



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

Processo nº 16327.001400/2005-11
Recurso nº 159.782 De Ofício e Voluntário
Matéria IRPJ E OUTRO
Acórdão nº 103-23.423
Sessão de 16 de abril de 2008
Recorrentes COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS (INCORPORADA PELA
COMPANHIA CERVEJARIA DAS AMÉRICAS - AMBEV)
5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

**Ementa: ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA.
HIPÓTESE DE DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS.**

Na alienação de participação em empresa sediada no exterior há o emprego de lucros da coligada exterior, em favor da coligada no Brasil, o que configura hipótese de disponibilização.

IMPOSTO SOBRE O PATRIMÔNIO. COMPENSAÇÃO.

É passível de compensação apenas o tributo que incida sobre lucros, e não sobre o patrimônio.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES SOB CONTROLE COMUM – SUCESSÃO – CARACTERIZAÇÃO – A interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, não pode ser feita isoladamente, de sorte a afastar a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadora e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum e/ou mantinham alguma relação de interdependência.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2000

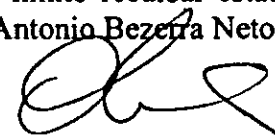
Ementa: CSLL. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

A tributação da CSLL em bases universais para respeitar em sua plenitude o princípio da irretroatividade da lei só se aplica aos lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999. É necessário,

primeiro, separar o critério material (auferir lucros no exterior) do critério temporal (momento que se considera creditado ou pago). Depois perceber que o critério quantitativo (apuração da base de cálculo e aplicação de alíquota) que está no conseqüente da regra matriz de incidência, nada mais faz do que reafirmar o critério material (auferir renda). Dessa forma, quando o critério material, o mais importante de todos, é acionado no momento que se forma a relação jurídico-tributária (critério pessoal e critério quantitativo) é necessário que a nova lei colha, para a formação de sua base de cálculo, apenas fatos ocorridos após sua vigência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interpostos pela 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I e COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS (INCORPORADA PELA COMPANHIA CERVEJARIA DAS AMÉRICAS - AMBEV).

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por voto de qualidade, REJEITAR a preliminar em relação à aos lucros auferidos pela empresa coligada Jalua S/A, nos anos-calendário 1996 e 1997, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho, Waldomiro Alves da Costa Júnior e Paulo Jacinto do Nascimento (Relator). No mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário nos termos seguintes: por unanimidade de votos, AFASTAR as exigências de IRPJ e CSLL relativas à glosa das despesas com juros; por voto de qualidade, MANTER as exigências relativas à falta de adição ao lucro líquido dos lucros auferidos no exterior, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho, Waldomiro Alves da Costa Júnior e Paulo Jacinto do Nascimento (Relator), com a exclusão, por unanimidade de votos, da exigência de CSLL decorrente dos lucros auferidos até setembro de 1999 (inclusive); por maioria de votos, AFASTAR a incidência de juros sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Luciano de Oliveira Valença (Presidente); por voto de qualidade, MANTER a exigência da multa de ofício na incorporadora, vencidos os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe, Antonio Carlos Guidoni Filho, Waldomiro Alves da Costa Júnior e Paulo Jacinto do Nascimento (Relator); e por unanimidade de votos, REJEITAR o pleito de dedução do imposto pago no exterior. Por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso de ofício em função de o crédito exonerado ser inferior ao limite recursal estabelecido na Portaria MF nº 3, de 03/01/2008. Designado o Conselheiro Antonio Bezerra Neto para redigir o voto vencedor


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
Presidente


ANTONIO BEZERRA NETO
Redator Designado

FORMALIZADO EM **13 MAR 2009**

Participou, ainda, do presente julgamento, o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Aos 30/09/2005, a contribuinte tomou ciência dos autos de infração de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2000, lavrados em decorrência da não adição ao lucro líquido, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de lucros auferidos por controladas no exterior, disponibilizados quando da alienação de participações societárias, e de juros pagos a empresa coligada domiciliada no exterior.

Ao impugnar os lançamentos, a autuada o fez conjuntamente, sustentando, em relação à primeira infração, que o art. 1º, § 2º, alínea “b”, item 4, da Lei nº 9.532/97, que considera pago o lucro auferido no exterior quando ocorrer o emprego do seu valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada domiciliada no exterior e que é a norma fundante da autuação, não ampara a pretensão fiscal, uma vez que a hipótese de disponibilização de lucros de que cogita o dispositivo como capaz de desencadear a tributação não ocorre no caso.

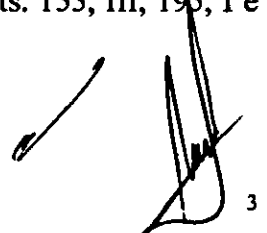
Com efeito, não houve emprego dos lucros em benefício da impugnante, porque estes permaneceram nas empresas sediadas no exterior após as operações em causa, nem, tampouco, houve aumento de capital das próprias coligada/controlada geradoras dos lucros, que permaneceu inalterado pelas operações realizadas que não passam de mera alienação de participação acionária, inexistindo disponibilização quer fática quer jurídica dos lucros.

De conseqüência, falta ao auto de infração guerreado a necessária e adequada motivação legal, o que faz o lançamento, além de improcedente, nulo; não podendo prosperar porque implica violação aos arts. 5º, II e 150, I, da Constituição Federal e ao art. 97 do Código Tributário Nacional, que consagram o princípio da legalidade estrita em matéria tributária.

Em relação à CSLL, lembra que, até o advento da MP nº 1858-6, de 29/06/1999, por falta de previsão legal, esta não incidia sobre os lucros auferidos no exterior até 01/10/1999, pelo que todo o lucro dos anos de 1997 e 1998 e do período de janeiro a setembro do ano de 1999 não pode ser adicionado ao lucro para efeito de apuração da base de cálculo da contribuição, pois é princípio constitucional básico a não retroatividade da lei para atingir fatos ocorridos antes da sua vigência.

Acrescenta que, mesmo que os fatos ocorridos fossem passíveis de tributação pela norma legal invocada, os valores devidos não seriam os consignados no lançamento, pois a fiscalização não poderia ter adicionado aos lucros auferidos no exterior o valor da reserva legal, nem ter desconsiderado os pagamentos de imposto feitos no exterior.

Quanto à segunda infração, argumenta que o § 3º do art. 1º da Lei nº 9.432/97 não se aplica ao caso, a uma, porque a empresa no exterior não é controlada e, a duas, porque os lucros foram considerados disponibilizados e alega que a vedação à dedutibilidade dos juros para efeitos da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL viola os arts. 153, III, 195, I e 146, III, “a”, da CF e os art. 43, 44 e 110 do CTN.



3

Em relação à multa, sustenta que, como sucessora, não é ela responsável, visto que o lançamento foi formalizado após a sucessão e, se devida fosse a multa, será descabida a exigência de juros sobre a mesma.

Por fim, ataca o uso da SELIC a título de juros de mora por ser uma taxa híbrida, composta de correção monetária, juros e remuneração de serviços das instituições financeiras, por ser fixada unilateralmente pelo Banco Central e por extrapolar o percentual de 1% previsto no art. 161 do CTN.

A primeira instância julgadora deu pela procedência parcial do lançamento e, como o valor exonerado ultrapassava o limite de alçada então vigente, recorreu de ofício da decisão assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica-IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa: ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA. HIPÓTESE DE DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS.

Na alienação de participação em empresa sediada no exterior há o emprego de lucros (inclusive da reserva legal) da coligada exterior, em favor da coligada no Brasil, o que configura hipótese de disponibilização.

IMPOSTO SOBRE O PATRIMÔNIO. COMPENSAÇÃO.

É passível de compensação apenas o tributo que incida sobre lucros, e não sobre o patrimônio.

MÚTUO ENTRE COLIGADAS. DESPESAS DE JUROS.

Até a edição da MP nº 1.991-15/2000, são indedutíveis os juros, pagos ou creditados, incidentes sobre o valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas coligadas ou controladas, domiciliadas no exterior, quando estas forem as beneficiárias do pagamento ou crédito. Restabelecem-se os valores glosados relativos a período posterior à edição da supracitada norma.

SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE.

A pessoa jurídica incorporadora é responsável pelos tributos devidos pela incorporada até à data da incorporação, inclusive por eventual multa de ofício e demais encargos legais.

JUROS DE MORA À TAXA SELIC.

O cálculo dos juros de mora com base na taxa SELIC têm previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2000



*Ementa: 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.*

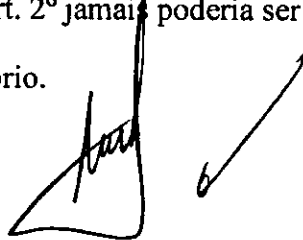
Lançamento Procedente em Parte”.

Dessa decisão recorre a contribuinte, renovando as razões expostas na impugnação às quais, em relação à primeira infração, acrescenta que o art. 2º, § 9º, da IN SRF nº 38/96, longe de dar suporte à autuação como afirma a decisão recorrida quando visto no seu todo evidencia a sua manifesta improcedência, a par de ser tal IN manifestamente ilegal, editada que foi para possibilitar a exigência de tributos no regime instituído pela Lei nº 9.249/95, enumerando, para tanto, no seu art. 2º, sem base legal, várias hipóteses de disponibilização dos lucros, inclusive aquela do § 9º, que determina a adição ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil, dos lucros ainda não tributados, no caso de alienação de participação societária em controlada ou coligada no exterior.

Lembra que apesar de acirradamente criticada, a referida IN foi aplicada pelo FISCO até o advento da Lei nº 9.332, de 10.12.1997, que introduziu legalmente o conceito de disponibilização, deixando de contemplar várias hipóteses nela previstas, em especial aquela do art. 2º, § 9º.

A par disso, o art. 15 da mencionada IN expressamente determina que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior não integram a base de cálculo da CSLL, pelo que o § 9º do seu art. 2º jamais poderia ser invocado como fundamento da exigência.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro PAULO JACINTO DO NASCIMENTO, Relator

Tendo em vista que o crédito tributário examinado monta a R\$ 981.320,89 e, portanto, não alcança o limite de alçada, hoje de R\$ 1.000.000,00, não conheço do recurso de ofício.

Por preencher os requisitos de tempestividade e de regularidade formal, conheço do recurso voluntário.

A recorrente, Companhia de Bebidas das Américas – AMBEV sucedeu por incorporação a Companhia Brasileira de Bebidas que, por sua vez, sucedera por incorporação a Companhia Cervejaria Brahma.

A sucedida Companhia Cervejaria Brahma, de 1995 a 2000, deteve a participação acionária de 51,255% no capital da empresa Jalua S/A (sediada no Uruguai) e, de 1988 a 2000, de 99,99% do capital da Companhia Cervejaria Brahma Paraguay (sediada no Paraguai).

Em 31/12/1999, a Companhia Cervejaria Brahma transferiu para a empresa Eagle Distribuidora de Bebidas S/A, como aporte de capital, 19.154.154 ações da Jalna S/A, equivalentes a 10% do capital social, pelo valor de R\$ 174.246.389,23.

Em 02/01/2000, a Companhia Cervejaria Brahma vendeu à mesma Eagle Distribuidora de Bebidas S/A, pelo preço de R\$ 336.255.128,20, 38.308.308 ações da Jolna S/A, equivalentes a 20% do capital social, para pagamento em 15/01/2008.

Em 02/09/2000, a Companhia Cervejaria Brahma vendeu à mesma compradora 40.712.153 ações da Jolna S/A, representativos de 21,2549995% do Capital Social, pelo preço de R\$ 389.038.608,50, para pagamento em 15/09/2001.

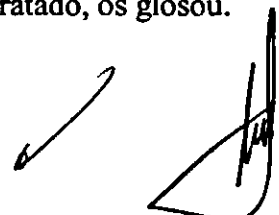
Em 11/04/2000, a Companhia Cervejaria Brahma transferiu as ações que possuía na Companhia Cervejaria Brahma Paraguay à Jolna S/A.

A Jolna S/A apresentou lucro desde o ano de 1995 até setembro de 2000 e a CCB Paraguay no ano de 1999 e até março de 2000.

Em fevereiro de 1998 a Companhia Cervejaria Brahma contratou com a Jolna S/A um mútuo de US\$ 18.060.000,00, à taxa de juros de 8,5% ao ano.

Com base no entendimento de que a transferência de ações configura hipótese de disponibilização de lucros, a fiscalização os tributou no item 1 do auto de infração e, no item 2, entendendo indedutíveis os juros pagos em razão do mútuo contratado, os glosou.

Esses fatos aos quais deve ser aplicado o direito.



Quanto à primeira infração, a questão que se coloca é saber se a alienação de participação societária em coligada/controlada no exterior, constitui hipótese de disponibilização de lucros.

O regime de tributação em bases universais foi concebido com o escopo de corrigir as desigualdades entre contribuintes semelhantes que o anterior sistema de tributação territorial gerava, não alcançando pela tributação os lucros auferidos no exterior por controladas, filiais ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Ao implementar esse objetivo, o art. 25 da Lei nº 9.249/95, contudo, veiculou norma nitidamente inconstitucional, levando à tributação montante que renda ainda não é, vez que ainda não disponibilizado à empresa situada no Brasil.

Nesse contexto, ante a grita geral da doutrina, a pretexto de regulamentar a lei, veio à luz a Instrução Normativa nº 38/96, determinando que a tributação se daria no momento da disponibilização dos lucros e prevendo hipóteses em que essa disponibilização seria tida como ocorrida e, conseqüentemente, o imposto de renda seria devido, não contempladas na Lei nº 9.249/95, dentre as quais a prevista no § 9º do art. 2º, estabelecendo que:

"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".

Induvidosamente, a IN inovou o ordenamento jurídico, dispondo de forma diferente e de maneira mais ampla de que dispunha a lei que pretendeu regulamentar, daí a sua ilegalidade.

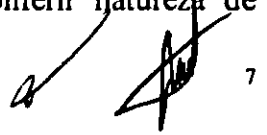
Posteriormente, a Lei nº 9.532/97 estatuiu que a tributação realmente se daria no momento da disponibilização dos lucros, repetindo, nesse ponto, a IN 38/97 e diferenciando-se da Lei nº 9.249/95. Contudo, elegeu, taxativamente, as hipóteses de disponibilização dos lucros e, dentre essas hipóteses, não contemplou a alienação de participação societária da coligada ou controlada no exterior.

Assim, é forçoso concluir que, diante da Lei nº 9.532/97, a disposição da IN 38/97 é inexigível, porquanto por aquela não encampada.

Desse modo, por falta de amparo legal descabe a exigência.

No que pertine à segunda infração, esta somente remanesce em relação aos meses de janeiro e fevereiro, período em que o § 3º do art. 1º da Lei nº 9.532/97 ainda proibia a dedutibilidade dos juros pagos ou creditados, incidentes sobre o valor equivalente aos lucros não disponibilizados pela coligada beneficiária do pagamento ao crédito, afastada que foi pela decisão recorrida em relação ao período posterior em face da alteração introduzida na norma pelo art. 35 da MP nº 1.991-15/2000, editada em 10/03/2000, a partir da qual a indedutibilidade é exclusivamente dos juros incidentes sobre o valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas domiciliadas no exterior.

A alteração introduzida no § 3º do art. 1º da Lei nº 9.532/97 pela MP 1.991-15/2000 importa no reconhecimento de que o fato de a empresa coligada mutuamente possuir lucros não disponibilizados para a mutuaría não tem o condão de conferir natureza de

 7

liberalidade à despesa relativa aos juros incorridos em razão do mútuo, já que, diferentemente da controladora, a simples coligada não tem o poder de dispor livremente sobre o destino a ser dado àqueles lucros.

Ao determinar a indedutibilidade na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro dos juros pagos à coligada, a norma atribuía a natureza de renda e/ou lucro a efetivo dispêndio e alargava a base de cálculo desses tributos, com ofensa à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional, pelo que deixo de aplicá-la.

Por tais fundamentos, deixo de apreciar as demais razões de recurso por perda de objeto e dou provimento ao recurso para julgar improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2008


PAULO JACINTO DO NASCIMENTO 

Voto Vencedor

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Redator Designado

A minha discordância se dá apenas em relação à primeira infração, qual seja, saber se a alienação de participação societária em coligada/controlada, no exterior, constitui hipótese de disponibilização de lucros, *ex vi* artigo 1º, § 2º, alínea “b”, item 4, da Lei 9.532/97 por ser forma de emprego do mesmo em favor da beneficiária. Assim, dispõe a referida Lei:

“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.

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)

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

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

b) pago o lucro, quando ocorrer:

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

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

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

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

Como o presente processo trata do ano-calendário de 2000, cabe enfatizar que o presente estudo não leva em consideração a nova sistemática adotada pelo art. 74, caput e de seu parágrafo único, da MP nº 2.158-35/2001.

Nesse passo, percebe-se que a contenda prende-se a verificar o real sentido com que determinados vocábulos (“pagamento”, “crédito”, “emprego”, “entrega” constantes da Lei nº 9.532-97 foram utilizados pelo legislador.

Mas, antes de perscrutar o real alcance do referido preceptivo legal, busquemos o contexto no qual ele se encontra inserido, pois não se pode olvidar o fato de que todo significado de uma expressão a ser interpretada parte sempre de um conjunto de suposições de base não encontrado na literalidade da mesma. É preciso, de fato, buscar o contexto, pois não há um ponto zero de partida.

Como narrado com brilhantismo pelo relator, “o regime de tributação em bases universais foi concebido com o escopo de corrigir as desigualdades entre contribuintes semelhantes que o anterior sistema de tributação territorial gerava, não alcançando pela tributação os lucros auferidos no exterior por coligadas, controladas, filiais ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.”

Nesse passo, para implementar tal regime veio a tona o art. 25 da Lei nº 9.249/95, *in verbis*:

Lei nº 9.249/95

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 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.

Isso que dizer que antes da publicação da Lei nº 9.249/95, os resultados auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil poderiam ser excluídos da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro – CSLL. O artigo 25 da Lei 9.249/95 mudou completamente esse estado de coisas, ao determinar o cômputo, na apuração do lucro real, dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por pessoa jurídica em qualquer operação praticada no exterior.

O referido preceptivo legal foi bastante específico em relação à definição do critério material da regra matriz de incidência do imposto de renda que recai sobre o lucro auferido no exterior, mas bastante vago em relação ao seu critério temporal: em que momento se considera disponibilizado.

Nesse ponto, peço vênia para abri parêntesis que reputo importante para a alusão que fiz à vaguidade do critério temporal.

A supremacia da Constituição não se confunde com qualquer pretensão de completude da ordem jurídica. Da mesma forma, se pode dizer o mesmo do CTN. Seria um absurdo tal pretensão, pois não se pode imaginar que a norma constitucional seja suficiente à determinação de todo um sistema jurídico positivo, mesmo porque ela é construído através de um texto, e todo o texto padece necessariamente do problemas causados pela ambigüidade e principalmente vaguidade dos conceitos.

É claro que a construção do conceito de Renda e Proventos tem como ponto de partida a Constituição Federal. Ignorar isso seria desconhecer que a linguagem em si mesma, em sua forma mais geral, pode ser compreendida também como um sistema de diferenças, “sem termos positivos”, o que foi muito bem percebido pelos estruturalistas franceses (Saussure) e também pelos desconstrutivistas (Derrida). Nesse sentido é que por diferença se possa iniciar um esboço inacabado de determinados conceitos com alguns contornos. É o que tenta fazer, por exemplo, o professor Alexandre de Barros Castro em seu livro “Sujeição Passiva no Imposto de Renda”, ou mesmo José Antônio Minatel em seu livro “O Conteúdo do conceito de receita” e tantos outros doutrinadores. De fato, é possível trabalhar com as diferenças, mas é uma ilusão achar que um determinado conceito estaria perfeito e acabado apenas a partir desse procedimento. Não se nega avanços usando a “lógica da diferença”, no sentido de descobrir o que tais conceitos não são. O conceito de renda não é, por exemplo, equivalente à receita e nem ao faturamento. Mas, isso é pouco.

Na verdade, o CTN foi feliz no sentido de respeitar os conceitos já referenciados na Constituição em seu arquétipo geral, ou seja através do resgate da definição de renda constante da dogmática jurídica, soube precisar corretamente o critério material. Assim, a meu ver, foi o CTN que mais contribuiu para criar o conceito de renda e não a Constituição propriamente dita, inclusive reconhecendo explicitamente, na hipótese de receita ou rendimentos oriundos do exterior, que a definição do critério temporal (momento em que se dá sua disponibilidade) deveria ficar a cargo do legislador ordinário, tais as minúcias requeridas. (Lei Complementar nº 104/01 acrescentou novo parágrafo (§ 2º) ao art. 43 do CTN).

Em síntese, o essencial é que para a definição de um conceito, não basta pensar que o mesmo esteja pronto e acabado seja na Constituição ou na dogmática jurídica, sem que a própria legislação complementar, ordinária e atos infralegais não lhe possam lidar os contornos finais.

Isso não quer dizer que a lei complementar e a legislação ordinária não podem extrapolar conceitos referenciados na constituição (o seu “núcleo duro”). Claro que podem, tome como exemplo clássico a inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 Lei nº 9.718/99, em que o STF deu como ocorrido afronta à noção de faturamento prevista no artigo 195, parágrafo 1º da Constituição.

Lei 9.249/95 e o tratamento distinto para controladas e coligadas

Da leitura do referido diploma legal se pode constatar de forma cristalina que o legislador se deixou conduzir por regramentos distintos a depender de os entes sediados no exterior serem considerados filiais, sucursais e controladas ou coligadas. É que enquanto nas primeiras o auferimento do lucro constitui patente disponibilidade jurídica de renda para a

controladora; em relação às coligadas esse raciocínio perde um pouco a sua força, embora no meu entender ainda seria razoável e bastante defensável, uma vez que em se tratando de pessoas jurídicas e não pessoas físicas, a disponibilidade jurídica é sempre prevalecente sobre a disponibilidade econômica. Aliás, como não acatar o entendimento de que a disponibilidade jurídica não estaria presente em se tratando de investimentos relevantes em controladas ou coligadas, como acontece no concreto, no qual a Lei Societária (6.404/76) reconhece a disponibilidade jurídica não somente dos lucros auferidos no exterior, mas sim de todo o Patrimônio Líquido dessas entidades através do método da equivalência patrimonial, que nada mais é do que o reconhecimento explícito da disponibilidade jurídica de créditos no balanço da controladora ou coligada no Brasil.

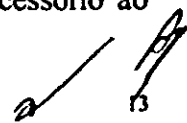
Dessa forma, a Lei nº 9.249/95 tratou de reservar ao caso particular das coligadas a expressão “lucros realizados” (art. 25, § 3º, inciso I) em detrimento da expressão “lucros auferidos” (filiais, sucursais e controladas - art. 25, § 2º, incisos I e II), para deixar marcado o critério temporal dos lucros auferidos no exterior. No primeiro caso, o critério temporal foi engatilhado para o momento em que os lucros auferidos pela coligada no exterior fossem considerados “realizados”, no momento do pagamento, crédito e outra qualquer forma de realização que termo genérico pode comportar. No caso das controladas, filiais e sucursais o critério temporal acompanha o momento em que o lucro foi considerado auferido no exterior (regra geral do critério temporal).

O papel da Lei 9.532/97 não foi o de estabelecer um novo regime de tributação totalmente dissociado da Lei nº 9.249/95, mas o de aclarar a vagueza trazida pelo termo muito genérico na figura do que seriam “lucros realizados”; bem assim privilegiar a uniformização da tributação dos lucros no exterior por esse último critério – realização dos lucros, mesmo para as controladas, apesar de a disponibilização jurídica, a meu ver, estar claramente presente. Nesse último caso, não trouxe nenhum prejuízo aos contribuintes, pois uniformizou pelo caso mais favorável a eles, terminando por deslocar o momento em que as controladas no exterior deveriam oferecer o seu lucro à tributação.

Legalidade da IN nº 38/96

Retomando o mesmo ponto do tópico anterior agora sob a ótica da IN nº 38/96. Havia asseverado que a Lei nº 9.249/95 foi bastante específica em relação à definição do critério material da regra matriz de incidência do imposto, mas bastante vaga em relação ao critério temporal. Dessa forma, abriu-se a oportunidade para que a IN nº 38/96 em um primeiro momento e o art. 1º da Lei 9.532/97, logo a seguir, introduzissem regras uniformes quanto ao momento em que os lucros no exterior se consideram auferidos pela empresa brasileira. Ora, ao diferir o momento em que os lucros passaram a ser considerados auferidos, isso no caso das controladoras, ou seja, o que seria considerado “efetiva disponibilização”, dando uma interpretação conforme a Constituição e o CTN, não pode referido ato ser acoimado de ilegal ou inconstitucional. Se a interpretação que se empresta a um conceito é conforme a Constituição, que importância tem o fato desse conteúdo estar sendo expresso através de Lei Complementar, ordinária ou mesmo de um ato infralegal, que veio apenas aclarar o que já constava de texto legal (IN nº 38-96).

Como já foi exposto, mas não custa sublinhar, o que se reserva à Constituição é sua competência para definir o critério material (auferimento do lucro), que a depender de sua natureza o critério temporal viria a reboque (aspecto temporal genérico), sendo acessório ao critério material (momento que se considera auferido o lucro).



Essa, inclusive, embora por caminhos diferentes é a conclusão a que chegou a ilustre Conselheira Sandra Faroni no Acórdão 101- 95.476, enfrentando o tema da Decadência. Embora tenha sido vencida nesse tema, de qualquer sorte, peço licença para transcrever e adotar suas razões de decidir:

(..) Entendo que a IN 38/96 não padece de inconstitucionalidade nem pode ser tida como "ilegal". Trata-se de norma de integração, que veio disciplinar a lei, numa interpretação "conforme" a Constituição.

O art. 1º e § 1º da Lei nº 9.532/97 reza que 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, considerando-se os lucros disponibilizados para a empresa no Brasil, no caso de coligadas ou controladas, pelo pagamento ou crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, conforme definido no art. 2º.

Tem-se, assim, que na vigência da Lei 9.249/95, em relação aos lucros auferidos por intermédio de coligadas e controladas, 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. Na vigência da Lei 9.532/97 o fato gerador permaneceu o mesmo, por força do disposto no seu art. 1º e § 1º.

Decadência da controlada e coligada

O caso concreto por envolver tanto uma controlada (CCB Paraguay) como uma coligada (Jalua) merece tratamento diferenciado. No meu entender os dois casos confluem para a mesma conclusão: não há ilegalidade nenhuma na IN nº 38/96. Admito a divergência em relação à situação das controladas, apenas no que tange à decadência, pois em relação à ocorrência do fato gerador seria apenas a admissão incontestada de sua antecipação em relação à interpretação feita pelo fisco. Entretanto, não vislumbro o mesmo no caso de coligadas, onde se demonstrou detalhadamente que o critério temporal não foi estabelecido nem pela IN nem pela Lei nº 9.532/97, mas tão-somente pela Lei nº 9.249/95, sob a figura de "lucros realizados".

Nesse ponto afastado a decadência em relação à coligada (Jalua), pois a disponibilização através da transferência de participação só se deu no ano 2000 e o auto de infração foi lavrado menos de cinco anos depois. Releva ressaltar que o mérito no qual se escora esse raciocínio será demonstrado subseqüentemente.

No que concerne à controlada (CCB Paraguay) também afastado a decadência, pois à época da apuração de seu lucro (1999) já se estava sob a vigência da Lei nº 9.532/97, que deslocou o momento em que as controladas no exterior deveriam oferecer o seu lucro à tributação, -momento da disponibilização dos lucros-, que só se deu também no ano 2000. Dessa forma, tornou-se inócua a discussão a respeito da legalidade ou não da IN 38/96.

Princípio da legalidade estrita e a taxatividade ou exemplificação do art. 1º da Lei nº 9.532/97

Muito tem se dito a respeito das formas de disponibilização dos lucros, previstas no art. 1º da Lei nº 9.532/97. Entre outras coisas, que a IN nº 38/96 contemplava a hipótese específica de alienação de participações societárias como hipótese de disponibilização dos lucros auferidos no exterior, bem assim que a Lei nº 9.532/97, que veio a substituir a IN nº 38/96, não mais contemplaria aquela hipótese, arrolando taxativamente as hipóteses de disponibilização, muito em função do princípio da legalidade estrita. Daí seria um passo para se extrair a ilação de que a hipótese de alienação de participação societária em controlada ou coligada no exterior não representaria entrega ou emprego de seus lucros, *ex vi* artigo 1º, § 2º, alínea “b”, item 4, da Lei nº 9.532/97.

A meu ver a questão da tipicidade fechada se conforma muito mais ao critério material da regra-matriz de incidência tributária, e em grau menor em relação ao critério temporal, mesmo assim ainda sujeito a questões epistemológicas ligadas à vagueza da linguagem, na qual também se assenta o Direito.

Em relação às formas de disponibilização nos dispositivos legais em questão, à clara evidência de que estão envolvidos termos genéricos cuja amplitude denota a intenção do legislador em propositadamente abarcar situações fenomênicas (da realidade) as mais elásticas possíveis a envolver a “entrega” ou “emprego” do lucro auferido no exterior em favor da beneficiária no Brasil: “2. entrega, a ‘qualquer título’, a representante da beneficiária” e “4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, ‘inclusive’ no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior”.(artigo 1º, § 2º, alínea “b”, itens 2 e 4, da Lei nº 9.532/97).

O digníssimo doutrinador Ricardo Mariz, um dos maiores estudiosos do Imposto de Renda no Brasil, apesar de chegar à conclusão diversa da defendida neste voto não discrepa dos pressupostos acima referidos, senão vejamos:

“Também é relevante constatar uma particularidade presente nos dois conceitos (“entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária” ou o “emprego, em favor do beneficiário”):

- a entrega pode se dar por múltiplas formas, tanto que a própria lei alude à entrega a qualquer título;

- o emprego dos lucros também pode ser dar por múltiplas formas, das quais o aumento do capital da própria controlada ou coligada, citado no dispositivo legal, é apenas uma delas.

O que ocorre é que essa lei arrola taxativamente as hipóteses de disponibilização aplicáveis aos lucros auferidos no exterior, que são apenas cinco, ou melhor, são duas – crédito e pagamento -, sendo esta última hipótese subdividida quatro hipóteses, que são o pagamento propriamente dito, inclusive em conta bancária, a remessa, a entrega e o emprego.

Não obstante a taxatividade da lei, é possível em cada uma das hipóteses de disponibilização que mais de uma situação esteja embutida.



O próprio pagamento, em sua forma direta e originária, pode vir a ser substituído pela dação de algum bem em pagamento da obrigação.

Em suma, a taxatividade das espécies de disponibilização decorre de que a lei alude a crédito ou pagamento "numerus clausus", e seria mesmo inviável ampliar os meios de liquidação (ou quase-liquidação) de obrigações além desses dois.

Não obstante, a amplitude de cada uma das hipóteses deriva do conteúdo de cada conceito exprimido, isto é, da possibilidade, inerente a cada um deles, de se manifestar por múltiplas maneiras.

É por isso mesmo que expressões como "a qualquer título" e "inclusive", encontradas nos números 2 e 4 da letra "b" do parágrafo 2º, denotam a amplitude dos conceitos que aludem.

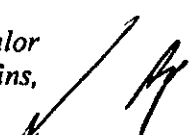
Mas isto não significa inexistência de limites, dado que cada conceito se situa dentro de contornos que são inerentes a ele em sua própria identidade, ou seja, em sua identidade jurídica de pagamento".(In: Revista Fórum de Direito RFDT, nº 22, p. 44 e 45 - grifos nossos)

Como se observa, o ilustre doutrinador da mesma forma converge para os argumentos aqui esposados, a não ser no ponto em que, contraditoriamente, declara que a norma é taxativa ao fundamento de que apenas 2(duas) são as formas de disponibilização: "crédito" e "pagamento". Ora, mas isso não se contesta, sob essa prisma de fato a norma é taxativa e não exemplificativa. Os dois conceitos são os gêneros e como tais são genéricos e abstratos o suficiente a ponto de não prescindir de suas "espécies" para melhor delimitar o seu escopo de atuação. E foi o que a Lei o fez. Criou espécies que devem prevalecer sobre o gênero: princípio da especialidade. Cabe-nos a partir daí analisar as espécies, no caso de pagamento, que são mais específicas e próximas da realidade do que os gêneros correlatos. Outrossim, estaríamos afastando a Norma se procedermos de forma diversa, abandonando a espécie que oferece algo mais do que o gênero, uma vez que à autoridade administrativa falece competência para examinar a validade das normas, competindo-lhe executar e fazer executar a lei nos termos em que editada.

Argumento análogo em processo muito similar foi enfrentado pelo ilustre Conselheiro Mário Junqueira franco Júnior, da Primeira Câmara, designado para redigir o voto vencedor, condutor do Acórdão 101.94.747, de 2005, a quem peço vênias para transcrever adotar suas razões de decidir :

"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, que insistem em produzir a falácia de que tudo deve estar minuciosamente escrito, como se a tanto o ser humano fosse capaz. Tais interpretações restritivas, que se apóiam, indevidamente, no dito princípio da legalidade estrita e da segurança jurídica, levando ambos ao extremo e deturpando seu conteúdo, apenas fazem sucumbir, como num passe de mágica, a verdadeira capacidade contributiva, e eliminam, com ares de juridicidade, um dever de contribuir, inerente ao convívio em sociedade.

Ora, 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..” No caso, ela mesma, a beneficiária, empregou o valor para liquidação de obrigação sua.

Assim, entendo que existiu disponibilização, a teor do disposto no artigo 1.º, § 2.º, “b”, item 4, da Lei 9.532/97.”

Passemos então para o próximo argumento, dado que ultrapassado está a tese dos que simplesmente apregoam que tudo tem que estar minuciosamente escrito e se não está escrito em letras garrafais no art. 1.º da Lei n.º 9.532/97 a hipótese de alienação de participações acionárias das controladas ou coligadas no exterior, como forma de disponibilização do lucro, é porque não se desejava que tais operações fossem tributadas.

Ou melhor, enfrentemos um outro argumento que está ligado a esse anterior que vem a pretexto de fornecer uma garantia ao mesmo. Dizem que logo após a Lei 9.532/97 foram editadas a Lei n.º 9.959/00 e a MP n.º 2.158-35/01, que ao tratarem da matéria, também, não trouxeram qualquer previsão a respeito. Daí extraem a ilação de que apenas as hipóteses expressamente previstas na legislação tributária poderiam servir de hipótese de incidência do IRPJ, sobre os lucros auferidos. O raciocínio não merece melhor sorte. Por primeiro, por padecer dos mesmos defeitos do argumento ao qual é ligado, pois também se limita a literalidade da Lei, não conseguindo divisar a amplitude daquele preceptivo legal que abarca perfeitamente a hipótese em questão conforme se demonstrará adiante; por segundo, se o legislador a partir de algo que se extrai de uma interpretação possível da norma vier a concretizar em uma outra norma essa hipótese, estaria, além de ser redundante, admitindo que antes da edição dessa última tal hipótese não existiria; e por último, as dispositivos novos que vieram ser incorporados posteriormente (mútuo e adiantamento de recursos por conta de venda futura), sem sombra de dúvidas, trouxeram inovações que estão longe de se achar que poderiam ser extraídas de seu regramento original. Portanto, tal argumentação é infundada.

Sujeito da ação do vocábulo “empregar”

Existe um outro argumento, que a meu ver é um pouco mais forte do que o anterior, pois pelo menos não afasta os dispositivos ou sob o pretexto de que não está na letra da Lei ou mesmo porque a lei seria incompatível com o CTN e a Constituição. O argumento tem a qualidade de encarar de frente a interpretação das várias modalidades de disponibilização constantes no art. 1.º da Lei n.º 9.532/97.

Em primeiro lugar, no caso concreto de alienação ou transferência de participações de coligadas e controladas no exterior, alega-se que o fisco desconsidera duas situações distintas como se uma só fosse: (i) o emprego pelo contribuinte do lucro da controlada a seu favor com (ii) o emprego pela controlada de seu lucro a favor do contribuinte; o que seria contraditório. Uma hipótese excluiria a outra. É que o fato gerador, dizem, seria o “emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior”. Destarte, o sujeito da ação de empregar só poderia ser a coligada no exterior. É a controlada “o sujeito da ação que tipifica o fato gerador”. De outra banda, dizem que a controlada ou coligada no exterior, contudo, não efetua qualquer ato que pudesse tipificar o fato gerador. Os atos seriam praticados pela empresa brasileira que alienou as participações acionárias, sendo ela transfere sua participação para terceiros e nem por isso poder-se-ia caracterizar ter a controladora brasileira empregado o valor dos lucros auferidos pela controlada a seu favor. Para empregar os lucros só se a

controladora os recebesse de alguma forma mediante crédito, pagamento, entrega ou remessa pela controlada, o que não seria o caso.

Argumento semelhante foi enfrentado pela ilustre Conselheira Sandra Faroni, relatora do voto vencedor, condutor do Acórdão 101-95.476, a quem peço vênia para transcrever adotar suas razões de decidir :

(...) Deve, também, ser apreciada a alegação de que a situação fática caracterizadora do fato gerador não se adequa à previsão normativa, que pressupõe o emprego dos lucros, auferidos no exterior, em favor de um beneficiário. Argumenta a Recorrente que o emprego só se pode dar por parte de quem aufere o lucro (a empresa estrangeira), fazendo uso do valor respectivo para satisfazer necessidade ou conveniência do sócio, como sucedâneo da efetiva distribuição do lucro.

No voto condutor do Acórdão 101-95.302/95 assim me manifestei sobre a questão:

“A Recorrente centra sua defesa em afirmar não ter ocorrido a subsunção do fato à norma, dizendo que o fato alcançado pela norma é o “emprego do lucro pela controlada estrangeira em benefício do controlador nacional” e que, nesse caso, tal não teria ocorrido, eis que a própria Recorrente transferiu sua participação societária na Itaúsa Portugal para uma terceira pessoa. Pondera que a ocorrência do fato gerador, conforme descrito na norma, exigiria que a ação fosse praticada pela controlada, e não pela controladora.

Equivoca-se a Recorrente. A norma tributária em questão trata da tributação, pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, dos rendimentos auferidos no exterior. É que, antes da publicação da Lei nº 9.249/95, os resultados auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil poderiam ser excluídos da apuração da base de cálculo do imposto de renda e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro – CSLL. O artigo 25 da Lei 9.249/95 alterou essa situação, ao determinar o cômputo, na apuração do lucro real, dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por pessoa jurídica em qualquer operação praticada no exterior. O art. 1º da Lei 9.532/97 introduziu regra quanto ao momento em que os lucros no exterior se consideram auferidos pela empresa brasileira.

Portanto, a obrigação tributária, surge com o auferimento do lucro, e a norma invocada pela Recorrente para sustentar não ter ocorrido o fato gerador cuida apenas de estabelecer presunção quanto ao momento de sua ocorrência.

Assim, muito feliz a decisão de primeira instância ao se valer de lição de Paulo de Barros Carvalho e argumentar que: (a) “O verbo núcleo do Imposto de Renda não é “empregar”, mas sim “auferir”; (b) “O agente que pratica o verbo, ou seja, o núcleo do aspecto material, não é outro senão o contribuinte (no caso, o controlador). Não é um terceiro (a controlada), portanto”; e, (c) “os dispositivos que compõem o artigo 1º da Lei nº 9.532/97 definem o aspecto temporal, ou melhor, excepcionam o aspecto temporal geral do imposto de renda, que é o próprio momento de aquisição de renda, do aumento de patrimônio.”

O que a Primeira Câmara decidiu escorado no brilhante voto da ilustre Conselheira Sandra Faroni e do julgador da 1ª instância, Dr. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, atual membro desta Terceira Câmara, é que o sujeito do verbo núcleo do aspecto material da hipótese de incidência de um imposto é o contribuinte, jamais podendo ser outro.

No indigitado Acórdão da DRJ São Paulo nº 5.538, de 25/06/2004, o ilustre relator arremata o seu voto com a seguinte conclusão, que muita se aproveita à situação ora em julgamento:

Pois bem, a disponibilização ou emprego pela controlada (que não se caracteriza como sujeito passivo nem numa nem noutra qualificação de sujeição passiva) é o marco temporal excepcional do regramento geral que fixa o momento da conduta do contribuinte de auferir os rendimentos no exterior. Uma vez configurada a transferência das quotas da controlada não há mais que se cogitar da regra excepcional, pois o direito não regula condutas impossíveis. Se houve transferência da participação, inviabiliza-se a exceção. Vale a norma geral, portanto: o instante do aumento do patrimônio, o momento em que foram “os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas... (artigo 1º, Lei 9.532/97)”, que se identifica com a data em que houve a transferência da participação. Por todo o exposto, deve ser mantida a autuação na sua integralidade.

O que se tem para acrescentar ao lúcido arremate do relator do Acórdão supramencionado além de tudo que foi anteriormente mencionado, é que a alienação de participação societária no exterior em coligadas e controladas é uma transação complexa envolvendo vários atos, dentre os quais a baixa, no ativo da empresa, dos direitos de participação em determinada sociedade; o recebimento seja por que modalidade for de pagamento venda das ações, sendo que o lucro auferido através da coligada ou controlada obviamente já se encontra refletido no Patrimônio Líquido da Investidora por afetar o seu lucro líquido, com reflexo lógico na valorização das ações tanto de uma como de outra. Assim, como é certo que a disponibilização de que trata a norma é o uso dos lucros auferidos no exterior, para quaisquer fins, e isso implica uma utilização tanto direta como indireta dos mesmos, é obvio que no caso concreto a investidora dispôs em seu favor dos lucros que auferiu através da coligada no exterior, a teor do disposto no artigo 1º, § 2º, “b”, item 4, da Lei 9.532/97.

Em relação à análise lógica ou estrutural da proposição que contém a expressão “*emprego do valor, em favor da beneficiária ...*” (artigo 1º, § 2º, “b”, item 4, da Lei 9.532/97), tenho ainda algumas considerações a fazer:

- Na linha do voto da Sandra Faroni, ratifico que o art 43 do CTN exige que o IR tribute, em última análise, a aquisição de rendas e proventos de qualquer natureza, independentemente do verbo escolhido pelo legislador ordinário para compor a hipótese de incidência. Nesse caso uma interpretação sistemática se faz mister;

- Em uma análise gramatical se verifica que o verbo utilizado – “*emprego do valor ...*” não comporta a alegada forma gramática ativa, por se tratar nitidamente de um verbo impessoal com sujeito indeterminado. É que a frase pode ser reescrita da seguinte forma “onde **houver** um emprego do valor, em favor da beneficiária”. Perceba-se que a utilização do verbo impessoal **haver**, sem modificação qualquer no sentido da frase, rechaça a alegada “atividade na forma gramatical”, ou seja, a existência de um sujeito que deve praticar a ação. Forte no

poliglota e filósofo Tcheco Vilém Flusser em sua obra-prima *Lingua e Realidade* (Editora AnnaBlume, 3ª Ed., pg. 99) analisando estrutura gramatical similar ponderou que “a situação é a de um fluxo entre dois polos subordinados a um centro invisível, aquilo que há.” (Editora AnnaBlume, 3ª Ed., pg. 99) – um polo seria o próprio “emprego” e o outro seria “em favor da beneficiária”. O sujeito, conforme ponderou o filósofo, estaria invisível, ou por outras palavras, o sujeito seria impessoal ou indeterminado, conforme se tinha colocado;

- por fim, mesmo que não fosse o caso do que se colocou no item anterior, o que se admite apenas para argumentar, não importaria, a meu ver, se o sujeito da ação que produziu o referido benefício foi a empresa no Brasil ou sua coligada ou controlada, pois se estaria dando relevância a um aspecto gramatical que desempenha um papel meramente secundário na teleologia da norma. O relevante na questão é se houve um emprego do lucro em favor da beneficiária. Esse é o aspecto primário que merece a nossa atenção. Apenas esse.

CSLL

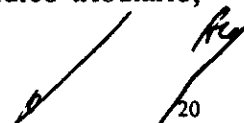
Quanto à CSLL, por falta de previsão legal o lançamento não pode prosperar em relação aos lucros auferidos no exterior até setembro de 1999 (inclusive), seja para controlada ou para coligada.

Até a edição da MP nº 1.858-6, de 29/06/1999, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior não integravam a base de cálculo da CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/88, esse sendo, inclusive, o teor do art. 15 da IN SRF nº 38/96. A tributação universal revista para o IRPJ ainda não tinha sido consagrada para a CSLL.

Aqueles que aplicam indistintamente o conceito de “fato gerador” sem se aperceber que nele estão contidos 3(três) critérios distintos (material, espacial e temporal) que disparariam a “regra-matriz de incidência” identificam “fato gerador” ao critério temporal, quiçá premido pelo fato de o critério material no mais das vezes acompanhar o critério temporal. Dessa forma, como a Lei 9.532/97, introduziu regras uniformes quanto ao critério temporal – o momento de sua disponibilização (crédito ou pagamento), não divisam qualquer tipo de agressão ao princípio da irretroatividade da lei quando o “fato gerador” acontece, como foi o caso, a partir de 01/10/99, independentemente de estar colhendo fatos relacionados à geração do lucro anteriores à vigência da referida MP.

Discordo veementemente de tal raciocínio. Nesse caso, a distinção fornecida pela regra-matriz de incidência, tão brilhantemente estudada pelo Prof. Paulo de Barros Carvalho, traz luzes à essa questão.

É necessário, primeiro, separar o critério material (auferir lucros no exterior) do critério temporal (momento que se considera creditado ou pago). Depois perceber que o critério quantitativo (apuração da base de cálculo e aplicação de alíquota) que está no conseqüente da regra matriz de incidência, nada mais faz do que reafirmar o critério material (auferir renda). Dessa forma, quando o critério material, o mais importante de todos, é acionado no momento que se forma a relação jurídico-tributária (critério pessoal e critério quantitativo), em nome da segurança jurídica e de se fazer valer em sua plenitude o princípio da irretroatividade da lei, é necessário que a nova lei colha, para a formação de sua base de cálculo, apenas fatos ocorridos após 90 dias à sua edição. Isso significa respeitar não somente o critério temporal, mas também o critério material quando o mesmo é acionado no momento da formação jurídico tributário, que acontece, diga-se de passagem, após a instalação da nova Lei.


20

Esse entendimento, inclusive, foi respeitado para o IRPJ quando da inauguração do regime de tributação universal (Lei nº 9.249/95), na forma de ato infralegal (IN nº 38/96) que regulamentou a referida Lei, senão vejamos:

Art. 16 As disposições dessa Instrução Normativa não se aplicam em relação aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos antes de 1º de janeiro de 1996, ainda que posteriormente disponibilizados.

Dessa forma, em relação à CSLL, dou provimento para não considerar na base de cálculo da mesma os lucros auferidos no exterior até setembro de 1999(inclusive), mesmo que eles tenham sido disponibilizados após essa data.

Dos impostos pagos no exterior

Em relação ao aproveitamento dos impostos pagos no exterior, nego provimento ao recurso. Para fundamentar minha decisão, peço vênua para servir-me de partes literais do voto da decisão de piso por não vislumbrar qualquer reparo a ser feito:

(...)

Dos impostos pagos no exterior

91. Quanto à compensação dos impostos pagos no exterior, há que se observar o disposto no artigo 13, e §§, da IN SRF nº 38/96 (artigo 14 da IN SRF nº 213/2002), in verbis:

“Art. 13. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, bem como o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser o mesmo de competência de unidade da federação do país de origem

(...)”.

92. Em se tratando de tributo calculado sobre o patrimônio, e não sobre os lucros, correto o procedimento da fiscalização.

Conclusão

93. Por todo o exposto, há que se manter integralmente a tributação

Multa na Sucessora - responsabilidade

Embora não concorde com os argumentos utilizados pela primeira instância para manter multa de ofício contra empresa sucessora chego à mesma conclusão, por outros motivos, senão vejamos.

A atuada, na qualidade de sucessora em virtude da incorporação, é responsável tributária pelos tributos devidos pela incorporada, na forma do art. 132 do CTN, cujo *caput* informa o seguinte:

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Este dispositivo, ao estabelecer a responsabilidade tributária da pessoa jurídica sucessora por dívidas tributárias da empresa sucedida, nos casos de fusão, transformação, incorporação ou cisão, refere-se somente a tributos, a incluir além do valor principal somente os juros de mora.

Releva salientar, outrossim, que a interpretação sistemática normalmente levada a cabo para os defensores da inclusão das penalidades não pode ser construída cotejando-se simplesmente os arts. 129 e 132 do CTN, pois o primeiro apenas principia a seção correspondente à responsabilidade dos sucessores. Trata-se de dispositivo dotado de generalidade e de evidente obviedade, que somente ressalta que “as normas sobre sucessão por ele postas são aplicáveis a obrigações tributárias surgidas até a data do evento que implica a sucessão”, de modo que os dispositivos que lhe seguem é que tratarão especificamente de cada uma das situações que envolvam a matéria atinente à sucessão.

Assim, a regra geral é normalmente a não inclusão das penalidades nesses casos, a não ser que o lançamento seja anterior à sucessão (1); a ação fiscal que nele culminou tenha se iniciado antes do evento sucessório (2); o lançamento seja posterior ao evento sucessório, mas se comprove que não houve mudança de controle acionário ou que a incorporada e a incorporadora mantiveram algum tipo de relação de interdependência (3); ou esteja presente a fraude e o conluio, com o intuito de eximir a empresa sucedida das penalidades via transferência de suas responsabilidades para a sucessora (4).

Entretanto, o caso que se cuida comporta hipótese diversa da regra geral (3). Trata-se de responsabilização da sucessora por penalidades, pois *in casu*, a empresa sucessora e a empresa sucedida, pertenciam ao mesmo grupo econômico e/ou mantinham relação de interdependência.

Dessa forma, a interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator - sob pena deitar por terra as normas gerais insculpidas nos artigos 129 e 136, também do CTN -, não pode ser feita isoladamente, de sorte a afastar a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, quando é de conhecimento que as sociedades, sucessora e sucedida, sempre estiveram sob controle comum e/ou mantinham algum grau de interdependência, elidindo assim, o princípio da personalização da pena, uma vez que incorporada e incorporadora se confundem.

Essa é inclusive a atual jurisprudência da CSRF, conforme ementa extraída do Acórdão nº CSRF/02-02.623, de 23 de abril de 2007.

:

"NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES SOB CONTROLE COMUM – SUCESSÃO – CARACTERIZAÇÃO – A interpretação do artigo 132 do CTN, moldada no conceito de que a pena não deve passar da pessoa de seu infrator, não pode ser feita isoladamente, de sorte a afastar a responsabilidade do sucessor pelas infrações anteriormente cometidas pelas sociedades incorporadas, quando provado nos autos do processo que as sociedades, incorporadora e incorporadas, sempre estiveram sob controle comum."

Portanto, mantenho a multa de ofício na sucessora.

Juros sobre multa de ofício

Em relação a esse item, no caso específico de fatos geradores ocorridos após 31/12/1994, como é o caso, procede a alegação da recorrente no sentido de ser indevida a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício .

É que os diplomas legais, tais como a Lei nº 8.981/95, 9.430/96, regulam a incidência de acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 01 de janeiro de 1995 e 1997, respectivamente, e não alcançam, portanto, a multa por lançamento de ofício, uma vez que ela não decorre do tributo, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo. Entendimento contrário implicaria concluir que sobre a multa de ofício incide a multa de mora.

Ante todo o exposto, rejeito a preliminar de decadência e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: a) afasto as exigências de IRPJ e CSLL relativas à glosa das despesas com juros; nos termos do voto do relator originário; b) mantenho as exigências relativas à falta de adição ao lucro líquido dos lucros auferidos no exterior, com a exclusão tão-somente da exigência de CSLL decorrente dos lucros auferidos até setembro de 1999 (inclusive); c) afasto a incidência de juros sobre a multa de ofício; d) mantenho a exigência da multa de ofício na incorporadora; e e) rejeito pleito de dedução do imposto pago no exterior.

Sala das Sessões, em 16 de abril de 2008


ANTONIO BEZERRA NETO