



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

**Processo n°** 16327.001085/2005-13  
**Recurso n°** 149.977 Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** **9101-002.223 – 1ª Turma**  
**Sessão de** 4 de fevereiro de 2016  
**Matéria** DECADÊNCIA - LUCROS NO EXTERIOR  
**Recorrente** INTERNACIONAL PAPER DO BRASIL LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

Ementa:

DECADÊNCIA - ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR - LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA OU COLIGADA EM 1996 E 1997.

A IN SRF n° 38/96, ao considerar que os lucros no exterior auferidos em 1996 e 1997 deveriam ser reconhecidos pela controladora ou coligada no Brasil somente quando disponibilizados, adotou a única interpretação possível para a tributação de lucros no exterior.

A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não a data do auferimento dos lucros pela empresa sediada no exterior (Súmula CARF n° 78).

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte. Os Conselheiros Cristiane Silva Costa e Marcos Aurélio Pereira Valadão votaram pelas conclusões. A Conselheira Cristiane Silva Costa apresentará Declaração de Votos.

*(assinado digitalmente)*

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

*(assinado digitalmente)*

ADRIANA GOMES RÊGO - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Cristiane Silva Costa, Adriana Gomes Rêgo, Luis Flávio Neto, André Mendes de Moura, Lívia de Carli Germano (Suplente Convocada), Rafael Vidal de Araújo, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Maria Teresa Martínez López e Carlos Alberto Freitas Barreto.

## Relatório

INTERNACIONAL PAPER DO BRASIL LTDA recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de 541/561, contra Acórdão nº 103-22.638, de 21 de setembro de 2006, fls. 492/511, que, no mérito e por unanimidade de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário, para determinar a conversão dos lucros auferidos no exterior pela taxa de câmbio prevista no art. 25, § 4º, da Lei nº 9.249, de 1995; excluir da base de cálculo da CSLL os lucros relativos aos anos-calendário de 1996, 1997 e 1998, e excluir a exigência da multa de lançamento de ofício.

Na matéria objeto da presente discussão, tal acórdão recebeu a seguinte ementa:

*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.*

Alega a recorrente divergência jurisprudencial em relação aos Acórdãos nº 101-95.500 e nº 101-95.497, que receberam ementas de idêntico teor, nos seguintes termos:

*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.*

Em síntese, a Recorrente argumenta que a Câmara *a quo* manteve as autuações relativas aos anos calendário de 1996 e 1997, relativamente à tributação de lucros auferidos no exterior por entender não decadente o lançamento tributário objeto do presente processo, haja vista que considerou que o fato gerador ocorria no momento da disponibilização dos lucros em favor da recorrente, e não no auferimento desses lucros, contrariando jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, segundo a qual o fato gerador ocorreria no momento em que os lucros fossem apurados no exterior, ou seja, no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Pede, então, pelo conhecimento e provimento do presente recurso, para que seja reformado o acórdão recorrido, no sentido de cancelar a autuação relativa aos anos-calendário de 1996 e 1997.

O recurso foi admitido por meio do Despacho nº 1200-00.201, fls 630/632, havendo a PGFN apresentado contrarrazões às fls. 636/638, aduzindo, na sua essência, que tanto o art. 25 da Lei nº 9.249/95, como a IN SRF nº 38/96, fixaram o entendimento de que os lucros auferidos no exterior seriam tributados apenas quando disponibilizados ao residente no Brasil.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

Antes de analisar o objeto do presente recurso, que é o fato gerador temporal da tributação dos lucros auferidos no exterior no período de 1996 e 1997, considero oportuno destacar que a ora recorrente impetrou Mandado de Segurança em 11 de setembro de 2002 (MS nº 2002.61.00.020710-8), contra ato do Delegado Especial de Assuntos Internacionais, objetivando a suspensão da exigibilidade (art. 151, inc. IV, do CTN) de créditos tributários oriundos de lucros auferidos pela empresa controlada (Inverdays Company S/A.) no exterior, e não disponibilizados à então impetrante a partir de 1996 (IRPJ) e 1999 (CSLL), afastando-se as disposições constantes do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, bem como da Instrução Normativa da SRF nº 38, de 27 de junho de 1996 (art. 2º, § 9º), ao reconhecimento de ilegalidade e inconstitucionalidade.

A petição inicial deste Mandado de Segurança não foi juntada aos autos, mas, às e - fls. 78/82, consta da Decisão da 13ª Vara Federal de São Paulo, de 6/10/2004, que julgou improcedente o pedido e denegou a ordem, revogando a liminar e desta destaco o objeto do pedido:

*“A impetrante busca a concessão de ordem, em sede de mandado de segurança, pretendendo ver afastada exigibilidade*

*tributária decorrente da aplicação das normas previstas na Medida Provisória nº 2.158-35 e na Instrução Normativa nº 38/96”*

Às e-fls 359/363, consta a primeira decisão nos autos do MS, datada de 17/9/2002, de cujo relatório, extraio:

*“...Informou que alienou sua participação societária na Inverdays para a empresa I.P. Investmentes Holland B.V., localizada em Amsterdã, na Holanda, aduzindo que referida operação não gerou qualquer disponibilidade econômica ou jurídica dos lucros auferidos pela empresa então controlada no exterior nos períodos de janeiro de 1996 a agosto de 2002.*

*Entretanto, com a publicação da Medida Provisória nº 2.158-35, foi alterado o critério previsto nas legislações anteriores quanto à caracterização da disponibilidade dos lucros auferidos pelas empresas controladas ou colegiadas no exterior, estabelecendo, assim, a data do balanço em que tiverem sido apurados esses lucros pelas empresas no exterior, independentemente da efetiva disponibilidade econômica e jurídica desses lucros pelas empresas controladoras no país.*

Da leitura do relatório dessas decisões depreende-se que a ora recorrente buscou decisão judicial que afirmasse que não poderia haver a alteração no regime de tributação promovido pelo art. 74 da MP nº 2.158-35.

Às e-fls. 702 e seguintes do Volume 4, consta Despacho da Delegacia de origem que, dentre outros, informa que em 6/10/2002, o pedido foi julgado improcedente e a liminar anteriormente concedida, revogada. Porém a parte apresentou uma apelação, que foi recebida com efeito devolutivo e suspensivo. Dessa decisão a União interpôs o Agravo de Instrumento nº 2006.03.00.078516-7 que, ao tempo do despacho, encontrava-se concluso ao relator.

Consultando no site do Tribunal Regional Federal da 3ª RF, encontro o julgamento dessa Apelação Cível nº 0020710-84.2002.4.03.6100/SP, de cujo relatório também extraio uma confirmação sobre o que se discute no processo judicial:

*a ausência de previsão legal de tributação no caso de alienação de participação societária, não obstante a MP 2.158-35/2001 e a IN SRF nº 38/96 (art. 2º, § 9º) contradigam as Leis nºs. 9.249/95 e 9.532/97, dispondo sobre a tributação de lucros ainda não disponibilizados no Brasil, a serem adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real da alienante (controladora), obrigando a impetrante a considerar lucros não disponibilizados, a título de IRPJ e CSLL, como passíveis de tributação.*

Esta apelação foi julgada em 3 de abril de 2014, havendo o Tribunal Regional Federal decidido nos seguintes termos:

**MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR.**

*DISPONIBILIDADE JURÍDICA DA RENDA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PREVISTA NO CAPUT DO ART. 43 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ART. 74, "CAPUT", DA MP 2.158-35/2001. CONSTITUCIONALIDADE. PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 74 DA MP. 2.158-35/2001. INCONSTITUCIONALIDADE. ADI 2588/DF. § 9º DO ART. 2º DA IN SRF Nº 38/96. ILEGALIDADE. APELAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDA.*

*1 - No caso em exame, a impetrante objetiva o afastamento da exigibilidade do recolhimento de créditos tributários, a título de IRPJ e CSLL, sobre lucros auferidos por empresa da qual foi controladora, nos termos do disposto no impugnado art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 (DOU de 27/08/2001), e da IN/SRF nº 38/96 (art. 2º, § 9º), ao argumento da não ocorrência de disponibilização de lucros à controladora, ora recorrente.*

*2 - Insta salientar que no atual sistema constitucional tributário (art. 146, inc. III, "a" da Constituição Federal de 1988), cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais sobre o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte dos impostos previstos na Lei Maior. Assim o fez o CTN, dotado da autoridade de lei complementar de que é revestido, no que tange ao imposto sobre a renda, trazendo tal diploma legal o conceito jurídico de renda em seu artigo 43.*

*Nesse diapasão, é cediço que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza possui como fato gerador a "aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica" da renda ou acréscimo patrimonial, consoante se infere dos termos do art. 43 do CTN.*

*3 - Assim, configurada a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais, como no caso em tela - no que alude aos lucros auferidos pela controlada da impetrante, no exterior -, tal fato jurídico, por si só, demonstra-se apto a compor a materialidade da hipótese de incidência do imposto sobre a renda, bem como a base de cálculo do IRPJ, nos termos do disposto no art. 43, caput e parágrafos do CTN, posto não ser necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para a ocorrência do fato gerador do aludido imposto, bastando, para tanto, a constatação do acréscimo patrimonial, o qual restou verificado no balanço da empresa controlada da recorrente, com o auferimento de lucros nos anos-calendários de janeiro de 1996 a agosto de 2002, os quais foram devidamente contabilizados pelo método de equivalência patrimonial, conforme aduziu a impetrante, caracterizando fato jurídico prescrito em lei como suficiente à aquisição do direito a seu titular (disponibilidade jurídica), sendo prescindível o efetivo ingresso financeiro nos cofres da investidora ou controladora.*

*Ademais, tal acréscimo patrimonial, decorrente de tais lucros obtidos pela controlada da impetrante no exterior, configuram **maioração do patrimônio da controladora, proporcionalmente à***

*participação acionária dessa na empresa controlada, sujeitando-se, portanto, à aplicação da legislação de regência no que tange ao recolhimento das exações em comento.*

*4 - Por sua vez, entendo que o comando prescrito no § 9º, do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 38, de 27 de junho de 1996 (revogada pela IN SRF nº 213, de 07/10/2002), extrapolou sua função meramente regulamentar e explicativa, e inovou no que dispôs quanto "à 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, em ofensa ao princípio da legalidade.*

*5 - Insta mencionar, no que tange à questão dos "lucros auferidos no exterior por controladas", a previsão legal contida no art. 1º, caput, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 (resultante da conversão da MP nº 1.602, de 14/11/1997), que assim prescreveu:*

*"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".*

*Outrossim, o comando legal prescrito no art. 25, caput, da referida lei, já determinava que os lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, seriam computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas, correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano, conforme excerto cujo teor peço vênia transcrever:*

*"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".*

*6 - Observa-se, no caso dos autos, que a recorrente insiste, equivocadamente, em sustentar que os valores atinentes aos lucros auferidos por sua controlada no exterior "nunca" foram disponibilizados à empresa controladora (apelante), não se sujeitando, portanto, à exigibilidade das exações em discussão ante a ausência de amparo legal, o que, conforme restou demonstrado, não merece prosperar.*

*7 - Por sua vez, no que tange ao impugnado artigo 74, caput, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, constata-se que tal dispositivo legal tratou apenas de apontar o "aspecto temporal ou momento" no qual os lucros auferidos por controlada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora, no caso em exame, para a apelante, não havendo que se falar em ilegalidade ou inconstitucionalidade desse dispositivo normativo, porquanto em consonância com o disposto no comando do § 2º (acrescentado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001) do art. 43 do CTN.*

*8 - Desse modo, verifica-se que a MP nº. 2.158-35/2001, ao adotar a "data do balanço" em que os lucros tenham sido*

apurados na empresa controlada, independentemente de seu efetivo pagamento ou crédito, não maculou a regra-matriz da hipótese de incidência do imposto sobre a renda, contida no caput do art. 43 do CTN, haja vista que, pré-existindo o acréscimo patrimonial, a lei estava autorizada a apontar o "momento" em que seriam considerados disponibilizados os lucros apurados pela empresa controlada.

Observa-se que tal dispositivo legal (art. 74, caput, da MP nº 2.158-35/2001) não criou tributo novo nem modificou o existente no que se refere ao fato gerador da exação, mas tão somente estabeleceu o momento no qual se dá a disponibilidade dos lucros auferidos pela controlada para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do artigo 25 da Lei nº 9.249/95 e do art. 21 da referida MP.

9 - Por derradeiro, no que respeita ao disposto no "parágrafo único", do art. 74 da referida MP, que assim determinou: "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", o Pleno do C. STF, em 10 de abril de 2013 (DJe 07/02/2014; Data de Publicação: 10/02/2014), ao julgar, por maioria, parcialmente procedente a ADI 2588/DF (Relatora Ministra Ellen Gracie; Relator para o Acórdão: Ministro Joaquim Barbosa), manifestou entendimento (com efeito vinculante e erga omnes) no sentido da inconstitucionalidade da retroatividade veiculada no parágrafo único do referido dispositivo legal.

10 - Mister ressaltar, no caso em tela, que não obstante o recente julgado na ADI 2588/DF, pelo Colendo STF, quanto às hipóteses de empresas coligadas localizadas em "paraísos fiscais" e empresas controladas situadas em países sem tributação favorecida (ou "não paraíso fiscal"), não foi formada maioria de seis votos, e, quanto a essas hipóteses, não houve deliberação com eficácia própria de ADIs (efeito vinculante e erga omnes).

11 - Desse modo, os lucros auferidos no exterior restariam tributados, nos termos da MP 2.158-35/2001 (D.O.U de 27/08/2001), a partir de 1º/01/2002, quanto ao IRPJ, em observância ao princípio da irretroatividade e da anterioridade, e, no tocante à CSLL, após 24/11/2001, em obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da CF/88).

Por oportuno, vale salientar, no que tange à CSLL, que a MP nº 2.158-34/2001, de 27 de julho de 2001 (DOU de 28/07/2001), objeto de reedição pela MP nº 2.158-35/2001, já dispunha, em seu art. 74, caput, acerca da determinação da base de cálculo de tais tributos, no que se aplica, in casu, à CSLL, a partir de 27 de outubro de 2001, em observância ao art. 195, § 6º, da Lei Maior.

Mister ressaltar, no caso em tela, que não obstante o recente julgado na ADI 2588/DF, pelo Colendo STF, quanto às hipóteses de empresas coligadas localizadas em "paraísos fiscais" e empresas controladas situadas em países sem tributação

favorecida (ou "não paraíso fiscal"), não foi formada maioria de seis votos, e, quanto a essas hipóteses, não houve deliberação com eficácia própria de ADIs (efeito vinculante e erga omnes).

12 - *Apelação parcialmente provida.*

Contra esta decisão foram opostos embargos de declaração, tanto pela ora recorrente, como pela Fazenda Nacional, porém ambos foram rejeitados, e, da última consulta processual que realizei consta que há recurso especial e extraordinário por parte da International Paper do Brasil Ltda e especial por parte da Fazenda Nacional a serem apreciados, conforme tela do site que ora colaciono:

**Apensos**

Data de apensamento	Número de registro	Descrição
02/10/2012	200603000785167	

**Peticões**

Número	Tipo	Parte	Entrada	Data de juntada
2010050117	PUBLICAÇÃO REQUER	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA	18/03/2010	29/03/2010
2013224508	SUBSTABELECIMENTO	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA	24/09/2013	30/09/2013
2013230227	MANIFESTAÇÃO	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA	30/09/2013	01/10/2013
2014091948	SUBSTABELECIMENTO	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA	22/04/2014	23/04/2014
2014091972	EMBARGOS DE DECLARAÇÃO	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA	22/04/2014	23/04/2014
2014105279	EMBARGOS DE DECLARAÇÃO	Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)	08/05/2014	12/05/2014
2014178372	RECURSO ESPECIAL	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA	01/08/2014	04/08/2014
2014178373	RECURSO EXTRAORDINÁRIO	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA	01/08/2014	04/08/2014
2014210941	RECURSO ESPECIAL	Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)	03/09/2014	05/09/2014
2014237894	SUBSTABELECIMENTO	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA	30/09/2014	14/10/2014
2014249729	CONTRARRAZÕES	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA	10/10/2014	14/10/2014
2014270949	CONTRARRAZÕES	Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)	03/11/2014	10/11/2014
2014270952	CONTRARRAZÕES	Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)	03/11/2014	10/11/2014
2015165910	SUBSTABELECIMENTO	INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA	03/07/2015	14/07/2015

Em que pese a matéria tratada no processo judicial possuir uma vinculação direta com o que ora se discute neste processo, verifico que nos autos do processo judicial **não se discute a IN SRF nº 38, de 1996 no que diz respeito à sua interpretação sobre o art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995**, posto que a discussão nos autos do processo judicial enfrenta apenas o art. 74 da MP nº 2.158, de 2001 e o §9º do art. 2º da IN SRF nº 38, de 1996. Daí porque **nos autos do processo judicial não há qualquer referência à prazo decadencial para lançamento, que foi a matéria trazida pela recorrente em seu recurso especial.**

Em face a todas essas considerações, não vislumbro concomitância **(a qual, cumpre esclarecer, não é alegada nem pela recorrente e nem pela Fazenda Nacional)** com a discussão judicial e passo à análise da decadência, que foi a única matéria trazida aos autos em sede de recurso especial.

Neste aspecto, a discussão cinge-se na interpretação do disposto no art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, no sentido de verificar quando ocorria o fato gerador relativo à tributação, por pessoa jurídica controladora situada no Brasil, de lucros auferidos por controlada situada no exterior em 1996 e 1997. Discute-se, aqui, a legalidade da IN SRF nº 38, de 1996, que tratou do assunto nos seguintes termos:

IN SRF nº 38/96:

**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*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 18/02/2016 por MOEMA NOGUEIRA SOUZA, Assinado digitalmente em 26/02/2016

por ADRIANA GOMES REGO, Assinado digitalmente em 26/02/2016 por CRISTIANE SILVA COSTA, Assinado dig

italmente em 01/03/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

Impresso em 04/03/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

forma da legislação vigente, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

.....  
*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.*

O art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, por sua vez, tinha a seguinte redação:

*“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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

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

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

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

*§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:*

*I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;*

*II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;*

*III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;*

*IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.*

*§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:*

*I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;*

*II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;*

*III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;*

*IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.*

*§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.*

*§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.*

*§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.” (Grifei)*

Analisando inicialmente a Lei, verifica-se que no §2º do art. 25 foi dado o tratamento para os lucros auferidos no exterior por filiais, sucursais e controladas de pessoa jurídica situadas no Brasil, enquanto que o §3º foi abordada a hipótese das coligadas.

Para as coligadas, o §3º é claro, porque o inciso I já afirma que os lucros “realizados” pela coligada serão adicionados ao lucro líquido da pessoa jurídica brasileira, na proporção da participação desta no capital da estrangeira, daí porque não se tem dúvidas de que lucros realizados conotam regime de caixa, portanto, efetiva disponibilização.

Comparando esse §3º com o §2º, verifica-se que o correspondente ao inciso I do §3º é, na verdade, o inciso II do §2º, porque a regra do inciso I do §2º é, na verdade, um comando para a pessoa jurídica situada fora do Brasil, o que só pode ocorrer, como de fato foi feito, quando a pessoa jurídica situada no Brasil detém o “comando”, quer seja como matriz, quer seja como controladora.

Diz o inciso I do §2º que “as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira”, ou seja, a lei está até aqui dizendo como as pessoas jurídicas controladas, como as filiais e as sucursais devem demonstrar a apuração de seus lucros. Já o inciso II do §2º, que é o equivalente ao inciso I do §3º para as coligadas, é que fala que os lucros “**a que se refere o inciso I**” serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação na pessoa jurídica estrangeira.

Então o que se precisa verificar é o que quis dizer o legislador ao mencionar “lucros a que se refere o inciso I”, no sentido de identificar se estava falando em regime de caixa ou competência.

A separação em parágrafos era necessário, de qualquer forma, porque para as coligadas, a regra do inciso I do §2º não poderia ser aplicada, vez que a coligada brasileira não poderia determinar como a coligada estrangeira deveria apurar seus lucros.

Também não podemos dizer que a expressão “auferirem” no inciso I do §2º conota idéia de regime de competência, porque a regra do inciso I do §2º só estava tratando de como deveria ser apurado o lucro da pessoa jurídica estrangeira. Não existe no inciso I do §2º nenhuma regra que define o momento em que os lucros auferidos no exterior seriam tributados no Brasil. O inciso I apenas traz o comando de apuração de lucros por exercícios fiscais segundo as normas brasileiras. Mas não trata do momento da tributação.

O inciso II, por sua vez, manda reconhecer esse lucro na pessoa jurídica brasileira, segundo o critério da proporção da participação.

Mas a IN SRF nº 38, de 1996, deixou claro que os lucros seriam reconhecidos quando disponibilizados, ou seja, de acordo com o regime de caixa. E o questionamento que surge nos autos é justamente no sentido de se verificar se a IN estaria correta ao adotar essa interpretação.

Para realizar tal verificação, entendo oportuno trazer à tona o art. 43 do Código Tributário Nacional, que sofreu alteração com a inserção de um §2º para excepcionalizar que, na hipótese de receita ou rendimento do exterior, a lei poderia estabelecer as condições e o momento em que se daria a disponibilidade, para fins de incidência do imposto de renda.

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

*§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*

*§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (Grifei)*

É de constatar que esta alteração somente ocorreu em 2001. Assim, até a alteração do art. 43 do CTN pela Lei Complementar nº 104, de 2001, o legislador ordinário teria que considerar para efeito de lucros auferidos no exterior, o critério do efetivo pagamento, ou seja, o regime de caixa, sob pena desta norma ser considerada inconstitucional por alterar o conceito de renda, fato gerador material do imposto de renda, portanto, matéria que, à luz do art. 146 da Constituição Federal, está reservada à Lei Complementar.

Aliás, não é por outra razão que, ainda antes da alteração da Lei Complementar, novamente o legislador ordinário tratou do assunto e manteve o entendimento

de que a tributação seria pelo regime de caixa, como se pode observar com publicação da Lei nº 9.532, de 1997:

*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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*§ 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.*

E, somente com a MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, ou seja, após Lei Complementar nº 104, que data de 10 de janeiro de 2001, é que o cômputo passou a ser no balanço em que apurado, conforme art. 74 que ora transcrevo:

*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.*

No caso em apreço e, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 82/100, a Recorrente transferiu para sua única sócia na Holanda, cem por cento das ações de sua controlada no Uruguai, a Inverdays Company S/A, no dia 2 de setembro de 2002.

Analisando ainda o parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, temos:

*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. (Vide Lei nº 9.532, de 1997) (Vide ADI nº 2588, 2001) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*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. (Vide ADI nº 2588, 2001)*

Como tal parágrafo dispunha que, se ocorresse alguma das hipóteses de disponibilização da legislação em vigor, esta deveria ser observada para os efeitos de se considerar disponibilizados os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001, e, considerando que antes de 31 de dezembro de 2002, ocorreu hipótese de

disponibilização prevista na legislação em vigor, aplicava-se, ao caso em tela, a Lei nº 9.532, 1997, segundo a qual, os lucros eram considerados disponibilizados no Brasil, no caso de controlada, na data do pagamento, assim considerado o aumento de capital social:

*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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)*

*§ 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. (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se: (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vide Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)*

*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.*

Portanto, a hipótese é de tributação de lucros quando estes são disponibilizados no exterior, aplicando-se ao caso a Súmula CARF nº 78, cujo enunciado ora colaciono:

**Súmula CARF nº 78:** *A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não a data do auferimento dos lucros pela empresa sediada no exterior.*

Como o lucro foi pago em agosto de 2002, nesta data ocorre o fato gerador e começa a contagem do prazo decadencial. E, se o contribuinte tomou ciência da autuação em 28/06/2005 ( fl. 70), descabe falar em decadência do direito de lançar.

Por essa razão, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

*(assinado digitalmente)*

Adriana Gomes Rêgo

## Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Acompanho a Relatora, por suas conclusões, aplicando a Súmula CARF nº 78 que fixa como termo inicial da contagem do prazo decadencial “a data em que se considera ocorrida a disponibilização” dos lucros no exterior. Ressalto que os precedentes que originaram tal Súmula definem que a data da disponibilização seria pelo regime de caixa.

Ressalto que a conclusão da Relatora, com a qual compactuo, deve-se à obrigatória observância aos enunciados de Súmula do CARF, na forma dos artigos 45, VI e 67, §3º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria nº 343/2015).

De toda sorte, causa-me desconforto o julgamento do tema, diante da falta de lei definindo o momento de ocorrência do fato gerador na hipótese tratada nos autos e, por decorrência, a ausência de dispositivo legal que determine o início do prazo decadencial, insegurança que afronta os princípios da legalidade estrita em matéria tributária, como também o próprio artigo 146, da Constituição Federal.

Com efeito, trata-se de recurso especial que discute a interpretação do disposto no art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995 no que concerne à definição do momento da ocorrência do fato gerador dos lucros auferidos por controlada situada no exterior, para fins de cômputo no lucro da controladora situada no Brasil. É o teor da Lei nº 9.249/1995:

*Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.*

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

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

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

*§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:*

*I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;*

*II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;*

*III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;*

*IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.*

O único indício de definição do momento de ocorrência do fato gerador consta do §2º ao mencionar que os “lucros auferidos” por filiais, sucursais ou controladas serão computados na apuração do lucro real. Tal indício, entretanto, é insuficiente para definição plena do momento do fato gerador, pois apenas denota a materialidade da hipótese legal, mas não o tempo em que se considera ocorrida tal materialidade.

Além disso, pondere-se que a Instrução Normativa 38/1996 previa que os lucros seriam reconhecidos quando disponibilizados, de acordo com o regime de caixa:

*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.*

*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. - CAIXA*

A existência de Instrução Normativa dispendo sobre o assunto impediu os agentes da Receita Federal do Brasil de efetuar o lançamento tributário de Imposto de Renda sob o regime de caixa, além de orientar a interpretação pelos particulares.

Não obstante isso, tal disposição de Instrução Normativa não tem previsão legal, inexistindo regra clara a respeito da definição do momento da ocorrência do fato gerador, com a definição do momento em que se considera disponibilizado o lucro, se pelo regime de caixa ou regime de competência.

Acrescente-se que a regra geral do IRPJ é a ocorrência de fato gerador pelo regime de competência, o que reforça a insegurança a respeito do momento da ocorrência do fato gerador no caso dos autos.

Exatamente por isso não me sensibiliza a alteração do artigo 43, do Código Tributário Nacional, ao incluir o §2º no citado artigo, para então autorizar, na hipótese de receita oriunda do exterior, que “*a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.*” Afinal, mesmo antes da alteração do artigo 43, o legislador ordinário poderia definir a tributação do IRPJ pelo regime de competência, como de fato o fez com relação a muitas outras hipóteses de incidência deste imposto.

Vale ressaltar, por fim, que a Lei nº 9.532/1997 – posterior aos fatos tratados nestes autos – regulou a tributação dos lucros no exterior, definindo o regime de caixa, portanto, solucionando a indefinição legal de momento da ocorrência do fato gerador, conforme seu artigo 1º, §1º, *verbis*:

*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.*

No entanto a Lei nº 9532/1997 não é aplicável aos fatos ocorridos entre 1996 e 1997, em observância aos princípios da irretroatividade e da anterioridade.

Diante disso, pelas conclusões, acompanho o voto da Ilustre Relatora, para aplicar a Súmula CARF nº 78, mas ressalvando meu entendimento pessoal a respeito da falta de critério legal para definição do momento da ocorrência do fato gerador.

*(assinado digitalmente)*

Cristiane Silva Costa