



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

Processo n° 16327.000823/2004-24
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.087 – 1ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2017
Matéria IRPJ - LUCROS NO EXTERIOR
Recorrentes PROMON TELECOM LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

LUCROS NO EXTERIOR. LEI Nº 9.532 DE 1997. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. ASPECTOS.

Segundo melhor doutrina a hipótese de incidência *se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade*. Análise do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997 e parágrafos permite constatar que a norma, sob aspecto pessoal, dirige-se à pessoa jurídica domiciliada no Brasil que possui participação societária de coligada ou controlada sediada no exterior. Sob aspecto material, predica que os lucros auferidos no exterior por meio das investidas deverão ser adicionados ao lucro líquido, mediante ocorrência de hipóteses, dentre as quais, mediante disponibilização para a empresa no Brasil, no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento (aspecto temporal), considerando-se pago o lucro quando ocorrer o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça (aspecto territorial), inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

PAGAMENTO DO LUCRO. ATOS DA INVESTIDA E DA INVESTIDORA.

As hipóteses de pagamento do lucro abrangem tanto atos de iniciativa da empresa investida quanto da investidora. O crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil, a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária e a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça, pressupõem ato da investida. Por sua vez, o emprego de valor abrange ato da investidora, que, naturalmente, sendo detentora de participação da investida, pode, a qualquer momento, dispor de suas ações, da melhor maneira que lhe convier, como, por exemplo, por meio de alienação, transferência, conferência para integralizar capital em outras empresas, dentre outros.

EMPREGO DE VALOR. CONDIÇÃO PARA CONSUMAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL.

O emprego de valor consolida precisamente a valorização do investimento, refletivo no balanço da investidora por meio do método da equivalência patrimonial, e não tributado enquanto não ocorrer a disponibilização dos lucros porque o lucro já é tributado na investida. A partir do momento em que a investidora decide alienar as ações da investida, e se beneficia da valorização do investimento para efetuar a operação, valorização essa que se viabilizou a partir dos lucros auferidos pela coligada refletidos no investimento por meio da equivalência patrimonial, resta evidente a consumação do emprego de valor, e por consequência o momento do pagamento do lucro, aspecto temporal da norma.

CSLL. LUCROS NO EXTERIOR. LEI Nº 9.249/1995. ADSTRITA AO IRPJ. MP 1.858-6/99. INCIDÊNCIA PARA A CSLL. TERMO INICIAL. 1º DE OUTUBRO DE 1999.

A Lei nº 9.249, de 1995 implantou regime de universalidade de tributação dos lucros no exterior apenas para o IRPJ, razão pela qual continuou a CSLL submetida à sistemática da territorialidade, que só foi alterada para a contribuição social a partir da MP nº 1.858-6, de 1999, que passou a surtir efeitos a partir de 1º de outubro de 1999.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Luís Flávio Neto.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Leonardo de Andrade Couto (suplente convocado), Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rego (Presidente em exercício).

Relatório

São Recursos Especiais interpostos pela PROMON TELECOM LTD, "Contribuinte" (e-fls. 801/808) e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (e-fls. 616/627) em face da decisão proferida no Acórdão nº 101-97.013 (e-fls. 594 e segs), pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 12/11/2008, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte para ao recurso para afastar a exigência da CSLL dos fatos geradores anteriores a outubro de 1999.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 139/161), relativa ao ano-calendário de 1999, trata de tributação de lucros no exterior. Entendeu a Fiscalização que a Contribuinte não tributou os lucros auferidos por intermédio de sua controlada FIQ Trading, Marketing, Serviços e Consultores LDA ("FIQ"), localizada na Ilha da Madeira - Portugal, conforme art. 1º, § 1º, inciso b e § 2º, item 4, inciso b, da Lei nº 9.532, de 1997, uma vez que desfez do investimento.

A Contribuinte apresentou impugnação. O lançamento fiscal foi julgado procedente (e-fls. 294/311) pela primeira instância (DRJ). Irresignada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário, no qual foi dado provimento parcial (e-fls. 440/457) pela segunda instância (Turma Ordinária do CARF), para afastar a exigência da CSLL dos fatos geradores anteriores a outubro de 1999. Foram opostos embargos de declaração pela unidade preparadora (e-fl. 479) apontando inexatidões materiais, que foram acolhidos pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção (e-fls. 481).

Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 461/472) com base na demonstração de contrariedade à lei ou à evidência de prova (art. 15, §1º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007), que foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fl. 628. Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte (e-fls. 640/643).

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte (e-fls. 801/808) que foi admitido por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 723/726). A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 728/732).

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 167/183), no qual o lançamento fiscal foi julgado **procedente** pela 10ª Turma da DRJ/São Paulo I, nos termos do Acórdão nº 5.991 (e-fls. 294/311), conforme ementa a seguir.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: LUCROS ORIUNDOS DO EXTERIOR. FATO GERADOR. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. Entre os anos-calendário de 1996 e 2001, para efeito de tributar

os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, considera-se ocorrido o fato gerador no ano-calendário em que os lucros tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

JUROS DE MORA. CABIMENTO. A falta de pagamento do tributo na data do vencimento implica a exigência de juros moratórios, tendo a aplicação da taxa SELIC previsão legal, cuja verificação de legalidade e constitucionalidade é de competência exclusiva do Poder Judiciário.

DEMAIS TRIBUTOS. CSLL. MESMOS EVENTOS. DECORRÊNCIA. A ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos impõe a constituição dos respectivos créditos tributários, e a decisão quanto à real ocorrência desses eventos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados. Assim, o decidido quanto ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se à tributação dele decorrente.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 318/343) pela Contribuinte, apreciado pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 12/11/2008. Decidiu o Acórdão nº 101-97.013 (e-fls. 440/457) dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar a exigência da CSLL dos fatos geradores anteriores a outubro de 1999, por entender que a incidência sobre a contribuição social só foi instituída pela MP nº 1.858-6, de 1999, conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

Ementa: NULIDADE - INDEFERIMENTO DA PERÍCIA - INEXISTÊNCIA - O procedimento pericial pressupõe a pesquisa de fatos por pessoas de reconhecido saber, habilidade e experiência, visando à solução de dúvidas que não possam ser resolvidas pelo julgador a partir de provas documentais que podem ser acostadas aos autos.

APLICAÇÃO DA CONVENÇÃO BRASIL/PORTUGAL: De acordo com o artigo X da Convenção, os dividendos atribuídos ou pagos por uma sociedade residente de Portugal a um residente no Brasil podem ser tributados no Brasil, admitida também a tributação em Portugal, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não excederá 15 por cento do montante bruto dos dividendos.

EMPREGO DE VALOR- A alienação do investimento, por qualquer forma, entre elas a dação em pagamento de mútuo, corresponde à sua realização, e configura disponibilização dos lucros nele compreendidos, conforme alínea "b" o § 1º, c.c. alínea "a" do § 2º, ambas do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

CONVERSÃO CAMBIAL- Nos termos da legislação aplicável, os lucros serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31

de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido considerados disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, e a conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pela controlada ou coligada, no exterior, de acordo com a legislação comercial do seu país, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio na data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os respectivos lucros.

JUROS DE MORA- A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula 1º CC nº 4) CSLL- De acordo com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, somente a partir de 01/10/1999 os lucros apurados por intermédio de controladas e coligadas no exterior sofrem incidência da CSLL, uma vez que essa incidência só foi instituída pela MP nº 1.858- 6/99.

No Acórdão nº 1102-00.100, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, sessão de 06/11/2009, o Colegiado acolheu os embargos para retificar inexatidões materiais e erros de escrita.

Foi interposto pela PGFN recurso especial (e-fls. 461/472) com base na demonstração de contrariedade à lei ou à evidência de prova (art. 15, §1º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007), que foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fl. 628. Protesta sobre o afastamento da tributação da CSLL sobre os lucros auferidos antes de outubro de 1999. Discorre que a Contribuinte teve a disponibilidade dos lucros somente em 31/12/1999, quando se aperfeiçoou o fato gerador da CSLL, e nesta data já se encontrava vigente a MP 1.858-6/99. O recurso foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fl. 628. Foram apresentadas contrarrazões pela Contribuinte (e-fls. 640/643), no qual pugna pela manutenção do entendimento da decisão recorrida.

Na sequência, foi interposto recurso especial pela Contribuinte (e-fls. 801/808), no qual aduz que a alienação de participação societária no exterior não configura a hipótese de emprego de valor prevista na legislação, conforme entendimento dos acórdãos paradigma nº 9101-001.678 e 1103-00.193. O recurso foi admitido por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 723/726). A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 728/732), no qual pugna pela manutenção do entendimento da decisão recorrida.

A Contribuinte apresentou petição (e-fls. 865/867), no qual suscitam questões que considera objeto de apreciação de ofício. Discorre que o acórdão recorrido foi integrado por acórdão de embargos proferido em novembro de 2009, ocasião em que já se encontrava em vigor a Lei nº 11.941, de 27/05/2009, que restringiu o cabimento do recurso especial, inclusive o interposto pela PGFN, apenas em casos de divergência de interpretação de legislação tributária demonstrada por decisão paradigma. Assim, o recurso especial da PGFN, com base na demonstração de contrariedade à lei ou à evidência de prova (art. 15, §1º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007),

interposto em face ao acórdão embargado, não seria mais cabível. E, ainda que tal recurso pudesse ser admitido, seria preciso que fosse ratificado, após o julgamento dos embargos de declaração, o que não aconteceu. Caso se considerassem superadas as objeções de ordem processual, o recurso só poderia ser conhecido em parte, vez que o voto vencido manteve o lançamento da CSLL apenas para o ano de 1998 e 1999 até setembro, sendo que em relação aos demais períodos não houve nenhuma divergência. Ou seja, a divergência encontra-se restrita ao período compreendido entre o início de 1998 e setembro de 1999.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

São dois recursos especiais, da Contribuinte e da PGFN, cada qual apreciado em tópico específico.

1. Recurso Especial da Contribuinte. Lucros no Exterior. Emprego de Valor.

Em relação à admissibilidade do recurso especial da Contribuinte, adoto as razões dos despachos de exame de admissibilidade de 723/726, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para conhecê-lo.

Foi devolvida para o Colegiado a matéria emprego de valor nos lucros do exterior.

Passo ao exame do mérito.

Os fatos concernentes à matéria litigiosa encontram-se descritos com precisão no relatório da decisão recorrida:

O Termo de Verificação de fls.149/153 consigna que em 31 de dezembro de 1999 foram registrados no Diário da Fiscalizada (fls.35) os seguintes eventos:

- Recebimento de R\$357.640,00 — US\$200.000 (10%) de dividendos da FIQ, parcela "que coube à Promon Telecom Ltda. na distribuição de dividendos da FIQ no valor de US\$2.000.000, referente ao lucro de 1999" (CT-2003/08 e razão — fls.29, 36,

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

37 e 38). Valor retirado (creditado) do Investimento na FIQ e transferido para a conta de mútuo da Promon Telecom com a FIQ.

- Pagamento de R\$14.000.000,00 de dividendos da fiscalizada, através de registro da dívida em conta de mútuo, sendo R\$13.999.298,00 para a Promon Tecnologia e R\$702,00 para a Promon Ltda. (fls.28, 30, 31 e 35).

- Pagamento de mútuo, através de dação em pagamento por parte da fiscalizada, à Promon Tecnologia S.A., com a transferência do investimento na FIQ — Trading, Marketing, Serviços e Consultores Ltda., no valor de R\$14.311.635,00, (fls.28, 29, 31, 32, 33, e 35).

Em decorrências desses lançamentos, conforme razão de fls.37, o investimento da fiscalizada na controlada FIQ foi "zerado" em 31 de dezembro de 1999, com a retirada de elementos ativos e passivos da empresa fiscalizada. Confirmando tal fato, de acordo com informação constante da DIPJ 2001 (fls.58), no ano-calendário de 2000 a empresa fiscalizada não teve participação no exterior.

Concluiu a fiscalização que naquela data de 31/12/1999, ao desfazer-se de todo o seu investimento na controlada FIQ, a contribuinte fiscalizada empregou a seu favor o valor dos lucros auferidos pela controlada no exterior, os quais, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, são considerados disponibilizados e pagos. (Grifei)

Sobre o **emprego de valor**, a redação vigente à época da autuação era a seguinte:

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

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

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

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

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

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

b) **pago o lucro**, quando ocorrer:

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

Trata-se de matéria já bastante discutida, tanto pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, quanto pelo CARF.

No caso em tela, a Contribuinte detinha participação societária na FIQ (sediada na Ilha da Madeira - Portugal) que auferiu lucros no exterior, e se **desfez do investimento** em operações que se consumaram em 31/12/1999, evento que, no entendimento da autoridade autuante, **teria caracterizado a disponibilização de lucros, por meio do emprego de valor** (art. 1º, inciso b e § 2º, item 4 do inciso b, da Lei nº 9.532, de 1997).

Entendo que não há reparos em tal interpretação. Peço vênias para apreciar a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela doutrina de GERALDO ATALIBA².

Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência *se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade*. Os aspectos analisados no presente voto são o material, pessoal, territorial e temporal. Ou seja, para se consumir a hipótese de incidência, há que se concretizar a ocorrência de todos os aspectos previstos na norma.

A empresa investidora (Contribuinte) passou a **auferir lucros no exterior**, a partir do ano-calendário de 1996, na proporção de sua participação na sua investida. Isso porque a sua investida, empresa controlada FIQ com sede no exterior, auferiu lucros. Entendo ser o aspecto **material** de hipótese de incidência prevista no *caput* do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997. Transcrevo novamente o *caput*:

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.

Ocorre que a consumação do aspecto material, por si só, não é suficiente para a concretização da hipótese de incidência.

Passemos adiante.

Quanto ao aspecto **pessoal**, a redação do *caput* não deixa dúvidas de que a norma estabelece, no pólo ativo, a presença de **pessoa jurídica domiciliada no Brasil**, e no

² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

passivo, empresa com sede no exterior. A empresa no Brasil atua no exterior por meio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas. No caso em tela, a FIQ (pólo passivo, empresa com sede no exterior) é controlada da Contribuinte (pólo ativo, empresa com sede no Brasil). Portanto, percebe-se que o aspecto pessoal encontra-se atendido.

Por sua vez, o diploma, ao tratar do aspecto **temporal**, discorre sobre o **balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados**, momento em que optou por positivar uma série de hipóteses, relacionadas nos §§ 1º e 2º do artigo em estudo.

No caso de **controladas e coligadas**, a disponibilização ocorre **na data** (1) **do pagamento** ou (2) **do crédito** em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

Observa-se, portanto, que enquanto os lucros permanecerem na investida, **sem utilização**, não há que se falar em disponibilização. Utilizo o termo "utilização", vez que restou clara, pela redação dada pela norma, que a disponibilização não se restringe à remessa dos lucros para o Brasil, *stricto sensu*. Os termos "pagamento" ou "crédito" não foram adotados por acaso. A disponibilização, a realização do lucro, pode ser operacionalizar mediante diferentes situações.

Precisamente nessa perspectiva, é fundamental constatar que a **quota ou ação** da investidora (Contribuinte) na investida (FIQ) percebe uma **valorização**, auferida mediante o método de equivalência patrimonial (MEP), **em razão do lucro auferido pela investida**.

E, em se tratando da **data do pagamento**, optou o legislador em positivar quatro hipóteses, do qual transcrevo na sequência:

1ª) o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2ª) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3ª) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

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

As hipóteses de pagamento do lucro abrangem **tanto atos de iniciativa da empresa investida quanto da investidora**.

As três primeiras, (1) o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil, (2) entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária e (3) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça, pressupõem **ato da investida**. Na terceira, amplia-se o **aspecto territorial**, ao dizer que a remessa em favor da beneficiária pode ser para o Brasil ou **para qualquer outra praça**.

Já a quarta, precisamente o emprego de valor, pressupõe um ato que pode ser tanto da investida, quanto da **investidora**, que, sendo detentora de participação da investida, pode, a qualquer momento, dispor de suas ações ou quotas, da melhor maneira que lhe convier,

como, por exemplo, por meio de alienação, transferência, conferência para integralizar capital em outras empresas, dentre outros. E também, na quarta hipótese, não por acaso dispôs o legislador que a negociação pode ocorrer **em qualquer praça**. Ora, ao dispor do investimento, a investidora tem liberdade para negociar com qualquer outra empresa, independente de sua localização. Pode alienar sua participação societária de uma empresa no exterior tanto para uma empresa localizada no exterior quanto para uma empresa localizada no Brasil.

E, em se tratando de investimento em coligada ou controlada, o valor das ações é avaliado pelo método de equivalência patrimonial (MEP), que permite refletir, na proporção da participação societária do investidor, os lucros auferidos pela investida. Enquanto o lucro estava sendo auferido na investida, e refletido via MEP na investidora, não havia que se falar em disponibilização para a investidora. Por sua vez, sendo tal investimento alienado para outra empresa, entendeu o legislador que seria hipótese no qual o lucro, até então não disponibilizado pela investida, passaria a ser disponibilizado, porque serviu para valorizar a participação alienada. Ou seja, o lucro auferido pela investida foi **empregado**, quando o investimento foi desfeito.

Portanto, no caso em análise, a partir do momento em que a investidora (Contribuinte) decidiu se desfazer da investida (FIQ), e se **beneficiou da valorização do ativo** (ações) para efetuar a operação, **valorização essa que se viabilizou a partir dos lucros auferidos pela controlada refletidos no investimento por meio da equivalência patrimonial**, restou evidente a consumação do emprego de valor.

Em relação à CSLL, a decisão recorrida **manteve** os lançamentos de contribuição social para os fatos geradores ocorridos a partir de outubro de 1999. Vale transcrever o dispositivo do acórdão:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAS as preliminares e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a exigência da CSLL dos fatos geradores anteriores a outubro de 1999. (...)
(Grifei)

Vale repetir: se foi afastada a CSLL para os fatos geradores anteriores a outubro de 1999, a decisão recorrida manteve o lançamento de CSLL para os fatos geradores ocorridos a partir de outubro de 1999.

Assim, mantendo-se no presente voto a autuação relativa ao IRPJ, aplica-se o mesmo entendimento à CSLL para os fatos geradores ocorridos a partir de outubro de 1999.

Dessa maneira, voto no sentido de manter a decisão recorrida em relação à matéria "emprego de valor", e **negar provimento** ao recurso da Contribuinte.

2. Recurso Especial da PGFN. Incidência da CSLL nos lucros do exterior auferidos antes de outubro de 1999.

O recurso especial da PGFN trata precisamente da incidência da CSLL para os fatos geradores ocorridos até setembro de 1999.

Sobre a matéria, discorreu a decisão recorrida:

A interessada insurgiu-se contra a exigência da CSLL sobre lucros auferidos antes de 31/12/1999, por serem anteriores à MP que instituiu a incidência dessa exação.

A decisão recorrida manteve a exigência ao argumento de que, quando os lucros vieram a se tomar disponíveis, já estava plenamente em vigor a norma que previa a incidência da CSLL.

*Em relação a esse ponto da discussão, não obstante meu entendimento pessoal, curvo-me à jurisprudência deste Conselho e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que **somente os lucros apurados a partir de 01/10/1999 podem ser tributados pela CSLL, tendo em conta que essa incidência só foi instituída pela MP nº 1.858-6/99.** (Grifei)*

Entendo que a decisão não merece reparos, no sentido de que a incidência da CSLL sobre lucros no exterior teve início somente a partir da 1º de outubro de 1999.

Isso porque, antes do art. 25 da Lei nº 9.249, de 27/12/1995, a tributação de lucros no exterior era regida pelo princípio da territorialidade, consagrado pelo art. 63 da Lei nº 4.506, de 1964:

*Art. 63. No caso de empresas cujos resultados provenham de atividades exercidas parte no País e parte no exterior, somente integrarão o **lucro operacional** os resultados **produzidos no País.** (...) (grifei)*

Com a edição do art. art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, restou clara que a incidência dos lucros restringiu-se ao IRPJ, vez que foi feita menção expressa ao lucro real.

*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)*

Na realidade, a partir da edição da Lei nº 9.249, de 27/12/1995, restaram, para fins de apuração de lucros no exterior, regimes distintos para o IRPJ e para a CSLL:

(a), para o IRPJ, sob a égide do princípio da universalidade, os lucros das sucursais/filiais passaram a compor o resultado do lucro líquido em razão do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995;

(b) para a CSLL, sob a égide do princípio da territorialidade, continuou a se submeter à sistemática prevista nos arts. 6º, § 1º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e 63 da Lei nº 4.506, de 1964, qual seja, primeiro reduzindo o lucro operacional e posteriormente, sendo adicionados ao lucro operacional, de modo a evitar a repercussão dos resultados no exterior (das sucursais ou filiais) na matriz do Brasil.

A situação para a CSLL só veio ser alterada com a edição do art. 19 da MP nº 1.858-6, de 1999 (publicada no DOU de 30/06/1999):

*Art. 19. Os **lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior** sujeitam-se à incidência da **CSLL**, observadas as **normas de tributação universal** de que tratam os arts. 25 a 27*

da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 1º da Lei no 9.532, de 1997. (grifei)

Ou seja, para a CSLL, passou a ser adotado o mesmo mecanismo para inclusão dos lucros no exterior na base tributável, com base no princípio da universalidade, nos mesmos moldes do IRPJ

Contudo, a incidência passa a valer apenas para os lucros no exterior auferidos a partir de 1º de outubro de 1999 (mediante aplicação da anterioridade nonagesimal).

Não há que se falar que, como o fato gerador da CSLL aperfeiçoa-se apenas em 31 de dezembro, toda a materialidade ocorrida no decorrer do ano-calendário estaria abrangida.

Não é bem assim. A incidência diz respeito ao suporte fático, aos eventos qualificados como tributáveis, e a lei que passou a qualificá-los passou a exercer efeitos no ordenamento jurídico apenas a partir de 1º de outubro de 1999.

Ou seja, apenas as situações (auferimento de lucros no exterior) ocorridas a partir de 1º de outubro de 1999 passaram a ser qualificadas como fatos jurídico-tributários.

Não se deve confundir o **regime de tributação**, em que se estabelece um marco temporal (um mês, um trimestre, um ano), **com termo inicial e final**, dentro do qual se consolidam as ocorrências qualificadas pelo ordenamento jurídico, no qual se delimita o aspecto **temporal**, com a **incidência do tributo**, aspecto **material**.

Uma coisa é lei dispendo sobre a hipótese de incidência do tributo, outra é o regime de tributação sobre o qual o tributo deve ser apurado.

Assim, se a Contribuinte é optante do lucro real **anual**, tal opção obriga a apuração da CSLL pelo regime anual, ou seja, cabe ao sujeito passivo verificar se as situações no decorrer do ano são qualificadas como fatos jurídico-tributário. Por sua vez, se a lei que qualifica situações como fatos jurídico-tributários **passa a surtir efeitos** apenas a partir de 1º de outubro, a **materialidade** alcançada diz respeito apenas aos lucros auferidos nos três últimos meses do ano.

Enfim, há questão processual aduzida pela Contribuinte na petição de e-fls. 865/867. Esclarece que o recurso da PGFN com base na contrariedade à lei ou à evidência de prova foi interposto em face do Acórdão nº 101-97.013 (e-fls. 594 e segs), da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de **12/11/2008**, época em que ainda se encontrava vigente o Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 147, de 2007. Ocorre que a decisão foi embargada, dando origem ao Acórdão nº 1102-00.100, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção, da sessão de **06/11/2009**, que acolheu os embargos para retificar inexatidões materiais e erros de escrita. E, nos autos, não consta nenhum outro recurso da PGFN, ratificando o recurso original, além do fato de que já se encontrava em vigor outro regimento interno, previsto pela Lei nº 11.941, de 27/05/2009, que não mais permitia a interposição pela PGFN de recurso com base na contrariedade à lei ou à evidência de prova, mas apenas o recurso especial de divergência de interpretação de legislação tributária.

De fato, constata-se que, após ter sido proferido o acórdão de embargos (nº 1102-00.100), a PGFN não foi cientificada pela unidade preparadora, e por isso não se manifestou sobre a interposição de outro recurso com base no novo regimento. Na realidade, trata-se de situação em que resta evidente um equívoco no andamento processual, vez que **deveria** ter sido dada ciência à PGFN.

Caso os presentes autos estivessem em um **outro momento processual**, a medida mais adequada seria o retorno do processo para a unidade preparadora, para que promovesse a devida ciência à PGFN do acórdãos de embargos, para que a parte pudesse providenciar, caso fosse de seu interesse, a interposição de novo recurso conforme as novas regras regimentais. E, em seguida, fosse cientificada a Contribuinte para apresentar contrarrazões.

Contudo, entendo que tal medida se mostra completamente desnecessária, vez que o encaminhamento do presente voto é **negar provimento** ao recurso da PGFN. Mostrar-se-ia providência completamente irrazoável e desprovida de efetividade e economicidade determinar o retorno dos autos para a PGFN apresentar novo recurso, vez que, ainda que demonstrada a divergência nos termos do novo regimento e superada a admissibilidade, a discussão meritória seria a mesma, vez que a matéria em questão é puramente de direito (art. 19 da MP nº 1.858-6, de 1999) e com entendimento já pacificado no âmbito do tribunal.

Ademais, há dispositivo no Processo Administrativo Fiscal (Decreto-Lei nº 70.235, de 1972), que, apesar de tratar de casos de nulidade, guarda analogia com a presente situação:

Art. 59 (...)

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

No presente voto, **o mérito** (tributação da CSLL de lucros no exterior em períodos anteriores a outubro de 1999) **está sendo decidido a favor do sujeito passivo (está sendo negado provimento ao recurso da PGFN)**. Assim, a autoridade julgadora tem a prerrogativa de não se pronunciar a respeito de questão preliminar, e tampouco mandará repetir ou suprir a falta do ato (no caso, ato processual, que seria o saneamento do processo).

Portanto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial da PGFN.

3. Conclusão.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer do recurso especial da Contribuinte e da PGFN**, e, no mérito, **negar provimento a ambos os recursos**.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto.

Na reunião de setembro de 2017, a Câmara Superior de Recursos Fiscais analisou recursos especiais interpostos nos autos do presente processo, em face do acórdão 101-97.013 (doravante “acórdão a quo” ou “acórdão recorrido”) proferido pelo 1º Conselho de Contribuintes (doravante “Turma a quo”).

Nesta declaração de voto, *permissa venia*, apresento os fundamentos que me fizeram votar pelo PROVIMENTO do recurso especial interposto pelo contribuinte (**PROMON TELECOM LTDA**), por compreender que a “alienação de participação societária em controlada ou coligada no exterior” não configura a hipótese de incidência dos tributos sob exame, notadamente no período em tela.

O núcleo da discussão instaurada no presente processo administrativo reside no art. 1º, par. 2º, “b”, item 4, da Lei 9.532/97:

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

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

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;
- b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

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

- a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;
- b) pago o lucro, quando ocorrer:
 1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;
 2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;
 3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;
 4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

A interpretação do dispositivo é controversa, de forma que a presente decisão deve conter em seu fundamento a explicitação da norma nele veiculada.

O conteúdo normativo dos enunciados em questão pode ser explicitado tanto de forma positiva (o que está compreendido na hipótese de incidência da norma) quanto negativa (o que não está compreendido na hipótese de incidência da norma).

De forma positiva, o referido enunciado prescritivo requer, como requisito de incidência, que ocorra disponibilidade econômica ou jurídica dos lucros da empresa estrangeira, empregados por esta em benefício de sua coligada ou controlada brasileira. Considera-se ocorrido o aludido emprego se presentes alguns elementos que se sucedem, em especial:

1. a prática de ato da sociedade estrangeira vocacionado à disponibilização de seus lucros aos acionistas;
2. realização do rendimento, em que o contribuinte, residente no Brasil, deve beneficiar-se do valor dos lucros (disponibilização da renda);
- 2.1. considera-se auferido o rendimento se o lucro for utilizado para aumento de capital da própria empresa estrangeira controlada ou coligada que os produziu ou para creditamento, entrega, emprego de outras maneiras.

É relevante constatar que, na hipótese de não haver a distribuição direta dos lucros da empresa estrangeira à sua acionista brasileira na forma de dividendos, o legislador prescreveu, como condição para a incidência tributária, a presença de um elemento principal e outro acessório: o principal, de competência da empresa estrangeira, que deve deliberar a disponibilização de seus lucros aos acionistas; o acessório, de competência do acionista brasileiro (empresa coligada ou controladora), com o propósito de creditá-los, entregá-los, empregá-los de determinada maneira. Ocorre que a entrega, o emprego ou o crédito de tais valores em favor de terceiros, ultimado pela empresa estrangeira e dependente de requerimento da coligada ou controladora, apenas tem ensejo em face da existência de um ato antecedente e, por isso, principal: a constituição da obrigação de disponibilização dos lucros, que compete à empresa estrangeira.

A delimitação do fato gerador do tributo, prescrito pela Lei n. 9.532/97, também pode ser realizada de forma negativa. Assim, cogitando-se hipóteses que não dariam ensejo à incidência tributária, é possível citar:

- a) inexistência de obrigação constituída atinente à disponibilização dos lucros empresa estrangeira em benefício da coligada ou controladora brasileira;
- b) atos da coligada ou controladora brasileira desconectados de precedente decisão da empresa estrangeira quanto à distribuição de seus respectivos lucros;

É possível aferir-se, por essa segunda perspectiva, que, inexistente o ato principal de competência da empresa estrangeira (disponibilização de seus lucros), deixa de ter relevância jurídico-tributária qualquer ato praticado por sua acionista brasileira. Os atos da coligada ou controladora brasileira, dada a sua natureza acessória, apresentam relevância apenas parcial e não determinante.

A exigência deste ato principal é comum em ambas as perspectivas por força da Lei n. 9.532/97 que, ao tutelar os atos praticados pela empresa estrangeira, lhes atribui o status de um gatilho: o dispositivo demarcou o momento em que tem início o desencadeamento da incidência normativa, com a relevância apenas parcial e não determinante de atos da empresa controlada ou coligada brasileira.

A análise acurada do texto legal demonstra que tais assertativas são corretas. Assim, o art. 1º, par. 2, “b”, item 1, da Lei n. 9.532/97, tem em sua hipótese “o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil”. O sujeito da ação de creditar, eleito pelo legislador competente, foi a empresa estrangeira, enquanto a controladora ou coligada no Brasil seria justamente beneficiária da ação.

O beneficiário de tais rendimentos (acionista brasileiro) pode indicar um terceiro destinatário para o referido creditamento. Naturalmente o ato da controladora ou coligada brasileira atinente à indicação desse terceiro destinatário seria necessário para que o crédito pudesse ser realizado em benefício deste. No entanto, para a incidência tributária, a relevância desse ato da acionista brasileira seria apenas acessória e, portanto, de parcial relevância: não fossem os atos principais, de competência da controlada ou coligada estrangeira, de gerar à sua acionista brasileira o direito aos seus lucros, sequer haveria crédito a ser direcionados a terceiros ou empregado de qualquer maneira.

Não difere o art. 1, par. 2, “b”, item 2, da Lei n. 9.532/97, cuja hipótese consiste na “entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária”. O agente da ação de entregar os seus lucros seria a empresa estrangeira, enquanto quem se beneficiaria seria a controladora ou coligada no Brasil. A existência de ato da empresa acionista brasileira, que indica algum representante para o recebimento dos lucros, apresenta igualmente relevância apenas parcial e não determinante. Principal e determinante é o ato da empresa estrangeira.

Da mesma forma, o art. 1, par. 2, “b”, item 3, da Lei n. 9.532/97, cuja hipótese é “a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça”. O enunciado é igualmente claro, com a indicação de ato (“remessa”) realizada pela empresa estrangeira.

De forma harmoniosa, o item 4 do art. 1, par. 2, “b”, da Lei n. 9.532/97, que serviu de fundamento para o auto de infração objeto deste julgamento, é expresso ao prescrever, como elemento da hipótese de incidência, “o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior”. A competência para a prática do ato determinante para a incidência tributária, por decisão do legislador, seria detida pela empresa estrangeira.

Se a acionista brasileira solicitar à sua coligada ou controlada que empregue a determinada finalidade os dividendos que lhe seriam atribuíveis, este ato seria naturalmente relevante para a incidência do item 4 do art. 1, par. 2, “b”, da Lei n. 9.532/97. Relevante, mas secundário e não determinante, pois necessariamente sucederia o ato praticado pela controlada ou coligada estrangeira que decidiu distribuir seus lucros, bem como antecederia o efetivo emprego levado a termo pela aludida empresa estrangeira.

Nesse cenário, a controladora ou coligada residente no Brasil não possui competência para praticar o ato determinante para incidência tributária. Com isso, torna-se impertinente supor que atos praticados pelo acionista no Brasil teriam eficácia para

desencadear, por si só, a referida incidência normativa, à revelia de qualquer participação das controladas ou coligadas estrangeiras.

No caso concreto, essa questão fulmina a atuação fiscal promovida contra a contribuinte. Ocorre que os fatos descritos demonstram que são imputados pela fiscalização apenas atos emanados pela acionista brasileira, sem qualquer atuação da empresa estrangeira. Não há elementos nos autos que evidenciem a prática de quaisquer dos atos determinantes para a ocorrência do fato gerador, qual seja, a deliberação para distribuição de lucros à controladora ou coligada brasileira.

Note-se que não havia decisão do legislador, à época dos fatos, para a tributação da simples transferência ou alienação de participação societária. Isso pode ser evidenciado por uma rápida digressão quanto à evolução legislativa pertinente à matéria.

De início, é esclarecedor observar a IN 38/96, que previa algumas hipóteses de incidência com controvertida base legal:

LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1996 os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior, diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 3º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.

§ 4º Para efeito da incidência do imposto de renda no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real, de forma individualizada, por controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, os resultados poderão ser consolidados por país, desde que a matriz, no Brasil, indique uma filial ou sucursal como entidade líder no referido país.

§ 6º Os rendimentos e os ganhos de capital integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

§ 7º As perdas reconhecidas nos resultados da pessoa jurídica deverão ser adicionadas ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 8º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real da beneficiária, no Brasil.

§ 9º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo, a serem adicionados ao lucro líquido ou nele computados, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

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.

§ 3º Os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior serão computados nos resultados da pessoa jurídica, correspondentes ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos.

§ 4º No caso de encerramento do processo de liquidação da empresa no Brasil, por extinção da empresa, os recursos correspondentes aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento, devendo, nessa mesma data, serem adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 5º No caso de encerramento de atividades no exterior da filial, sucursal, controlada ou coligada, os lucros, auferidos por seu intermédio, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados, devendo serem adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário ou da data do encerramento das atividades da empresa no Brasil.

§ 6º Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior, cujo patrimônio for absorvido por empresa sediada no Brasil, em virtude de incorporação fusão ou cisão, serão adicionados ao lucro líquido desta, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento, observado o disposto nos §§ 1º e 2º.

§ 7º No caso de cisão, total ou parcial, a responsabilidade da cindida e de cada sucessora será proporcional aos valores do patrimônio líquido remanescente e absorvidos.

§ 8º Ocorrendo a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, apurados até a data da transferência do referido patrimônio, serão considerados disponibilizados, devendo ser adicionados ao lucro líquido da beneficiária no Brasil, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento.

§ 9º Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil.

Como se constata imediatamente do texto desses enunciados infralegais, houve clara segregação, pela administração tributária, das hipóteses de (i) alienação de participação societária em controlada ou coligada no exterior (IN 38/96, art. 1º, §2º, “d”) e de (ii) emprego do valor em favor da controladora ou coligada brasileira (IN 38/96, art. 2º, § 9º).

A segregação das aludidas hipóteses corrobora com as constatações acima expostas, quanto à distinção entre atos de competência exclusiva da acionista brasileira (“alienação de participação societária em controlada ou coligada no exterior”) de atos complexos, cuja participação da coligada ou controladora brasileira é meramente acessória aos atos da empresa estrangeira, que detém a competência para a prática dos atos principais e determinantes (crédito, emprego ou entrega dos lucros distribuídos).

Pelo texto da IN 38/96, tratar-se-iam de situações distintas, mas que configurariam, ambas, hipóteses de incidência tributária.

A Lei n. 9.532/97 veio ao socorro das controvérsias geradas em torno da IN 38/96, flagrantemente inapta, por reserva de legalidade, para tutelar o sistema brasileiro de tributação de controladas e coligadas no exterior. Ocorre que a Lei n. 9.532/97 deixou de reproduzir algumas de suas hipóteses, entre as quais se destaca, neste caso, a contida no art. 2º, § 9º da IN 38/96, qual seja, “alienação de participação societária em controlada ou coligada no exterior”.

Isso evidencia que: (i) “alienação de participação societária em controlada ou coligada no exterior” não equivale ou se confunde com emprego, entrega ou crédito de lucros de controlada ou coligada no exterior, bem como que; (ii) o legislador, com a edição da Lei n. 9.532/97, confirmou sua decisão de até então, no sentido de não prescrever a “alienação de participação societária em controlada ou coligada no exterior” como uma hipótese de incidência tributária.

Poder-se-ia argumentar que os lucros acumulados na empresa estrangeira teriam valorizado as suas ações, que vieram a ser transferidas na reorganização societária em questão, o que seria suficiente para a incidência tributária. No entanto, para que esse argumento se confirmasse, seria necessário que a legislação aplicável ao caso prescrevesse a possibilidade da tributação dos resultados apurados pelo método da equivalência patrimonial (“MEP”), o que não ocorre.

Quando uma pessoa jurídica possui participação societária relevante em outra pessoa jurídica (controlada ou coligada), deve refletir em sua contabilidade tal investimento, avaliando-o conforme o MEP. A Lei 6.404/1976 regulou a adoção do MEP, especialmente em seu art. 248. Essas receitas, evidenciadas para fins contábeis pelo MEP, contudo, não deveriam gerar consequências tributárias à controladora ou coligada brasileira, o que restou confirmado pelo art. 25, par. 6º, da Lei 9.249/95.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial interposto pela contribuinte quanto à matéria analisada nesta declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto