado a efetiva incidência do imposto anualmente.

A Instrução Normativa SRF n. 38/96, no entanto, sem base legal, teria estabelecido critério diverso, modificando o que fora inicialmente previsto na lei. Assim, enquanto a Lei n. 9249 teria determinado a ocorrência do fato gerador anualmente, independentemente da disponibilização dos lucros auferidos no exterior, a manifestação da Administração Fazendária teria sido contrária à lei, amenizando seus efeitos para os contribuintes e prevendo a ocorrência do fato gerador do imposto somente quando da efetiva disponibilização dos lucros.

Ora, como os atos infra-legais não têm o condão de alterar a letra da lei, o fato gerador do imposto teria efetivamente ocorrido em 31 de dezembro de 1996 e 1997, conforme previsto pela Lei n. 9249. O fisco não teria cobrado o imposto “porque não quis”. E ocorrido o fato gerador, o prazo decadencial tem início e, após o decurso de cinco anos, homologa-se o lançamento e nada mais pode ser exigido do contribuinte.

Essa foi a orientação da 1ª Câmara, no acórdão n. 95.500, de 27.04.2006, cuja ementa tem o seguinte teor:

“DECADÊNCIA - LUCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS EM 1996 E 1997 - LEI 9.249/95 - ALTERAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PELA IN SRF 38/96 -



IMPOSSIBILIDADE – Antes do advento da Lei 9.532/97, o regime de tributação dos lucros de filiais, controladas e coligadas no exterior observava o momento em que tais lucros eram auferidos, não havendo na Lei 9.249/95 qualquer elemento que considerasse a efetiva disponibilização como componente temporal da hipótese de incidência. Os lucros auferidos durante os anos-calendário de 1996 e 1997 deveriam ser adicionados em 31 de dezembro de cada ano, na proporção da participação societária, e não pelo montante efetivamente disponibilizado a posteriori. O lançamento de ofício deve, portanto, reportar-se a 31 de dezembro de cada ano como data do fato gerador, e se realizado após cinco anos, caduco estará o direito do fisco de constituir o crédito tributário”.

Como se vê, as duas correntes de opinião contam com respeitáveis defensores e sólidos argumentos. Com quem a razão?

Tenho para mim que o fato gerador do IRPJ efetivamente não ocorreu em 31 de dezembro de 1996 e 1997; e que a contagem do prazo decadencial não teve início, caso não tenha havido a disponibilização dos lucros, como é a hipótese destes autos. Explico.

Inicialmente esclareço que é inadmissível que os atos da Administração Fazendária possam modificar o teor de dispositivo legal. Conceitos primários de direito são suficientes para entender que semelhante procedimento feriria o princípio da legalidade. Assim, afasto desde logo a idéia de que a Instrução Normativa SRF n. 38/96 teria alterado o momento da ocorrência do fato gerador do IRPJ previsto na Lei n. 9249. A natureza jurídica dos atos da Administração é interpretativa do direito. Não podem eles criar ou extinguir direito. Essa é matéria privativa de lei.

Desse modo, é no texto do artigo 25 da Lei n. 9249 que devemos buscar a solução da controvérsia. E a meu ver é possível concluir, exclusivamente através do exame do artigo 25, que nele não há previsão de ocorrência do fato gerador em 31 de dezembro de cada ano, antes da efetiva distribuição dos lucros apurados pela empresa controlada no exterior.

Senão vejamos.

O exato teor do artigo 25 da Lei n. 9249 é o seguinte:

“Art. 25º. 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”.

Como se vê, o texto transcrito é claro: os lucros auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica, apurado em 31 de dezembro de cada ano. Isso quer dizer que são os lucros *auferidos* que serão tributados em 31 de dezembro de cada ano. Ou seja, é condição para a tributação dos lucros que estes tenham sido auferidos. Os lucros que não foram auferidos, conseqüentemente, não serão tributados.

Em outras palavras, a norma contida no texto legal determina a tributação anual dos lucros auferidos. Esse é o teor do dispositivo. O que nos permite concluir que os lucros que ainda não foram auferidos não devem ser tributados. Assim, a incidência do IRPJ fica restrita aos lucros que foram auferidos pela pessoa jurídica com sede no Brasil.

E qual o sentido da expressão *lucros auferidos*? Qual o significado da palavra *auferido*?

Ora, a discussão sobre o significado da expressão *lucros auferidos* não pode passar ao largo do exame do artigo 43 do CTN. A interpretação da norma legal não se dá isoladamente, mas no sistema que ela integra. É no contexto do artigo 43 do CTN, portanto, que nós vamos poder estabelecer o conteúdo do verbo *auferir*.

Esse dispositivo da lei complementar define renda como sendo o acréscimo patrimonial; e estabelece que o fato gerador do imposto de renda ocorre com a aquisição da disponibilidade do acréscimo patrimonial³.

Pois bem. A interpretação sistemática do artigo 25 da Lei n. 9249, e compatível com o disposto no artigo 43 do CTN, é aquela que sustenta serem os lucros auferidos aqueles cuja disponibilidade esteja adquirida. Auferir lucros, portanto, deve ser entendido como adquirir a disponibilidade desses lucros.

Desse modo, os lucros auferidos no exterior - e que vão ser tributados em 31 de dezembro de cada ano - são aqueles cuja disponibilidade estiver adquirida em 31 de dezembro de cada ano. Esse é o preciso comando do artigo 25. A norma contida no artigo 25 prevê, portanto, a tributação dos lucros originários do exterior e que estiverem com a sua disponibilidade adquirida pela pessoa jurídica com sede no Brasil. Os lucros cuja disponibilidade não estiver adquirida em 31 de dezembro não estarão ainda auferidos; logo, não deverão ser tributados.

Lucro auferido, portanto, é lucro disponível. Qualquer interpretação diversa dessa é necessariamente inválida, por incompatível com o artigo 43 do CTN.

Ora, os lucros apurados por empresa controlada no exterior estão disponíveis para a sócia controladora com sede no Brasil, antes de efetivamente distribuídos? Pode-se dizer que, antes da sua distribuição, os lucros já teriam sido auferidos pela controladora brasileira?

Como regra geral, entendo que não. Os lucros simplesmente apurados em 31 de dezembro não foram ainda auferidos pela empresa controladora brasileira, antes de sua distribuição. Não tiveram eles a sua disponibilidade adquirida pela pessoa jurídica brasileira, seja a disponibilidade econômica ou a jurídica.

Ressalvo os casos excepcionais, em que seja feita a prova de que a legislação do país da sede da empresa controlada prevê que a titularidade dos lucros apurados pela empresa local seja imediatamente transferida aos sócios no exterior quando do levantamento do balanço em 31 de dezembro de cada ano. Mas essa prova não foi feita no caso dos autos.

Assim, como regra geral, entendo que o artigo 25 da Lei n. 9249 não estabeleceu a tributação dos lucros auferidos através de empresa controlada no exterior antes de sua distribuição.

³ Não vou me alongar na discussão sobre o fato gerador do imposto de renda e o conteúdo da expressão "aquisição da disponibilidade econômica e jurídica da renda". Registro apenas, para quem se interessar, que o melhor trabalho sobre o assunto foi escrito por Brandão Machado, denominado "Breve Exame Crítico do artigo 43 do CTN", publicado em "Estudos sobre o Imposto de Renda - em Memória de Henry Tilbery", Resenha Tributária, São Paulo, 1994.



A Instrução Normativa SRF n. 38/96, portanto, corretamente interpretou o conteúdo da norma inscrita no artigo 25 e didaticamente estabeleceu uma lista de hipóteses em que os lucros apurados no exterior seriam considerados disponíveis no Brasil. E o artigo 1º da Lei n. 9532 tão somente legalizou a lista da instrução fazendária, mas nada acrescentou ao ordenamento jurídico que já não pudesse ser extraído da análise sistemática do artigo 25 da Lei n. 9249, em conjunto com o artigo 43 do CTN.

Há, portanto, perfeita sintonia entre o artigo 25 da Lei n. 9249, a Instrução Normativa SRF n. 38/96 e o artigo 43 do CTN.

É por isso que entendo que, nos anos calendário de 1996 e 1997 - caso não tenha havido qualquer hipótese de disponibilização de lucros - não houve a ocorrência do fato gerador do IRPJ sobre os lucros auferidos através de empresas controladas no exterior. E não tendo ocorrido o fato gerador do imposto, não teve início a contagem do prazo decadencial, nos termos do disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

Por todo o exposto, voto no sentido de não ser reconhecida a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário calculado sobre os lucros apurados nos balanços encerrados em 31 de dezembro de 1996 e de 1997.

Sala das Sessões-DF, em 16 de abril de 2008.


JOÃO FRANCISCO BIANCO
(Suplente Convocado)