



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.000572/2005-69
Recurso nº 153.954 Especial do Procurador
Acórdão nº **9101-001.644 – 1ª Turma**
Sessão de 15 de maio de 2013
Matéria IRPJ E CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASIL WARRANT ADMINISTRAÇÃO DE BENS E EMPRESAS LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

IRPJ E OUTROS - LUCROS DE CONTROLADA NO EXTERIOR - EMPREGO DO VALOR - ANOS-CALENDÁRIO 2000 e 2001.

A cisão seguida de versão no patrimônio não constitui "disponibilização" de lucros, cuja destinação ainda não fora objeto de deliberação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, negado provimento ao recurso da Fazenda Nacional votaram os Conselheiros Karem Jureidini Dias (Relatora), José Ricardo da Silva, Plínio Rodrigues Lima, Jorge Celso Freire da Silva, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior e Susy Gomes Hoffmann. Divergiram os Conselheiros Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada) e Otacílio Dantas Cartaxo.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, João Carlos de Lima Junior, Jorge Celso Freire da Silva, Paulo Roberto Cortez (Suplente Convocado), Karem Jureidini Dias, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), Valmir Sandri, José Ricardo da Silva e Plínio Rodrigues de Lima.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, em face do Acórdão nº 105-17.322, proferido pela então Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O auto de infração exige IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2000 e 2001, relativo à não tributação dos lucros auferidos no exterior.

Impugnado o lançamento, sobreveio acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo que julgou o lançamento procedente.

Interposto Recurso Voluntário, o acórdão da então Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso, em decisão que restou assim ementada:

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Exercício: 2001, 2002 Ementa: LUCROS AUFERIDOS NO
EXTERIOR - CONVERSÃO PARA REAIS - IRPJ E CSLL - 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. Tratando-
se de lucros auferidos por controladas, no exterior, de pessoa
jurídica domiciliada no país, a Lei nº 9.532, de 1997, não atuou
modificando a data da ocorrência do fato gerador, mas, tão-
somente, deslocou o momento em que esses lucros deveriam ser
oferecidos à tributação, homenageando, no caso, os princípios
da uniformidade e da realização. CISÃO - VERSÃO DE
PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM EMPRESA COM SEDE NO
EXTERIOR PARA SOCIEDADE COM SEDE NO BRASIL - A
Cisão parcial mediante versão de participação societária em
sociedade com sede no exterior para incorporadora com sede no
Brasil não configura a hipótese tratada no item 4., do parágrafo
2º, do artigo 1º, da Lei nº 9.532/97. Entendimento fiscal genérico
dos efeitos da cisão contido no PN nº 39/81, aplicável ao caso.
Recurso voluntário conhecido e provido.*

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial, no qual requer a reforma do acórdão, alegando que a cisão da empresa controladora no Brasil configura hipótese de

emprego do valor, cuja consequência seria a necessidade de tributação dos lucros auferidos no exterior.

O despacho de fls. 550/551, deu seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, tendo em vista ter sido interposto contra decisão não unânime proferida antes do atual Regimento Interno do CARF. O contribuinte, intimado a apresentar contrarrazões, apresentou petição de fls. 557/560, requerendo a correção de inexatidões materiais ocorridas no acórdão recorrido. Ainda, foi requerido o cancelamento do arrolamento de bens, o qual foi deferido.

É o relatório.

Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias, Relatora

Inicialmente, antes de adentrar ao julgamento do mérito, verifico a necessidade de apreciar a preliminar alegada pelo contribuinte, relacionada a inexatidões materiais do acórdão recorrido.

O contribuinte, em petição de fls. 557/560, alegou que houve equívoco no resultado de julgamento, uma vez que teria ocorrido a apreciação da decadência. Segundo relata o advogado da parte, que realizou sustentação oral no julgamento do acórdão recorrido, a Câmara, por unanimidade de votos, teria acolhido a preliminar de decadência alegada pelo contribuinte para os lucros no exterior apurados antes da vigência da Lei nº 9.532/97, além de que, também por unanimidade, teria afastado a CSLL sobre lucros auferidos antes de 1999 e, ainda, por unanimidade de votos, reconhecido que a taxa de câmbio dos lucros considerados disponibilizados devia ser aquela correspondente à data do respectivos balanços. Somente depois, por maioria de votos, a Câmara reconheceu que a operação de cisão ocorrida não configura emprego de lucros, nos termos da Lei nº 9.532/97, cancelando assim a exigência, julgando prejudicadas as demais questões de mérito.

Alega o contribuinte, portanto, que o resultado de julgamento que constou do acórdão formalizado não condiz com o que realmente foi proferido na sessão de julgamento.

Do resultado de julgamento, extrai-se que a Câmara recorrida, por maioria de votos, deu provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Marcos Rodrigues de Mello e Waldir Veiga Rocha que davam provimento parcial somente para afastar a tributação relativa à variação cambial dos lucros disponibilizados e a CSLL em relação aos lucros apurados até setembro de 1999. Ainda, do voto condutor do acórdão, tampouco consta a apreciação da preliminar de decadência. Ao contrário, o relator, em seu voto, expressamente esclarece que “deixa de apreciar os demais argumentos expendidos pela recorrente, principalmente aqueles que dizem respeito à decadência, à impossibilidade de tributação da variação cambial dos lucros refletida por equivalência patrimonial, à aplicação do artigo 100 parágrafo único do CTN, à inexistência de previsão legal para a exigência da CSLL, à compensação do imposto retido na fonte no exterior e à limitação dos juros de mora a 1%”.

Ao que parece, de fato houve no mínimo um julgamento preliminar sobre a variação cambial e sobre a impossibilidade da exigência da CSLL sobre os lucros auferidos antes de 1999, tanto assim que os Conselheiros vencidos em relação ao cancelamento do lançamento davam provimento parcial para afastar a tributação relativamente a tais itens. Quanto à decadência, de fato não consta o pronunciamento dos Conselheiros vencidos e, no voto do relator, expressamente restou consignado que os argumentos, a incluir a decadência, não deveriam ser mais analisados porquanto houve o provimento no mérito.

Acredito, e aqui se trata de hipótese, que após análise de várias questões, porque o lançamento foi cancelado, ainda que por maioria, as argumentações que implicariam em provimento parcial ou até em provimento integral por outra razão, deixaram de ser apreciadas no voto do relator.

A apreciação da preliminar do contribuinte só se faz necessária se reformado o *decisum* prolatado no acórdão recorrido, cujo motivo foi suficiente ao cancelamento integral do lançamento. Nesse passo, até pelo princípio da eficiência e da economia processual, proponho seja apreciado o Recurso Especial da Fazenda e, se a ele dado provimento, sejam os autos enviados à Câmara *a quo* para análise dos efeitos então decorrentes, mormente quanto à apreciação das demais questões votadas ou não à época do julgamento recorrido, evitando assim qualquer prejuízo às partes e ao devido processo legal.

O Recurso Especial da Fazenda Nacional requer a reforma do acórdão recorrido, sob o fundamento de que a cisão da controladora no Brasil configura disponibilização de lucros, nos termos da Lei nº 9.532/97, mais especificamente, configura a hipótese de emprego do valor, prevista no artigo 1º, § 2º, alínea b, item 4 da mencionada lei.

Entendeu o acórdão recorrido que a cisão parcial, mediante versão de participação societária em sociedade com sede no exterior para incorporadora com sede no Brasil, não configura a hipótese tratada no item 4, do parágrafo 2º, do artigo 1º, da Lei nº 9.532/97.

A Fazenda Nacional, em seu recurso, argumenta que o objeto social da autuada é o investimento em outras empresas, e a cisão de patrimônio “nada mais é do que o exercício da sua empresa, isto é, versão de parte de seu patrimônio é uma forma de administração dos investimentos pelos quais deve zelar”. Em razão dessa peculiaridade, a alteração na composição acionária da controladora, via cisão, consistiria, segundo a d. Fazenda, em uma forma de distribuição indireta, abrangida na hipótese de emprego do valor.

Antes de analisar as peculiaridades do caso, necessário fazer um histórico da legislação.

Com efeito, até a vigência da Lei nº 9.249, editada em 26 de dezembro de 1995, vigorava no Brasil o princípio da territorialidade, segundo o qual, apenas os rendimentos que mantivessem elemento de conexão com o território detentor da pretensão tributária poderiam ser submetidos à tributação. Isto implicava, no campo pragmático, na impossibilidade de incidência de qualquer espécie tributária sobre rendimentos não produzidos no Brasil.

A partir de dezembro de 1995, contudo, o cenário legislativo foi substancialmente alterado pela introdução da referida lei. Desse momento em diante, passou-se a tolerar a tributação sobre rendimentos não produzidos no Brasil, adotando-se, pois, o princípio da universalidade. Veja-se, a propósito, a redação conferida ao artigo 25 da Lei nº 9.249/1995:

"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."

Na esteira da Lei nº 9.249/1995, a Secretaria da Receita Federal publicou a Instrução Normativa nº 38/1996, que, para dar cumprimento às novas regras trazidas na referida Lei, acabou por inovar em alguns aspectos, especialmente no que se refere ao momento para reconhecimento das receitas auferidas no exterior. De fato, aludida Instrução Normativa criou verdadeiro diferimento da tributação dos lucros das sociedades estrangeiras, determinando sua disponibilização não mais no fechamento do balanço de cada ano, conforme previsto pela Lei nº 9.249/1995, mas, apenas, quando efetivamente pagos ou creditados para a empresa controladora.

A Instrução Normativa nº 38/1996 trouxe, ainda, outras hipóteses que caracterizariam a realização do lucro auferido por sociedade estrangeira controlada, dentre as quais, a alienação do patrimônio pela empresa brasileira (artigo 2º, §9º).

Posteriormente à edição do diploma normativo referido acima, foi publicada a Lei nº 9.532/1997, cujo artigo 1º trata novamente e de forma integral da regulamentação da tributação do lucro auferido no exterior, revogando tacitamente as disposições divergentes veiculadas na Instrução Normativa nº 38/1996. A Lei nº 9.532/97 estabeleceu que o momento para adição, ao lucro líquido, dos resultados positivos, auferidos por empresa estrangeira, seria no fechamento do balanço do ano em que pago ou creditado tais valores à sociedade brasileira.

A meu ver, a hipótese prevista no artigo 1º, § 2º, alínea 'b', item 4, da Lei nº 9.532/97 é coisa bem diversa da alienação do patrimônio ou da cisão com posterior subscrição:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

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

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

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

b) pago o lucro, quando ocorrer:

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

Nova modificação, contudo, veio a atingir o sistema normativo em agosto de 2001. No rastro da alteração promovida pela Lei Complementar nº 104/2001, a qual, dentre outras inovações, inseriu o § 2º ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, cujo artigo 74 trouxe a seguinte redação:

"Art. 74 - Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, 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, na forma do regulamento.

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.

A bem da verdade, referido dispositivo legal praticamente reproduziu redação conferida ao artigo 25 da Lei nº 9.249/95, dispondo que o lucro auferido por empresa controlada, coligada, filial ou sucursal no exterior será considerado como disponibilizado no momento do fechamento do balanço em que tiverem sido apurados. Mais ainda, determinou que os lucros apurados até 31.12.2001 ainda não distribuídos, assim deveriam ser considerados ao final de 2002.

Dado este panorama geral do histórico legislativo da matéria, tenho por claro que o emprego do valor, prescrito na Lei nº 9.532/97, não se confunde com alienação, hipótese prevista em separado na IN 38/96, tampouco com cisão seguida de versão de participação societária.

Considerando que os fatos geradores correspondem aos anos-calendário de 2000 e 20001, não há que se falar na aplicação do disposto na IN nº 38/96, que vigorou para regulamentar a Lei nº 9.249/95, à época já alterada pelas disposições da Lei nº 9.532/97, então vigente.

Conforme esclarecido pelo histórico legislativo traçado anteriormente, a Instrução Normativa nº 38/96 diferiu a tributação no Brasil dos lucros auferidos por empresas estrangeiras. Evidente, portanto, que o disposto na mencionada Instrução Normativa refere-se à Lei que visou regular, melhor dizendo, criando uma verdadeira presunção para a determinação do momento, diferido pela própria IN, em que segundo a Lei nº 9.249/95 deveria ser efetivada a tributação em bases universais. Nessa toada, restou devida a tributação para o momento em que, presumivelmente, haveria a disponibilização do lucro e estabeleceu que esta se verificaria, dentre outras hipóteses, no emprego do valor.

Entretanto, a partir do ano de 1998, com a veiculação da Lei nº 9.532/97, as novas regras introduzidas no sistema é que vigoram para o deslinde da controvérsia,

especificamente no tocante ao reconhecimento da **disponibilização dos lucros** auferidos no exterior.

Nessa medida, o que importa é tratar do emprego do valor como fato gerador para tributação do lucro no exterior. Repito que adotei, desde sempre, o entendimento de que emprego do valor não se confunde, em hipótese alguma, com alienação do patrimônio, e tampouco pode se confundir com cisão seguida de versão de participação societária. O que pode ocorrer é um ganho ou uma perda de capital, caso a transferência da participação tenha sido feita por valor superior ou inferior ao custo de aquisição contábil. Ganho de capital não implica em disponibilização de lucro, o qual permanece intacto na empresa cujas ações foram transferidas.

O emprego do valor, por sua vez, é claramente hipótese de disponibilização de lucros de controlada e coligada, porquanto representa, na letra da lei (§ 2º do artigo 1º da Lei nº 9.532/97), **disponibilização de valor**, a qualquer título, inclusive para **aumento de capital**, em favor da beneficiária. Quando há substituição de uma participação por outra, não há disponibilização do valor. Diversamente, quando se verifica pagamento ou uma aquisição por conta da sócia, beneficiária do lucro disponibilizado, há uma disponibilização do valor.

Ora, se o ordenamento jurídico deixou de prever, à época, a hipótese de tributação do lucro **auferido**, para determinar que o fato gerador do Imposto de Renda é tão somente a **disponibilização** do lucro, somente os lucros pagos ou creditados em favor da coligada ou controlada no exterior são passíveis de tributação. Justamente a hipótese do emprego do valor, que não se confunde com uma substituição de ativos. É por isso, que no período de vigência da Lei nº 9.532/97, essa reproduziu algumas previsões da IN 38/96, mas **não reproduziu a hipótese de alienação de participação societária**, justamente porque não se coadunaria com aquela novel sistemática.

Aquela novel sistemática conferiu ao contribuinte o direito de tributar o lucro auferido no exterior tão somente quando a empresa no exterior decidisse, *sponte propria*, pela disponibilização dos lucros.

A bem da verdade, a partir da edição da Lei nº 9.532/97, com a tributação incidente apenas sobre a disponibilização do lucro auferido no exterior, não há como se aceitar por vigente a hipótese antes aventada da IN nº 38/96 - no que tange à alienação de participação societária, (que sempre foi tratada em separada do conceito de emprego do valor) - sob a égide da sistemática que determinava a tributação do lucro auferido no exterior.

Como já me manifestei anteriormente, uma vez não mais se afigurando como benefício ao contribuinte, a disposição contida no artigo 2º, §9º da Instrução Normativa nº 38/1996 não há de ser aplicável ao caso em tela, porquanto se assim fosse, acabaria por restringir o direito da Recorrente em ter tributados os lucros auferidos por empresa estrangeira apenas no momento determinado pela lei, nunca antes disto.

Não bastasse isso, caso fosse possível tomar por fato imponible a versão do patrimônio, sob a égide da Lei nº 9.532/97, ter-se-ia um grave problema de possibilidade de dupla tributação sobre o mesmo lucro, quando da cisão seguida de versão e quando, por exemplo, de evento que efetivamente caracterizasse emprego do valor.

De mais a mais, *data venia* de entendimento diverso, entendo que não deve prevalecer premissa no sentido de que a sociedade que, após cisão do investimento procede a versão de parte de seu patrimônio em outra empresa, dispõe dos lucros incorporados ao seu patrimônio líquido. Esta equiparação entre cisão seguida de versão do patrimônio e disponibilização dos lucros incorporados ao patrimônio líquido não pode ser efetuada sem base legal. É uma questão de competência, de limite para tributar. O emprego do valor deve ser tomado conforme competência tributária à luz do ordenamento vigente à época, no contexto do artigo 1º, da Lei nº 9.532/97, que limita a tributação às hipóteses de disponibilização do lucro.

A esse respeito, peço vênica par citar o Conselheiro Valmir Sandri, no bem elaborado voto proferido no processo nº 10680.012244/2004-19 (acórdão nº 9101-00.750):

A interpretação é incompatível com fórmulas e equações, como se a complexidade da vida pudesse ser representada em operações aritméticas. O direito vem do homem e serve para o homem, pois, a atividade de interpretar não visa apenas a conhecer a norma através das técnicas interpretativas, mas principalmente, “conhecer tendo em vista as condições de aplicabilidade da norma enquanto modelo de comportamento obrigatório (questão da decidibilidade)”¹. Enfim, a interpretação do Direito tem como fito “operar a sua inserção na vida”.²

Mas a interpretação possui limites, Celso Bastos preleciona que “A interpretação aparece diante do juiz como se fosse um quadro, ou melhor, uma moldura, dentro da qual o intérprete tem a faculdade de exercer a sua escolha, sendo que qualquer que seja a sua opção desde que dentro deste perímetro ela é válida. Todavia, se a escolha recair fora deste quadro, será inválida”.³ A moldura é delimitada pela lei, pois, conforme o Ministro Luiz Gallotti do Supremo Tribunal Federal:

“... é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou.

Como sustentei muitas vezes, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.” (RE 71.758, RTJ 66/165).

Assim, o intérprete pode “interpretar interpretando”, mas não criando um direito novo, como se legislador positivo fosse, o que é sedutor, por vezes. E para segurar o ímpeto do intérprete, a

¹Tércio Sampaio Ferraz Júnior, 2ª ed., São Paulo. Atlas. 1980, p. 74

²Eros Roberto Grau. Op. cit., p. 28.

³Celso Bastos, op. cit., p. 38.

ciência jurídica, mais precisamente, a hermenêutica jurídica, criou as “regras técnicas que visam à obtenção de um resultado”,⁴ dando o “instrumento a ser utilizado pelo intérprete para alcançar o núcleo semântico da norma”, com base nos métodos interpretativos (gramatical, lógico, histórico, sistemático e teleológico).

Ainda na esteira do brilhante voto, na égide da Lei 9.532/97, a disponibilização do lucro, em todas as hipóteses, ocorre no pagamento ou no crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, o que implica na “baixa da reserva de lucros contra um passível exigível” ou diretamente em conta representativa de extinção da obrigação (banco, caixa, etc.). A transferência do investimento, por sua vez, não acarreta a exigibilidade ou o pagamento do lucro auferido pela controlada no exterior. A particularidade levantada pela Fazenda, quanto ao objeto social da empresa, em nada afeta as razões e conclusões ora expostas.

Ao encontro desse posicionamento, lembro que, na sessão de abril de 2012, julgando caso semelhante, esta colenda Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu, à unanimidade por dar provimento ao Recurso Especial do contribuinte. Entendeu a turma julgadora que, sob a égide da Lei nº 9.532/97, a alienação de participação societária em controlada no exterior pela controladora no Brasil não constitui “disponibilização” de lucros, cuja destinação ainda não fora objeto de deliberação:

IRPJ E OUTROS - LUCROS DE CONTROLADA NO EXTERIOR - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ANOS-CALENDÁRIO 1999 e 2000 - A alienação de participação societária em controlada no exterior pela controladora no Brasil não constitui “disponibilização” de lucros, cuja destinação ainda não fora objeto de deliberação. (Acórdão CSRF 9101-01.303)

Pelo exposto, seja pelas razões já expostas no acórdão supra citado, seja porque no presente caso sequer se tratou de alienação, mas de cisão, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto.

Sala das sessões em 15 de maio de 2013

(ASSINADO DIGITALMENTE)

⁴ Tercio Sampaio Ferraz Junior. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 3ª ed., São Paulo, Atlas, 2001, p. 282.

Processo nº 16327.000572/2005-69
Acórdão n.º **9101-001.644**

CSRF-T1

Fl. 19

Karem Jureidini Dias

CÓPIA