



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

Processo nº 16327.001265/2005-03
Recurso nº 173.829 Voluntário
Acórdão nº **1103-00.469 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**
Sessão de 26 de maio de 2011
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrente CORUMBAL CORRETORA DE SEGUROS LTDA.
Recorrida 5ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ-I EM SÃO PAULO - SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

DECADÊNCIA

A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados por empresa coligada sediada 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 coligada.

**ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NO EXTERIOR -
DISPONIBILIZAÇÃO - EMPREGO DO VALOR**

A alienação de participação societária no exterior, pela coligada-participante no Brasil, para pessoa jurídica sócia sua no Brasil, não é emprego de valor em favor da beneficiária; não é emprego, pela coligada no exterior, de seu lucro em favor da investidora no Brasil.

Emprego do valor, em favor da beneficiária, na forma e no contexto do item “4” da alínea “b” do § 2º do art. 1º da Lei 9.532/97, tem a significação: emprego, pela controlada ou coligada no exterior (investida), ainda que por exercício do poder de controle da controladora no Brasil, do lucro em favor desta. Supor que a alienação do investimento no exterior pela investidora, para pessoa jurídica sócia sua no Brasil, implique um ato de pagamento pela coligada no exterior significaria - além de agredir a dicção legal - admitir que a coligada no exterior permanece com a obrigação de pagar (por ato seu) aquilo que já está pago (por ato da coligada no exterior, se pagamento fosse a entrega de investimento).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Afastado o lançamento principal, na seara do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, igual sorte colhe o lançamento que tenha sido formalizado em legislação que toma por empréstimo a sistemática de apuração daquele.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de mérito de decadência e, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso e José Sérgio Gomes (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Marcos Shigueo Takata.

documento assinado digitalmente

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente.

documento assinado digitalmente

José Sérgio Gomes - Relator.

documento assinado digitalmente

Marcos Shigueo Takata – Redator designado.

Participaram da Sessão de julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva (Presidente), Hugo Correia Sotero (Vice-Presidente), Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, José Sérgio Gomes (Relator) e Eric Moraes de Castro e Silva.

Relatório

Em foco recurso voluntário visando a reforma da decisão da 5ª Turma de Julgamento da DRJ-I em São Paulo-SP que julgou procedentes os lançamentos efetuados em 10/08/2005 pela Receita Federal em São Paulo, por sua Delegacia Especial de Assuntos Internacionais, com vistas a exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), acrescidos de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e juros moratórios calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC).

A imputação fiscal encontra-se no sentido da ausência de adição ao lucro real e lucro líquido, respectivas bases que servem ao cálculo do IRPJ e CSLL, no ano-calendário de 2002, da parcela condizente ao lucro disponibilizado por sua coligada Alpar Europa Serviços Ltda., sediada na Ilha da Madeira (Portugal), o qual tem por origem a alienação parcial de quotas societárias para uma outra sócia (Omega Participações, Representações e Administração Ltda.), evento enquadrado no conceito de *emprego do valor* a que alude o item 4, alínea “b”, § 2º, do artigo 1º, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Consignou a Fiscalização, após cálculos de apuração dos ganhos proporcionais à alienação societária da coligada obtidos nos anos-calendário de 1996 a 2000, que a taxa de câmbio utilizada, da moeda euros para a moeda real, foi aquela fixada para o dia 29 de outubro de 2002, data em que considerou ocorrente o fato gerador.

Impugnando os lançamentos a autuada argumentou que inexistia dispositivo legal prevendo que a alienação de participação em controlada ou coligada no exterior configura disponibilização de lucros, salvo a Instrução Normativa SRF nº 38, de 1996, carecedora de fundamento legal, a par de ter sido derogada pela Lei nº 9.532, de 1997.

Registrou entendimento que em uma operação de alienação de participação societária não há o emprego do lucro obtido na sociedade investida em favor da sociedade brasileira, mas sim o pagamento de um preço pelas ações representativas do investimento, resultando concluso ser inconfundíveis e distintas as situações.

Lembrou que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-34, de 2001, cuidou da previsão de datas em que se consideram disponibilizados os lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior, na esteira do qual a Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, “ressuscitou” a previsão de que uma alienação societária configura hipótese de disponibilização, padecendo do mesmo vício da anterior IN/SRF/Nº 38, de 1996.

Deduziu que mesmo se admitisse legítima a exigência não poderiam ser tributados os lucros formados pela coligada nos anos de 1996 a 1999 em face do Tratado contra a dupla tributação celebrado entre o Brasil e Portugal no ano de 1971, cujo término de vigência ocorreu apenas em 31 de dezembro de 1999. Ainda nessa hipótese, que diferentemente do regime do IRPJ sobre lucros no exterior, a exigência da CSLL nessa área somente veio a ser criada 29 de junho de 1999 com o artigo 19 da Medida Provisória nº 1.858-6, de forma que o auto de infração não poderia ter lançado quantias dessa contribuição relativas a período

anterior, aí incluído o prazo nonagesimal de que trata o artigo 195, § 6º, da Constituição Federal.

Por fim, requereu a improcedência dos autos de infração, seguindo-se o cancelamento das exigências fiscais e o conseqüente arquivamento do processo administrativo. Protestou, também, pela apresentação posterior de documentos, perícia e outras provas.

A douta 5ª Turma de Julgamento da DRJ-I/SPO admitiu a impugnação e entendeu procedente os lançamentos, assim ementando o Acórdão nº 16-16.614, tomado por unanimidade de votos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA- JURÍDICA – IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2002

TRATADO INTERNACIONAL - O Tratado firmado entre Brasil e Portugal, vigente à época dos fatos geradores não impede a tributação de lucros auferidos por controlada no exterior.

ILEGALIDADE DE INSTRUÇÃO NORMATIVA Alegações de ilegalidade não podem ser opostas na instância administrativa.

CSLL. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal.

PEDIDO GENÉRICO DE PRODUÇÃO DE PROVAS. DE PERÍCIA. IMPOSSIBILIDADE. Não atendidos os requisitos legais de admissibilidade, indefere-se pedido genérico de juntada de todas as provas em direito admitidas.”

Ciente do decisório em 22/07/2008, fl. 251, a contribuinte apresentou em 20 do mês seguinte o recurso de fls. 253 e seguintes, no qual reprisa suas razões originárias e acresce os seguintes tópicos.

Em relação às Instruções Normativas da Receita Federal nºs. 38/96 e 213/2002, diz que não pretende ver a declaração de inconstitucionalidade delas, mas sim que os órgãos de julgamento administrativos analisem a hierarquia de normas legais a que o lançamento encontra-se diretamente vinculado, significando a possibilidade de reconhecer a incompatibilidade desses atos com as leis que regem a matéria, consoante, inclusive, precedentes deste Conselho.

Além disso, que teria ocorrido a decadência do direito do Fisco à constituição do crédito tributário relativo aos anos-calendário de 1996 e 1997 na medida em que o artigo 25 da Lei nº 9.249, de 1995, determinava a data de 31 de dezembro de cada ano como marco temporal para cômputo do lucro auferido no exterior, enquanto a ciência do auto de infração ocorreu após o prazo de cinco anos dessas datas.

E também que a taxa de câmbio a ser aplicada para a conversão dos lucros em reais deveria ser aquela da data da apuração dos lucros no exterior (31 de dezembro de cada ano) e não da data em que teria ocorrido a suposta disponibilização desses lucros.

Transcreveu, ainda, precedentes jurisprudenciais deste Conselho cujos teores sintonizam-se às suas razões recursais.

Ao final, requer a reforma integral do Acórdão recorrido, cancelando-se os autos de infração.

A autoridade preparadora intimou a Recorrente para que regularizasse a representação processual, o que foi atendido com a juntada da procuração de fl. 312, válida até 31 de maio de 2009.

É o relatório, em apertada síntese.

Voto Vencido

Conselheiro José Sérgio Gomes, Relator

Observo a legitimidade processual e o aviamento do recurso no trintídio legal. Assim sendo, dele tomo conhecimento.

Uma vez mais a questão de lucros auferidos por investida localizada no exterior é colocada à apreciação deste Conselho. Reconheço a existência de vários julgados em sentido oposto àquele adotado pela r. decisão recorrida, a ver pelas ementas colacionadas pela Recorrente, contudo, rogo *venia* para parcialmente deles divergir.

Acompanhei integralmente o voto da insigne Conselheira Sandra Maria Faroni quando do julgamento do Recurso nº 168.507 (Acórdão 1102-00.059), havido na Sessão de 29 de setembro de 2009, em que a Segunda Turma Ordinária desta Câmara decidiu, por maioria, pela procedência do lançamento. Como a matéria é análoga ao presente feito, sirvo-me daquela linha de raciocínio.

Decadência com relação aos lucros auferidos em 1996 e 1997 pela coligada Alpar Europa Serviços Ltda.

O exame da decadência implica parcial antecipação da análise do mérito, assim compreendido na definição do fato gerador da obrigação tributária ser a geração de lucro pela coligada ou a disponibilização dele para a empresa brasileira investidora.

O artigo 25 da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, determinou o cômputo dos lucros auferidos no exterior na determinação do lucro real das pessoas jurídicas quando da elaboração do balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

De acordo com o incisos I e II do parágrafo 3º, os lucros realizados por coligada de empresa brasileira no exterior, apurados em balanços no mesmo período-base fixado para a nacional, seriam adicionados ao lucro líquido desta na proporção da participação no capital daquela.

Questionou-se, à época, que as entidades – investidora e investida – possuem personalidades jurídicas distintas e que os lucros gerados pela segunda a ela pertencem, cabendo à investidora no Brasil mera expectativa de direito, é dizer, enquanto a sociedade que gerou os lucros não deliberasse sobre sua destinação, a investidora, do ponto de vista societário, não seria proprietária desses lucros. Também, haveria aparente afronta ao estatuído pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

A Instrução Normativa SRF nº 38, de 27 de junho de 1996, fixou situações condizentes com o conceito de disponibilidade econômica ou jurídica de renda como momento da tributação, e dessa forma reflete verdadeira norma de integração, numa interpretação de conformidade às normas que lhe subordinam (a lei e a constituição).

Tem-se, assim, que na vigência da Lei nº 9.249, de 1995, e em relação aos lucros auferidos por intermédio de coligada, o fato gerador ocorria com o pagamento ou crédito, conforme disciplinado pelos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º da Instrução Normativa SRF 38/96.

No caso concreto, a disponibilização dos lucros acumulados na empresa coligada Alpar Europa Serviços Ltda (Ilha da Madeira), produzidos em 1996 a 2000, deu-se no ano de 2002, realizados que foram em face da alienação societária. Este, então, o fato gerador tributário.

Como a ciência dos autos de infração ocorreu em 10 de agosto de 2005, ultimou-se o ato administrativo, portanto, dentro do prazo quinquenal preconizado pelo CTN.

Rejeito, pois, a preliminar de decadência.

Ausência de disponibilização dos lucros auferidos no exterior e o Tratado entre Brasil e Portugal

Aqui o foco do dissenso consiste em definir se o fato da alienação de participações societárias configura o “emprego do valor” previsto no item 4 do § 2º, alínea *b* do artigo 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, bem assim, a aventada impossibilidade de tributação dos lucros gerados na vigência do Tratado celebrado entre o Brasil e Portugal no ano de 1971.

Referidos temas também foram abordados no voto da ilustrada relatora do Acórdão paradigma, à qual peço *venia* para transcrevê-los, adotando-os como razão de decidir:

“O art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, estabeleceu:

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

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

(...)

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

(...)

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

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.

As situações tratadas na alínea “a” e nos itens 1, 2 e 3 da alínea “b” do § 2º do artigo são muito claras, não dando margem a discussões. Todas as dúvidas trazidas à discussão no Conselho contêm-se no alcance que tem sido dado à expressão “emprego do valor”, referida no item 4.

Registro que não estou analisando a constitucionalidade da lei, não só porque foge à competência deste Conselho fazê-lo, mas também porque é indubitável que o disposto no item 4 da alínea “b” do § 2º não conflita com o art. 43 do CTN e com o conceito constitucional de renda.

O objeto da análise é quanto ao alcance do conceito de “emprego do valor”

A norma determina que os lucros serão considerados disponibilizados na data do pagamento, e que se considera pago o lucro, quando ocorrer o emprego do valor, em favor da beneficiária. A presunção legal estabelecida não contém qualquer vinculação com o agente da ação que materializa o emprego.

O vocábulo *disponibilidade* significa a faculdade de dispor dos bens.

Dispor é um dos atributos do direito de propriedade. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. (CC, art. 1.228). Significa o poder que o proprietário tem de se desfazer do bem, inclusive para integrá-lo ao patrimônio de outra pessoa. Alguém só pode dispor de algo de que seja proprietário, o que implicitamente, significa que num momento anterior adquiriu a disponibilidade desse bem. (A disponibilidade é adquirida mediante transferência da propriedade).

Importa verificar se as situações que na prática têm sido enquadradas no referido item 4 traduzem a aquisição da disponibilidade dos lucros.

Uma quota ou ação representa parcela da propriedade da investidora no patrimônio da investida. Se esse patrimônio contém lucros acumulados, ao alienar o investimento (simplesmente para dele se desfazer, ou para integralizar capital de outra sociedade), a sociedade dispôs de sua participação no patrimônio da investida, incluindo a parcela de lucros nela compreendidos.

Não é relevante que o lucro permaneça no PL da investida. Veja-se que, contabilmente, o resultado positivo (lucro) auferido através da coligada ou controlada se materializou por ocasião da apuração da equivalência patrimonial, tendo afetado o lucro líquido. Assim, o PL da investidora brasileira já se encontra afetado pela valorização do investimento na investida, correspondente aos lucros nela acumulados. Se esse investimento é utilizado para qualquer fim - por exemplo, restituir capital aos sócios da investidora ou para adquirir participação no capital de outras empresas (integralizar capital subscrito) - , é óbvio que a investidora dispôs dos lucros que auferiu através da coligada no exterior (que estão contidos no investimento alienado).

Conforme ponderou o ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, em voto condutor do Acórdão 94.747/2005, “o ordenamento jurídico tem suas bases muito mais ligadas a interpretações sistemáticas e finalísticas, a ensejar um conjunto sustentado em certa axiologia, ainda que mutável no tempo, do que a restritivas interpretações literais”. E concluiu o brilhante Conselheiro que a disponibilização de que trata a norma é o uso do valor adicionado pelos lucros auferidos no exterior, para quaisquer fins, ainda que seja para pagamento de dívida. É assim que deve ser interpretada a expressão “o emprego do valor, em favor da beneficiária.”..

Sabe-se que a lei não contém palavras inúteis. Pergunta-se: a não ser o aumento de capital da coligada ou controlada, expressamente previsto na norma, que outra situação se conteria no item 4 que não correspondesse a alienação do investimento? Não identifico nenhuma. Nos debates travados em julgamento pretérito, levantou-se, como exemplo, que poderia ser para pagamento de dívida do investidor. Ora, levando em conta que as entidades (investidora e investida) não se confundem, a utilização dos lucros acumulados na investida para esse fim (pagamento de dívida do sócio/acionista) pressupõe um passo anterior (ainda que implícito, oculto) de transferência dos lucros acumulados para conta representativa de passivo exigível da investida, situação prevista na alínea “a” do § 2º do artigo, e uma ordem/autorização da investidora.

A finalidade da norma (item 4 da alínea “b” do § 2º) foi de caracterizar como disponibilização qualquer forma de realização dos lucros que não estivesse compreendida nas demais situações previstas no parágrafo. E a alienação do investimento, por qualquer forma, entre elas a conferência para integralização de capital de outras empresas, corresponde à sua realização.

Ao alienar a participação, cujo valor já está afetado pelos lucros acumulados na investida, a investidora realizou os lucros, devendo incluí-los para tributação. O valor pelo qual o investimento foi alienado só tem relevância para a apuração do resultado na alienação (que pode, inclusive, neutralizar a tributação dos lucros, se o valor da venda for inferior ao valor contábil do investimento).

.....

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

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

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

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

Enquanto o Acordo teve vigência não ocorreu a disponibilização, e os lucros não foram tributados no Brasil, tal como previa o art. VII. do acordo internacional. Quando ocorreu a disponibilização na forma da lei (a partir de 2001), não mais estava vigente aquele acordo, e pois, não deveria ser confrontado com a legislação interna. E ainda que o acordo estivesse vigente, os valores poderiam ser tributados, na forma do Art. X da Convenção.”

Taxa de câmbio

Nada obstante esta matéria não ter sido deduzida à primeira instância de julgamento, atraindo, em tese, o fenômeno da preclusão positivada no artigo 17 do Processo Administrativo Fiscal aprovado pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dela tomo conhecimento para prover o recurso em razão do princípio da legalidade e da uníssona e pacífica jurisprudência desta Corte, a par da mudança de entendimento da própria Receita Federal.

Com efeito, o lançamento adotou a taxa de câmbio do dia 29 de outubro de 2002, data em que houve a disponibilização dos lucros auferidos no exterior, entendendo aí ocorrente o fato gerador da obrigação para fins da conversão em moeda nacional a que alude o artigo 143 do CTN.

Todavia, o normativo indicado assume feição meramente supletiva na questão, já que a interpretação sistemática da legislação de regência dispõe específica e diferentemente a questão.

O § 4º do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 1995, que instituiu a tributação dos lucros auferidos no exterior, assim estatui:

“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

(.....)

§ 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.”

Por sua vez, a Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, não revogou expressamente esse dispositivo e nem tratou da matéria, e assim a conversão dos lucros permaneceu por ele regida.

No caso, não há confundir a data em que o lucro no exterior considera-se legalmente disponibilizado para a coligada nacional (fato gerador tributário) com a data de conversão da base de cálculo (marco temporal da conversão cambial).

Ademais, a própria Secretaria da Receita Federal manifesta-se no sentido de que, tratando-se de conversão para Reais, a norma aplicável é a preconizada pelo citado § 4º do artigo 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Nesse sentido, o referido órgão em seu PERGUNTAS E RESPOSTAS - PESSOA JURÍDICA, edição de 2006, esclarece:

“757 - Como deverão ser convertidos os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas?

Os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os correspondentes lucros.

Normativo: RIR 1999, art. 394, § 7; e IN SRF nº 213, de 2002, art. 6 § 3º.”

Referida orientação foi reprisada nas edições subseqüentes como, por exemplo, a pergunta XX-095 de 2007 e XIX-100 de 2011.

Em suma, à época, os lucros deveriam ser 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 tivessem 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, seria 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.

Impossibilidade de incidência da CSLL sobre lucros auferidos antes de 1º outubro de 1999.

A controvérsia aqui cinge-se em definir se a tributação, pela CSLL, dos lucros auferidos no exterior, alcançaria ou não os lucros gerados pela coligada antes da vigência da norma que instituiu o gravame.

A incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido nos lucros auferidos no exterior foi introduzida pelo artigo 19 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, *verbis*:

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. 12 da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

Como se observa, o comando legal instituidor da incidência não cuidou de estabelecer, de forma expressa, da data de sua vigência. Nesse contexto, a Secretaria da Receita Federal, através do Ato Declaratório SRF nº 75, de 17 de agosto de 1999, manifestou-se no sentido de que a incidência da CSLL dar-se-ia em relação aos lucros, auferidos no exterior, disponibilizados a partir de 1º de outubro de 1999, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Na esteira das linhas antecedentes firmo convicção que, em se tratando de lucros gerados por coligadas no exterior, o fato gerador tributário da CSLL é a disponibilização para a investidora no Brasil.

Antes da vigência da MP nº 1.858-6, de 1999, os lucros até então auferidos pela empresa coligada não foram disponibilizados à Recorrente, o que veio a ocorrer somente no ano-calendário de 2002, daí encaminho meu voto pela validade da exigência.

Neste sentido, o entendimento da então Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:

“LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - CSLL — PRAZO NONAGESIMAL.

Antes da vigência do art. 19 da MP nº 1858-6, de 29/06/99, publicada em 30/06/99, atual art. 21 da MP-2158-35/01, os lucros auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil estavam sujeitos exclusivamente ao imposto de renda. A partir desse dispositivo legal foi estendida a tributação para a incidência da CSLL. Os lucros foram disponibilizados somente em 2001, portanto, no momento da ocorrência do fato gerador, o prazo nonagesimal já havia sido ultrapassado.” Ac. 107-09.248, j. 05/12/2007, rel. Conselheira Albertina Silva Santos de Lima.

Com tais razões, VOTO pela rejeição da preliminar de decadência e, no mérito, pelo parcial provimento do recurso para que a conversão dos lucros para Reais (R\$) se faça com base na taxa de câmbio da data do encerramento do período de apuração relativo às demonstrações financeiras em que tenham sido apurados pela coligada.

documento assinado digitalmente

José Sérgio Gomes

Voto Vencedor

Conselheiro Marcos Takata, Redator Designado

Peço vênia ao nobre relator, para me permitir dissentir quanto à conformação da hipótese de disponibilização de lucros do art. 1º, § 1º, “b” e § 2º, “b”, “4”, da Lei 9.532/97.

A questão controvertida central não é nova. Tive a oportunidade de enfrentá-la recentemente, em sessões de maio de 2010 e de julho de 2010. Aliás, aqui, estamos diante de participação societária no exterior que não é controlada, mas coligada da investidora recorrente.

Também, a participação societária na coligada no exterior é transferida, a título de alienação, pela investidora (a recorrente), para sócia sua pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Ou seja, a participação societária na coligada no exterior continua sendo participação societária no exterior de pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Faço esse registro, ainda que esse dado de fato não seja juridicamente decisivo para formação de minha inteligência.

Vale a pena reproduzir novamente o art. 1º, §§ 1º e § 2º, 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.

O desate da controvérsia, a bem ver, gravita em torno da questão central e tormentosa do “emprego do valor, em favor da beneficiária” versado no art. 1º, § 2º, “b”, “4”, da Lei 9.532/97 como hipótese de disponibilização de lucros do exterior.

A Lei 9.532/97 descreveu com bastante minudência as hipóteses de disponibilização de lucros por controladas e coligadas-participadas no exterior à pessoa jurídica controladora e coligada-participante no Brasil.

Assim, o art. 1º, § 1º, “b”, da Lei 9.532/97 prevê que se consideram disponibilizados os lucros, no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior. E o art. 1º, § 2º, “a”, dessa lei dispõe o que configura crédito: considera-se creditado o lucro quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passível exigível da controlada ou coligada no exterior.

Já, o art. 1º, § 2º, “b”, da mesma lei especifica quando se considera pago o lucro. As três primeiras especificações - itens “1”, “2” e “3” da alínea “b” - não oferecem dificuldades. Quanto à última especificação, a do item “4” da alínea “b” não se pode dizer o mesmo.

O primeiro ponto que se põe é o emprego do valor. Emprego por parte de quem? E de que valor?

Ora, o emprego a que se refere o preceito em discussão só pode ser o efetivado pela investida, *i.e.*, pela controlada ou coligada no exterior, até em correspondência lógica com os itens anteriores: crédito em favor da controladora ou coligada no Brasil (item “1”) é o efetuado pela controlada ou coligada no exterior a favor da controladora ou coligada no Brasil; entrega a representante da beneficiária (item “2”) é a feita pela controlada ou coligada no exterior; remessa em favor da beneficiária (item “3”) é a realizada pela controlada ou coligada no exterior. A interpretação lógica, portanto, só permite conduzir a essa inteligência.

Contudo, pode-se dizer que tal emprego do valor, assim como a remessa em favor da beneficiária, ou o crédito em favor da beneficiária, tudo isso se dá *por poder de mando da controladora no Brasil* (no caso de controlada no exterior), pelo exercício do poder de controle: a controladora tem o poder de determinar quando se dá esse crédito, essa remessa, esse emprego.

Com efeito, tal fenômeno é irrecusável. Mas, ainda assim, formalmente quem *remete* o valor, em tal caso, é e *só pode ser* a controlada no exterior, e o mesmo se diga quanto ao crédito do valor em favor da controladora no Brasil, bem como ao *emprego* do valor em favor da beneficiária.

É claro que, formalmente, quem credita o valor em favor da controladora no Brasil é a controlada, titular daquele valor: não pode ser a controladora no Brasil, pois, do

contrário, *não haveria necessidade de se fazer o crédito* – o valor antes já seria seu. O *mesmo se diga com a remessa do valor e ao emprego do valor*. Isso, na sistemática de disponibilização de lucros criada pela Lei 9.532/97.

Ainda como desdobramento do primeiro ponto, emprego de que valor? O lucro da controlada – ou da coligada. Por óbvio que possa parecer, é importante manter em retentiva que não é o emprego de qualquer valor que constitui disponibilização do lucro: é o emprego do lucro.

Posto isso, passo ao segundo ponto. O preceito em comentário fala em “emprego do valor, em favor da beneficiária”. Quem é a beneficiária?

O item “1” da alínea “b” do § 2º do art. 1º da Lei 9.532/97 fala em “crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil”. No item “2” da mesma alínea “b”, quando se diz “a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária”, não sobra dúvida de que a beneficiária referida é a controladora ou coligada no Brasil. E igualmente não há margem para dúvida de que em “remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça”, a beneficiária mencionada é a controladora ou coligada no Brasil – hipótese do item “3” da mesma alínea “b”. E, na sequência, no item “4” da mesma alínea, ao se dizer “emprego do valor, em favor da beneficiária”, a beneficiária, aqui, só pode ser também a controladora ou coligada no Brasil. A interpretação lógica, pois, já deixa claro que a beneficiária em favor de quem há o emprego de valor é a controladora ou coligada no Brasil, ou seja, a investidora no Brasil.

Ou seja, em todos os itens precedentes contidos na mesma alínea se tem a referência a beneficiária como a controladora ou coligada-participante no Brasil. Por que seria diverso no item em comentário? Até porque o uso da expressão “beneficiária” *no texto e no contexto posto* só tem sentido e só se pode referir ao beneficiário dos lucros disponibilizados, ou seja, à controladora ou coligada-participante (investidora) no Brasil.

Posto isso, posso extrair uma primeira conclusão.

Emprego do valor significa emprego, pela controlada ou coligada no exterior, ainda por força do exercício do poder de controle da controladora no Brasil¹, do lucro (o valor empregado). Ou seja, emprego do lucro pela controlada ou coligada no exterior (investida que apura o lucro). Em favor da beneficiária tem o significado de em favor da controladora ou coligada-participante (investidora) no Brasil.

Quer dizer, emprego do valor, em favor da beneficiária, na forma e no contexto do item “4” da alínea “b” do § 2º do art. 1º da Lei 9.532/97, significa: emprego, pela controlada ou coligada no exterior (investida), ainda que por exercício do poder de controle da controladora no Brasil², do lucro em favor da controladora ou coligada-participante (investidora) no Brasil.

A entrega da participação societária na coligada no exterior pela coligada-participante no Brasil (a recorrente) a sócia sua pessoa jurídica no Brasil, por alienação daquela

¹ No caso de controlada no exterior.

² No caso de a investida no exterior ser controlada

participação societária, representa emprego do valor, em favor da beneficiária previsto no item “4” da alínea “b” do § 2º do art. 1º da Lei 9.532/97?

No suporte fático concretizado pela recorrente não há emprego do lucro, pela controlada no exterior, ainda que a mando da controladora no Brasil, em favor desta – controladora no Brasil. Aliás, retifico. No caso vertente, nem se há de falar em poder de mando da controladora, pois a investida era coligada, e não controlada no exterior. No suporte fático consumado pela recorrente não há emprego do lucro, pela coligada no exterior, ainda que sob influência da coligada-participante no Brasil, em favor desta. Há alienação de participação societária na qual está contido o lucro, pela coligada-participante no Brasil (a recorrente), e não pela investida, para pessoa jurídica sócia da recorrente no Brasil.

E, aliás, como tal sócia da recorrente é pessoa jurídica no Brasil, na disponibilização “forçada” – se a tanto estiver sujeita a pessoa jurídica - ou na disponibilização voluntária do lucro contido na investida no exterior à nova investidora, tal lucro se sujeita ao IRPJ e à CSL. Digo disponibilização “forçada” se a tanto estiver sujeita a pessoa jurídica, vale dizer, se o novo investimento na sócia da recorrente estiver sujeito à avaliação pelo método da equivalência patrimonial (*i.e.*, se a participação societária no exterior configurar controlada da nova investidora, ou coligada que represente investimento relevante sobre cuja administração a investidora tenha influência, ao teor dos arts. 247, parágrafo único e 248, da Lei de S.A. na sua dicção original; não se está diante de cia. aberta, para se aplicar as hipóteses de avaliação por equivalência patrimonial previstas na Instrução CVM 247/96 – aliás, a nova investidora sequer é cia.).

O que posso afirmar, nesse passo, é que a alienação de participação societária no exterior, pela coligada-participante no Brasil, para pessoa jurídica sócia sua no Brasil não é emprego, pela investida no exterior, de seu lucro em favor da investidora no Brasil.

Podemos examinar ainda a questão, por outro ângulo.

A Lei 9.532/97 especificou o que representa disponibilização de lucros da controlada ou coligada no exterior, por meio d’as materialidades crédito e pagamento. *Ex vi legis*, a disponibilização se dá sempre por *ato praticado pela controlada ou coligada*; ela ou *credita* ou *paga*.

A controlada ou coligada credita... quando credita, ou seja, quando transfere o registro do lucro para o exigível. E ela *paga* o lucro quando pratica uma das ações arroladas pela lei: a) *crédito* em conta bancária da investidora; b) *entrega* ao representante da investidora; c) *remessa* para a investidora; d) *emprego* em favor da investidora.

Com qualquer desses cinco atos da participada (crédito no exigível ou uma das quatro modalidades de pagamento), dá-se a disponibilização. Se ocorrer o crédito no exigível, faltará, posteriormente, o pagamento (por um dos quatro modos previstos na lei), mas o crédito já caracterizará disponibilização. Nessa hipótese, quando ocorrer o pagamento (por um desses modos), não haverá efeito fiscal, mas apenas societário: o direito ao lucro estará atendido e a obrigação de pagá-lo estará solvida. Após o pagamento do lucro, nada resta, nem direito do sócio nem obrigação da participada, relativamente a esse lucro.

Em suma, o pagamento, em qualquer das quatro modalidades referidas pela lei, implica, na participada, a saída do valor (em benefício da investidora). Nenhum ato é posto pela lei, na alínea “b” que define *pagamento* do lucro, que *não implique a extinção da*

obrigação da investida que respeita ao pagamento do lucro. Logicamente, não se concebe que dois desses atos (aliás, se transferência de investimento fosse *pagamento* do lucro da investida) possam ocorrer tendo por objeto o *mesmo valor*.

Qualquer desses quatro modos de pagamento - repita-se - extingue a obrigação, quer tenha ocorrido ou não crédito anterior no exigível; a existência deste só é relevante para o efeito de antecipar a ocorrência da disponibilização.

No que concerne aos quatro modos de pagamento, vê-se que a ocorrência de um exclui a dos demais. É diferente o que ocorre quando se coteja o crédito em conta do exigível (alínea “a”) e o pagamento, em qualquer de suas quatro modalidades (alínea “b”). Já aqui, no pagamento, o que ocorrer primeiro implica disponibilização; o crédito no exigível não exclui o pagamento futuro (embora a recíproca não seja verdadeira).

Se se dá o crédito e depois o pagamento (em uma das referidas modalidades), este segundo evento é neutro para efeito de disponibilização. Mas se ocorre o pagamento (sem prévio crédito no exigível), em qualquer das quatro modalidades, dá-se a disponibilização. Em qualquer caso, com o pagamento, exaure-se a obrigação. Não é necessário dizer que, feito o pagamento, não há mais o que pagar. Se o valor do lucro é remetido, empregado, etc., nada resta para pagar.

Ora, supor que a alienação da coligada no exterior para pessoa jurídica sócia no Brasil da recorrente, com a entrega de seu investimento, implique um ato de *pagamento* pela coligada no exterior *significaria* - além de agredir a dicção legal - *admitir* que a coligada no exterior permanece com a *obrigação de pagar* (por ato seu) *aquilo que já está pago* (por ato da coligada no exterior, se *pagamento fosse* a entrega de investimento). Não faz nenhum sentido.

Note-se que em todas as hipóteses de disponibilização de lucros por meio de *pagamento* instituídas pelo legislador (alínea “b”, no qual se insere o “emprego de valor” – item “4”)³, há *saída de recursos do ativo* da controlada ou da coligada.

Nada disso ocorre na entrega de participação societária no exterior, pela coligada-participante no Brasil, em favor de pessoa jurídica sócia sua no Brasil, por alienação – simplesmente a participação societária no exterior passa a ser de outra pessoa jurídica no Brasil. Isso, conforme as hipóteses de disponibilização por pagamento criadas pelo legislador.

Também por aí chego à mesma conclusão de que a alienação de participação societária no exterior a pessoa jurídica sócia da recorrente no Brasil não é emprego, pela coligada (participada) no exterior, de seu lucro em favor da coligada-participante no Brasil.

De mais a mais, lembro que a expressão “emprego” de valor já era utilizada desde o Decreto-lei 5.844/43 (art. 100, *caput* c/c o art. 99), para tratar do aperfeiçoamento do fato gerador de IRF, quanto aos rendimentos auferidos por domiciliados no exterior pagos por fonte situada no País, no exercício da competência impositiva pelo Estado-fonte (no caso, o Brasil) - com eleição do critério de fonte pagadora no País, ao invés do de fonte produtora no País.

³ Quanto à outra hipótese de disponibilização colocada pelo legislador, o crédito, nenhuma celeuma ou dúvida há.

E nunca houve dúvida, quanto a essa hipótese de incidência tributária, sobre o significado de “emprego” de valor: *emprego* é o feito *por quem deve* (ou exerce a posição desse ou de responsável ou age pelo devedor ou responsável), que é o *ente situado no País*, de valor representativo de *rendimento em favor* do credor – *parte domiciliada no exterior* (a *beneficiária*, que recebe o rendimento mediante emprego desse pelo devedor⁴). Isso, ainda que a *beneficiária* no exterior dos rendimentos seja *controladora* do devedor ou responsável, enfim, da pessoa ou sujeito de direitos no País: é este que emprega o valor (rendimentos) em favor da beneficiária.

Reputo importante dissecar a questão com todas as considerações ora deduzidas e mais, pois, como havia antecipado, a hipótese de “emprego de valor, em favor da beneficiária” constitui, concretamente, tormentosa questão. Tanto que há acórdãos deste Conselho tanto contra como a favor do entendimento de que casos como o em discussão não tipificam o “emprego de valor, em favor da beneficiária”.

Mas, *economicamente*, o fato jurídico em dissídio (negócio jurídico) não representa uma *disponibilização* de lucro da coligada no exterior? Pode ser. Entendo, por conseguinte, que o legislador poderia eleger tal hipótese como de disponibilização de lucro. Ele *poderia prever* que se considera disponibilizado o lucro, na *realização* da participação na controlada ou coligada no exterior, inclusive mediante a entrega da participação societária a terceiro a qualquer título.

Todavia, como disse antes, o legislador foi minudente ao eleger as hipóteses de disponibilização de lucro de controlada no exterior.

Além das hipóteses de disponibilização de lucro já transcritas, a Lei 9.959/00 acresceu outras ao art. 1º da Lei 9.532/97, inclusive com a especificação de como e quando se considera disponibilizado o lucro. É o caso da contratação de mútuo, se a mutuante, controlada ou coligada, possuir lucros ou reservas de lucros, como hipótese de disponibilização de lucro. Nesse caso se considera disponibilizado o lucro no valor mutuado, limitado ao montante dos lucros e reservas de lucros passíveis de distribuição, proporcional à participação possuída pela pessoa jurídica controladora ou coligada no Brasil. Ainda, quanto ao momento, considera-se disponibilizado o lucro na data da contratação do mútuo quanto a lucros já apurados pela controlada ou coligada, e na data da apuração do lucro, na controlada ou coligada, quanto a mútuo anteriormente contratado.

Também a lei previu como hipótese de disponibilização de lucro o adiantamento de recursos feito pela controlada ou coligada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou prestação do serviço se dê em prazo superior ao do ciclo de produção do bem ou do serviço. E o valor considerado disponibilizado é o valor adiantado, limitado ao montante dos lucros e reservas de lucros passíveis de distribuição, proporcional à participação possuída pela pessoa jurídica controladora ou coligada no Brasil. Quanto ao momento, considera-se disponibilizado o montante referido em 31 de dezembro do ano-calendário em que se concluir o ciclo de produção sem que tenha ocorrido a entrega do bem ou a consumação da prestação do serviço.

Tudo isso foi incorporado no § 1º com acréscimo dos §§ 6º e 7º do art. 1º da Lei 9.532/97, pela Lei 9.959/00:

⁴ Ou por quem exerce a posição do devedor ou responsável ou age pelo devedor ou responsável.

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.

c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros; (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)

d) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço. (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)

(...)

§ 6º. Nas hipóteses das alíneas "c" e "d" do § 1º o valor considerado disponibilizado será o mutuado ou adiantado, limitado ao montante dos lucros e reservas de lucros passíveis de distribuição, proporcional à participação societária da empresa no País na data da disponibilização. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

§ 7º. Considerar-se-á disponibilizado o lucro: (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

a) na hipótese da alínea "c" do § 1º: (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. na data da contratação da operação, relativamente a lucros já apurados pela controlada ou coligada; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. na data da apuração do lucro, na coligada ou controlada, relativamente a operações de mútuo anteriormente contratadas; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

b) na hipótese da alínea "d" do § 1º, em 31 de dezembro do ano-calendário em que tenha sido encerrado o ciclo de produção sem que haja ocorrido a liquidação. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

Mais. O art. 35 da Medida Provisória 2.037-21, de 28 de julho de 2000 (atual Medida Provisória 2.158-35/01), também alterou o § 3º do art. 1º da Lei 9.532/97, que já havia sido alterado pela Lei 9.959/00, passando a dispor:

Art. 35. O § 3º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, alterado pela Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 3º. Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, relativos a empréstimos, pagos ou creditados a empresa controlada ou coligada, independente do local de seu domicílio, incidentes sobre valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas, domiciliadas no exterior." (NR)

E ainda o art. 9º da mesma Medida Provisória, em sua primeira edição (sob a numeração anterior de nº 1.807 de 28 de janeiro de 1999, e que corresponde ao atual art. 9º da Medida Provisória 2.158-35/01) previu:

Art. 9º. *O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados a filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil.*

Parágrafo único. *Aplicam-se à compensação do imposto a que se refere este artigo o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.*

Quero com isso dizer que o legislador teve inúmeras oportunidades, e *as* *exerceu*, de *aperfeiçoar* e *criar* hipóteses de disponibilização de lucro, de *indução* à disponibilização de lucro e, no meio desse caminho, antes da instituição da hipótese de disponibilização "ficta" (tributação dos lucros no exterior por regime de competência para as pessoas jurídicas no Brasil que avaliam a participação societária por equivalência patrimonial), criou inclusive outra hipótese de *tax credit*.

A capitalização do valor (lucro) na controlada ou coligada no exterior que apura o lucro é inserida no item que trata do emprego do valor, em favor da beneficiária. Embora isso, a rigor, não seja emprego do valor, pela controlada ou coligada, em favor da beneficiária, aqui *não se pode escusar que se cuida de disponibilização de lucro*, pois *a lei assim o diz*⁵.

Impende acentuar que, no caso em dissídio, não há capitalização do valor (lucro) na coligada no exterior – que só pode ser capitalização na própria coligada que apura o lucro. O que se dá, no caso vertente, é transferência de participação societária na coligada no exterior, a sócia da recorrente no Brasil, por alienação daquela participação societária. Aqui ocorre transferência de participação societária no exterior (e não capitalização de lucro), para outra pessoa jurídica, sócia da recorrente no Brasil, e por alienação daquela.

⁵ Isso (o "a lei assim o diz") é perfeitamente compreensível (embora não seja propriamente emprego de valor, pela controlada ou coligada, em favor da beneficiária), pois, nesse caso, não mais será possível a distribuição do lucro pela controlada ou coligada - a menos que a lei preveja que a redução de capital da controlada ou coligada no exterior que capitaliza o lucro corresponde a disponibilização de lucro, como "pagamento".

Mas, com tantos aperfeiçoamentos e criações de pressupostos de disponibilidade de lucros, em nenhum momento acresceu ou aperfeiçoou a hipótese em dissídio.

Fez muito, mas nada fez em relação ou para além da dissecada materialidade do emprego do valor, em favor da beneficiária, a compreender casos de *realização* da participação societária em controlada ou coligada no exterior.

Não se trata, pois, de análise isolada ou de interpretação “em tiras”. É a norma legal vista no *contexto* com as demais normas sobre a matéria e no contexto da evolução legislativa em que se põe.

A referida alienação de participação societária no exterior para outra pessoa, jurídica ou física, no exterior ou mesmo no Brasil, poderia ter sido arrolada pelo legislador - se ele o desejasse -, como uma outra hipótese de antecipação do momento da disponibilização.

Mas, caso o fizesse, o legislador, certamente, acrescentaria *mais uma alínea*⁶ para dizer que o lucro, correspondente a dado investimento na controlada ou coligada, se consideraria disponibilizado quando o investimento na controlada ou coligada fosse alienado, pela investidora, ou, ainda, noutra hipótese, quando o investimento fosse entregue, pela investidora, em redução de seu capital. Ou, mais ainda: acresceria *mais uma alínea* para dizer simplesmente que se o lucro, correspondente a dado investimento na controlada ou coligada, se consideraria disponibilizado quando o investimento fosse entregue, *pela investidora*, a terceiro *a qualquer título*. Porém, se o legislador não o previu, não pode o intérprete suprir a omissão.

Aliás, particularmente, vejo inclusive como norma pouco feliz a de *tax credit* criada nesse caminho. Isso porque ela parece inverter os sinais de valor: permite a compensação do imposto pago em localidade diversa ao de domicílio da controlada, coligada ou filial se estas forem domiciliadas em paraíso fiscal; mas se elas se encontrarem em país ou dependência que não seja paraíso fiscal, não há o *tax credit*!? Mas, *de lege lata*, a este órgão julgador não há o que se fazer, pois implicaria enfrentar a questão da constitucionalidade, da isonomia em particular.

De mesmo molde, reputo pouco feliz a hipótese de disponibilização de lucro em comentário. *De lege lata*, não vejo como se possa considerar o suporte fático em dissídio como tipificação do referido pressuposto legal de disponibilização de lucro.

A propósito disso tudo, veja-se que a Instrução Normativa SRF 213/02 não contemplou expressamente as hipóteses de disponibilização de lucros da Lei 9.532/97 com as alterações e acréscimos da Lei 9.959/00 e da Medida Provisória 2.037-21/00, nem os casos de indedutibilidade dos juros, e do *tax credit* previsto pela mesma medida provisória. Isso significa que, na concreção de tais pressupostos, antes de 31 de dezembro de 2002, não há disponibilização de lucro? Ou mesmo a partir de 31 de dezembro de 2002 em caso de investimento não avaliado por equivalência patrimonial, consumadas aquelas hipóteses, não há disponibilização de lucros? Evidentemente que há.

⁶ A alínea “b” do § 1º do art. 1º da Lei 9.532/97 prevê como disponibilização de lucro o “crédito” e o “pagamento”, e as alíneas do § 2º do art. 1º da mesma lei especificam o que significa ou representa “crédito” e “pagamento”.

Mas o que vejo, como disse, é que, no caso vertente, o suporte fático concretizado pela recorrente (e não pela investida) não constitui emprego do valor, em favor da beneficiária, conforme a digressão sobre essa materialidade.

Reitere-se que a dissecação da referida materialidade não se deu com base em uma interpretação literal, numa interpretação “em tiras”, mas sim numa interpretação em que se leva em conta a norma legal no *contexto* posto, vale dizer, numa *interpretação sistemática* e também histórico-evolutiva.

Mais. Sobre a interpretação teleológica, observo o seguinte. Ainda que a finalidade da norma legal em comentário fosse alcançar os suportes fáticos em discussão, não se pode escusar que a *interpretação teleológica não permite* o preenchimento de lacuna e a correção legal, num sistema jurídico tributário que consagra o princípio da segurança jurídica – como leciona Claus-Wilhelm Canaris⁷. Não é a isto que se presta e não vai a tanto a interpretação teleológica. E não há lugar para analogia em matéria tributária para exigência de tributo.

Interessa pontuar que a própria Instrução Normativa (IN) SRF 38/96 parece ter distinguido, ou melhor, distinguiu, a hipótese de emprego de valor em comentário, com a de alienação de participação societária no exterior.

Tanto assim que o § 2º do art. 2º da IN SRF 38/96 corresponde, *in totum*, ao que passou a prever o § 2º do art. 1º da Lei 9.532/97, ao passo que a alienação de participação societária, sem embargo de sua ilegalidade, constitui pressuposto de fato de outro parágrafo, o § 9º do art. 2º da IN 38/96. Ou seja, a alienação de participação societária no exterior constitui hipótese de disponibilização de lucros autônoma. Não se trata de especificação do que está contido no § 2º do art. 2º da IN SRF 38/96, pois, se assim a fosse, com igualdade de razões as hipóteses dos §§ 4º a 8º do art. 2º a seriam, mas certamente essas não a são – como não a é a hipótese do § 9º do art. 2º dessa IN:

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.

(...)

§ 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.

Por fim, trago à colação exemplar consideração feita pelo ilustre Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva, presidente desta Turma, ao enfrentar como relator a mesma *quaestio juris* (alienação de participação societária no exterior) no Acórdão 1103-00.193:

“Para ilustrar o equívoco resultante da interpretação da fiscalização e da DRJ sobre o art. 25 da Lei 9.249/95, com as

alterações da Lei 9.532/97, tome-se uma hipotética situação em que uma pessoa jurídica no Brasil detém o controle societário de duas outras no exterior e aliena as suas participações societárias em ambas, no mesmo momento.

Admita-se que as duas controladas no exterior apuraram lucro e que teriam deliberado pela utilização dos seus respectivos lucros para absorção de prejuízos, mas em momentos distintos, uma delas antes e outra após a alienação.

Na hipótese aventada, operações idênticas de alienação, praticadas no mesmo momento por uma única pessoa jurídica do Brasil, sem a ocorrência de qualquer transferência de recursos financeiros, teriam consequências tributárias distintas apenas em face do instante em que se dá a decisão, por terceiros, pela absorção de prejuízos.” (p. 11 do acórdão).

Após toda essa digressão, a conclusão extraível é a de que não houve concreção da hipótese de emprego de valor, em favor da beneficiária, na forma e no contexto postos pela lei – ainda que se possa discutir eventual lapso do legislador.

Diante de tudo quanto deduzi, resultam prejudicadas as demais questões, como, por ex., a da exigência da CSL em relação aos lucros apurados antes de 1º/10/99.

Por toda essa ordem de considerações e juízo, dou provimento ao recurso.

É o meu voto.

assinado digitalmente

Marcos Takata – Redator Designado