



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

Processo nº 16327 001478/2005-27
Recurso nº 155 036 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1103-00.193 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de maio de 2010
Matéria IRPJ e CSLL
Recorrentes 5ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP e CRBS S/A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa: LUCROS NO EXTERIOR. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. A alienação de participação societária não caracteriza disponibilização de lucros por coligada ou controlada no exterior.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000

Ementa: EMISSÃO DE *FIXED RATE NOTES* COM NATUREZA DE MÚTUO. A emissão de FRN (*Fixed Rate Notes*) adquiridas integralmente por uma única pessoa jurídica, ligada à emitente, tem natureza de mútuo.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

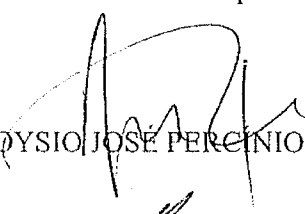
Ano-calendário: 2000

Ementa: JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A Lei 9.430/96 não prevê a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. O art. 161, § 1º, que se subordina ao *caput*, prevê supletivamente a aplicabilidade de juros de mora à taxa de 1% ao mês. O art. 161, *caput*, do CTN prevê a incidência de juros de mora antes de imposição das penalidades cabíveis. Sobre a multa de ofício são inaplicáveis juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a exclusão das parcelas relativas a: (i) lucros disponibilizados (inclusive reserva legal) em razão de alienação de participação societária, por maioria de votos, vencido o Conselheiro Mário Sérgio Fernandes Barroso, e a (ii) juros de mora sobre a multa de ofício, também por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva

(Relator) e Mário Sérgio Fernandes Barroso Mantida a tributação da parcela vinculada à glosa de despesa de juros referentes a emissão de Fixed Rate Notes (FRN), pelo voto de qualidade. Vencidos os Conselheiros Gervásio Nicolau Recktenvald, Eric Moraes de Castro e Hugo Correia Sotero. O Conselheiro Marcos Shigueo Takata foi designado para redigir o voto vencedor, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA - Presidente e Relator



MARCOS SHIGUEO TAKATA – Redator Designado

EDITADO EM: 10 NOV 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aloysio José Percínio da Silva (Presidente e Relator), Hugo Correia Sotero, Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, Gervásio Nicolau Recktenvald, Eric Moraes de Castro e Silva.

Relatório

O processo trata de recursos de ofício e voluntário contra acórdão da e. 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo I-SP, relativo a exigência de crédito tributário de IRPJ e, como tributação reflexa, de CSLL, formalizada mediante os autos de infração que constituem as fls. 176 e 183, respectivamente, com imposição de multa de ofício de 75% prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/96.

O contexto do lançamento, referente ao ano-calendário 2000, foi detalhadamente descrito no termo de verificação fiscal (TVF – fls. 193).

Para relato das infrações indicadas e razões de impugnação (fls. 219), adoto o resumo contido no acórdão reconido, em razão da sua clareza e objetividade, nos seguintes termos:

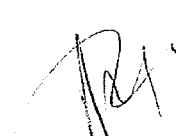
“A contribuinte foi autuada (IRPJ e CSLL) por não ter oferecido à tributação os lucros (e a reserva legal) auferidos por sua coligada Jalua no exterior, por ocasião da transferência de suas ações da Jalua para a empresa Eagle Distribuidora de Bebidas S/A, infringindo o disposto no item 4, alínea b, §2º, artigo 1º, da Lei nº 9.532/97.

Também teve glosadas, com base no §3º do artigo 1º da Lei nº 9.532/97, alterado pelo artigo 3º da Lei nº 9.959/2000, e pelo artigo 35 da MP nº 1.991-15/2000, despesas de juros pagos/creditados à Jalua (janeiro a março de 2000, fl. 199), relativos à emissão de Fixed Rate Notes (essa operação foi descaracterizada como tal e considerada como empréstimos contraídos), indedutíveis no entender da fiscalização, uma vez que no balanço da Jalua consta a existência de lucros não disponibilizados para a impugnante no Brasil.

A fiscalização considerou, ainda, que os impostos pagos pela Jalua no Uruguai, não eram compensáveis com o imposto de renda devido pela contribuinte no Brasil.

Com relação à primeira infração, a contribuinte alega que:

- Inexiste base legal para a autuação, pois é inaplicável ao caso o disposto no artigo 1º, §2º, alínea “b”, item 4, da Lei nº 9.532/97;
- Com relação à CSLL, somente os lucros apurados no exterior a partir de 01/10/99, data em que a MP nº 1.858-6/99 passou a produzir efeitos, devem, quando disponibilizados para a empresa nacional, ser adicionados ao lucro para efeito de apuração da base de cálculo da contribuição;
- Não poderia a fiscalização ter adicionado aos lucros auferidos pela Jalua no exterior o valor da reserva legal, que não é passível de distribuição;
- A fiscalização não poderia ter desconsiderado os pagamentos feitos pela Jalua a título de imposto no exterior, pois não há óbice algum a que tal valor seja compensado com o imposto de renda devido no Brasil, conforme expressamente autoriza o artigo 14 da IN SRF nº 213/2002.



Com relação à segunda infração, alega que:

- A Jalua S/A não era controlada pela impugnante, mas sua coligada;
- Houve disponibilização dos lucros por força do presente Auto de Infração;
- A impugnante não firmou contrato de empréstimo com sua coligada;
- Inconstitucionalidade do §3º do artigo 1º da Lei nº 9.532/97

Por fim:

- Contesta a exigência de juros sobre multa e a aplicação da taxa SELIC no cômputo dos juros de mora;

- Requer que todas as intimações relativas ao presente feito sejam dirigidas ao advogado indicado no impresso ”

O órgão de primeira instância julgou o lançamento procedente em parte, assim resumindo a sua decisão (fls. 298):

“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.

MUTUO 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 empresa 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 de supracitada norma

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

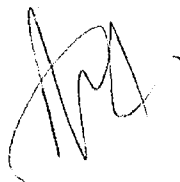
Ementa: CSLL. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal.”

A Turma manteve integralmente a tributação sobre os lucros no exterior e determinou o restabelecimento das despesas de juros relativas a março de 2000 (R\$ 5 868.015,83), submetendo a parcela do crédito tributário excluído a recurso de ofício.

Cientificada da decisão em 11/09/2006 (fls. 320), a autuada interpôs recurso voluntário no dia 10 do mês seguinte (fls. 326), renovando as razões de contestação expostas na impugnação.

É o relatório.



Voto Vencido

Conselheiro ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

Os recursos reúnem os requisitos de admissibilidade, devem, portanto, ser conhecidos e julgados.

Inicialmente, entende-se que este Conselho, na condição de órgão integrante da estrutura administrativa da União, não detém competência para enfrentar arguições de inconstitucionalidade de atos legais, segundo a Súmula CARF nº 2, com o seguinte enunciado:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

A recorrente requereu realização de diligência e o envio de intimações ao endereço do seu advogado

A diligência é dispensável, tendo em vista que os autos contêm todos os elementos necessários à formação da convicção do julgador, como se perceberá com o desenvolvimento deste voto.

As intimações no âmbito do processo administrativo tributário da União estão reguladas pelo Decreto 70.235/72, devendo ser realizadas com observância das normas estipuladas pelo art. 23 do referido ato.

Conforme relatado, o lançamento decorreu de (i) falta de oferecimento à tributação de lucros disponibilizados (inclusive reserva legal), em razão da alienação de participação societária da recorrente na coligada Jalua S/A, sediada no Uruguai, para Eagle Distribuidora de Bebidas S/A (domiciliada no Brasil) e de (ii) glosa de despesa de juros relativos a emissão de Fixed Rate Notes (FRN), operação considerada pela fiscalização como mútuo.

Ambas as infrações foram contestadas no recurso voluntário.

Lucros disponibilizados

Não identifico na alienação de participação societária de coligada ou controlada no exterior “emprego do valor, em favor da beneficiária” para fins da incidência tributária sob o regime de tributação instituído pela Lei 9.249/95, com as alterações introduzidas pela Lei 9.532/97, anteriormente à vigência do art. 74 da MP 2.158-35/2001.

Chamo atenção para o comando do art. 1º (§ 2º, alínea “b”, item 4) da Lei nº 9.532/1997, tido por fundamento para o lançamento ora discutido, contendo determinação no sentido de considerar pago o lucro quando ocorrer “o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior”.

O referido artigo assim dispõe:

“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.

§ 3º

(...)"

A redação do dispositivo revela o pressuposto de existência de ato da sociedade estrangeira para que se possa considerar disponibilizado o lucro. Afinal, quem pode deliberar o emprego do valor em favor da beneficiária? Parece-me que tão-somente a sociedade estrangeira poderia fazê-lo, nunca a controladora (coligada) no Brasil.

A própria hipótese prevista no dispositivo legal, dada como situação equiparada à de emprego de lucros em favor da beneficiária, de "aumento de capital da controlada ou coligada", também pressupõe ato prévio no sentido de pôr o lucro à disposição da pessoa jurídica no Brasil.

Com efeito, todas as hipóteses listadas nos itens "a" e "b", do § 2º, acima transcrito, pressupõem prévia decisão da empresa no exterior no sentido de pôr os lucros apurados à disposição da beneficiária brasileira, além do que, na ocorrência de qualquer uma delas (hipóteses), dá-se efetiva disponibilidade dos lucros à pessoa jurídica no Brasil.

No exame do tema, tenho em mente a definição do fato gerador do imposto de renda como aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, dada pelo art. 43 do CTN.



7

Observe-se que o art. 1º da Lei 9.532/97 também utiliza o conceito de disponibilidade, neste caso, para definir o momento da incidência do IRPJ sobre os lucros originários de exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas.

Disponibilidade é a qualidade ou estado daquilo que é ou está disponível

De Plácido e Silva¹ assim define o vocábulo “disponível”:

“Na linguagem jurídica, *disponível*, de dispor (latim *disponere*), quer exprimir tudo de que se possa dispor livremente

E, a rigor da técnica jurídica, quer então significar toda espécie de bens que possam ser negociados ou alienados, porque se encontram livres e desembaraçados e porque pode o alienante dispor deles a seu bel-prazer, visto ter capacidade jurídica e estar na livre administração dos mesmos bens.” (destaques em itálico constam do original)

Mary Elbe Queiroz², ex-integrante deste Conselho, fornece-nos interessante conceito de disponibilidade ao examinar o termo no sentido como se encontra empregado no art. 43 do CTN:

“O melhor significado para disponibilidade é de liberdade necessária à normalidade dos negócios, caracterizando-se como situação que possibilita ao titular poder dar destinação livre e imediata à renda ou provento percebido, não alcançando a disponibilidade apenas potencial” (destaquei)

A lição da conceituada tributarista autoriza a classificação dos lucros pendentes de deliberação como caso típico de “disponibilidade apenas potencial” de lucros, no regime legal pesquisado. Em tais situações, de potencial disponibilidade, não incide a tributação.

O poder para dar livre e imediata destinação se propaga sobre a participação societária, da qual se é titular, mas não sobre os lucros apurados por terceiros, cuja destinação depende de deliberação formal por parte desses terceiros, nos termos dos art. 132, II, e 192 da Lei Societária – Lei 6.404/76.

Tal interpretação coincide com o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE nº 172058-1/SC, versando sobre o art. 35 da Lei 7.713/88, um caso bem semelhante ao ora examinado nestes autos

Do voto do relator, Ministro Marco Aurélio, extraio os seguintes trechos, em face da sua relevância para a compreensão do tema analisado:

“Os lucros apurados em balanço de pessoa jurídica integram o patrimônio desta e não dos sócios, já que estes, considerados isoladamente, deles não dispõem, quer sob o ângulo econômico, quer, até mesmo, sob o jurídico.

Ainda no Caderno de pesquisas, encontramos enfoque de Gustavo Miguez de Mello. Após ressaltar que a disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza constitui elemento essencial do fato gerador do imposto de renda previsto na lei complementar – Código Tributário Nacional, artigo 43 – transcreveu lição de Bulhões Pedreira, consoante a qual “disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor. A disponibilidade é virtual

¹ “Vocabulário Jurídico”, Rio de Janeiro, Forense, 2001, 18ª edição, pág. 280.

² “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”, São Paulo, Manole, 2004, pág. 72

quando já ocorreram todas as condições necessárias para que se torne efetiva" (página 183). No caso, sem a deliberação da assembléia competente, não se pode cogitar da disponibilidade, sequer virtual, dos lucros apurados em balanço". (destaquei)

Devo admitir a aparência de disponibilidade dos lucros no caso examinado, foi essa a minha impressão quando do contado inicial com o assunto. Todavia, para o seu correto entendimento, deve-se ir além das aparências, para descobrimento da sua essência, da diferença entre parecer e ser.

Na verdade, em que pese a aparência, a alienação de participação societária não constitui, na sua essência, caso de disponibilidade de lucros, ao menos no âmbito do Direito Tributário pátrio.

Conforme expus no início deste voto, não identifico na alienação de participação societária de coligada ou controlada no exterior "emprego do valor, em favor da beneficiária" para fins da incidência tributária sob o regime de tributação instituído pela Lei 9.249/95, com as alterações introduzidas pela Lei 9.532/97, anteriormente à vigência do art. 74 da MP 2.158-35/2001.

Nesse particular, chamo atenção para o entendimento da Administração Tributária contido no próprio art. 2º da IN SRF 38/96, que a meu ver, coincide com o meu, acima exposto.

Observe-se que a hipótese de "emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior" se encontra inserida no § 2º, II, "d", do referido art. 2º da IN SRF 38/96.

Entretanto, por outro lado, a hipótese de alienação de participação societária em controlada ou coligada está contemplada em item diverso, no § 9º do mesmo artigo.

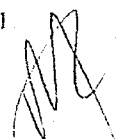
Ora, se a hipótese de alienação estivesse entendida pelo Fisco como "emprego de valor em favor da beneficiária, em qualquer praça ..." (§ 2º, II, "d", do art. 2º), seria desnecessária a sua inclusão em item específico (§ 9º do art. 2º).

Assim, parece-me sensato concluir que, também para a Administração Tributária, a alienação de participação societária nunca foi interpretada como emprego de valor em favor da beneficiária, uma vez que foi inserida em item específico na IN 38/96, diverso daquele que tratou do emprego de valor.

Para Alberto Xavier³, a Lei 9.532/97, reconhecendo incompatibilidades com o art. 43 do CTN, não acolheu algumas das hipóteses de equiparação a disponibilização de lucros relacionadas na IN 38/96. Entre tais hipóteses, citou a "alienação da participação societária em controlada ou coligada no exterior (art. 2º, § 9º, da Instrução Normativa nº 38/96)."

Também penso como Alberto Xavier acerca da ausência de menção expressa da hipótese de alienação de participação societária na Lei 9.532/97.

³ "Direito Tributário Internacional do Brasil", Rio de Janeiro, Forense, 2002, 5ª edição, pág. 370/371.



Não se cogitou de simulação no lançamento tributário contestado, daí porque considero descartado eventual exame acerca da aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela LC 104/2001, que atribuiu à autoridade administrativa poderes para “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Não se discute nesse caso a utilização pelo contribuinte de meio ilícito com o fim de se esquivar do pagamento do imposto. Enfim, não se considera a possibilidade de dolo, fraude ou simulação.

Procura-se identificar apenas se a alienação de participação societária deve ser classificada como caso de lucro disponibilizado por controlada ou coligada no exterior, segundo previsão do art. 1º da Lei 9.532/97, mais especificamente no seu § 2º, “b”, 4, que trata do “emprego do valor” em favor da coligada ou controlada no Brasil.

Afastada a hipótese de caracterização de simulação, parece-me que o entendimento que a fiscalização vem adotando nos casos de alienação de participação societária, como hipótese de disponibilização de lucros, assemelha-se à denominada interpretação econômica do Direito Tributário, segundo a qual deve ser pesquisado o significado econômico da lei tributária, como interpretação derivada do método teleológico, de aplicação amplamente censurada pela doutrina.

Luciano Amaro⁴, ao comentar a interpretação econômica, assim orienta:

“A interpretação do art. 109 do Código Tributário Nacional não se pode fazer contra a própria letra do dispositivo e com sacrifício do princípio da legalidade, do princípio da segurança e certeza do direito aplicável, e, ainda, em contradição com os preceitos do próprio código, que proclamam (como desdobramentos daqueles princípios) a vedação da tributação e da isenção por analogia. Ora, tributar a situação “b”, a pretexto de que ela revela a mesma capacidade contributiva de “a”, é tributar por analogia, o que é expressamente proibido pelo art. 108, § 1º, do Código Tributário Nacional. Se o legislador quiser atingir ambas as situações, repita-se, basta fazê-lo de modo expresse”

O entendimento da fiscalização procura fazer a tributação alcançar a realização econômico-financeira da avaliação de investimento pelo método da equivalência patrimonial, equiparando-a a disponibilização de lucros.

Devo destacar que não rejeito a afirmação de que a participação societária alienada tenha sofrido influência dos lucros apurados pela coligada no exterior, no sentido de torná-la mais atraente em razão de expectativa de distribuição futura, provavelmente elevando o seu valor de mercado.

Muito pelo contrário, ratifico a afirmação, assim como igualmente concordo que o efeito da apuração dos lucros pela coligada no exterior se projeta sobre o patrimônio da empresa no Brasil, pela via do seu reconhecimento contábil segundo o método da equivalência patrimonial, valorizando o investimento.

Todavia, no regime instituído pela Lei 9.249/95, o resultado da equivalência patrimonial continua fora do alcance da tributação, conforme expressamente ressalvado pelo § 6º do art. 25, assim dispondo:

⁴ “Direito Tributário Brasileiro”, São Paulo, Saraiva, 2006, 12ª edição, pág. 229

“§ 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”

O que se tributa é o lucro, quando disponibilizado, não o resultado da equivalência patrimonial ou a sua realização econômico-financeira.

Na alienação de participação societária, seria cabível apenas eventual incidência tributária sobre ganhos de capital, integrante do resultado tributável do período. Nesse caso, também é inegável que o alienante seria beneficiado pela valorização do investimento na pessoa jurídica situada no exterior (em razão da apuração de lucro), reduzindo o eventual ganho a ser obtido.

Entretanto, insisto, a lei não prevê incidência tributária sobre esse “benefício”, decorrente do método de avaliação de investimento pela equivalência patrimonial.

A hipótese descrita no parágrafo anterior também ocorre no caso de coligação ou controle societário entre empresas no Brasil, igualmente sem qualquer incidência tributária que não seja a do ganho de capital.

Ademais, deve-se atentar para um detalhe fundamental. No caso de deliberação pela distribuição, a adquirente da participação societária é que auferirá os lucros, incluindo-os entre os seus ingressos de recursos tributáveis, e não a alienante, eis que não mais será titular das ações no momento em que os lucros forem postos à disposição, com o advento de qualquer uma das hipóteses previstas no art. 1º da Lei 9.532/97.

Existe também uma corrente que defende que o controle acionário proporciona a decisão de deliberação dos lucros à sociedade brasileira (controladora), por via indireta.

Embora seja verdadeira a afirmação, penso que, mesmo assim, a transferência dos lucros nos termos previstos no referido dispositivo legal, como disponibilização, só ocorre com o ato jurídico formal de deliberação pela destinação, tendo em vista as personalidades jurídicas distintas e autônomas das empresas envolvidas, a que apura lucros e a que os recebe.

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 lucros e que teriam deliberado pela utilização dos seus respectivos lucros para absorção de prejuízos, mas em momentos distintos, uma delas antes e a 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.

No exemplo, a alienação anterior à absorção de prejuízos seria tributada, enquanto, de modo diverso, aquela realizada posteriormente estaria livre de tributação.



Não me parece apropriado prestigiar interpretação que conduz a tal resultado, o que vem revelar que a alienação de ações não pode ser tomada como hipótese de disponibilização de lucros.

Em suma, a alienação de participação societária de coligada ou controlada no exterior não caracteriza “emprego do valor, em favor da beneficiária” para fins da incidência tributária prevista no art. 1º da Lei 9.532/97. Os lucros apurados pelas pessoas jurídicas no exterior permanecem no seu patrimônio enquanto inexistir deliberação que os transfira aos sócios no Brasil.

Com efeito, antes da deliberação, existe apenas disponibilidade potencial, os sócios detêm unicamente uma expectativa de direito sobre aqueles lucros, os quais não se transferem para o patrimônio da sociedade controladora (ou coligada) no Brasil enquanto não praticados os atos jurídicos necessários pela controlada (coligada) no exterior.

Penso que tal entendimento não contraria a disciplina legal introduzida pela Lei 9.249/95, com as alterações da Lei 9.532/97, anteriormente à vigência do art. 74 da MP 2.158-35/2001. Bem ao contrário, no meu modo de ver, a ela se acomoda perfeitamente.

Sob o enfoque da lei brasileira, a alienação de ações não constitui caso de disponibilização de lucro, conforme demonstrado neste voto.

O entendimento acima exposto já fora por mim incorporado no Acórdão nº 101-97.025/2008, quando do julgamento do Recurso nº 128.712, no qual também atuei na condição de relator.

Além da interpretação adotada, lembre-se que, no caso concreto, a adquirente da participação societária é pessoa jurídica domiciliada no país, o que garantiria a tributação pelo Fisco brasileiro de eventual futura deliberação formal por distribuição de lucros.

Glosa da despesa de juros relacionados às FRN

A recorrente alegou não ter tomado empréstimo da sua coligada no Uruguai Jalua S/A, procurou demonstrar a “nítida” diferença entre o contrato de empréstimo ou mútuo e os valores mobiliários. Informou que o primeiro (empréstimo/mútuo), seria forma de obtenção de recursos em dinheiro de forma direta entre pessoas jurídicas ou físicas, enquanto os segundos seriam títulos oferecidos ao público de forma indireta, por intermédio de agente financeiro.

Relacionou legislação pertinente e citou extensa doutrina sobre o tema.

A DRJ assim decidiu:

“A fiscalização equiparou a emissão das Fixed Rate Notes (FRN) pela contribuinte, tendo como única detentora sua coligada Jalua S/A, a um contrato de mútuo.

Em sua defesa, a impugnante traça um paralelo entre os contratos de mútuo e a emissão de títulos de crédito, como as FRN, mostrando suas diferenças.

Evidentemente, são figuras diferentes, que, no entanto, representam, no presente caso, uma mesma situação econômica, qual seja, a transferência de recursos da coligada no exterior para a contribuinte no Brasil, remunerada pelo pagamento de juros.

Apesar de revestido de outra forma, a emissão das FRN produziu exatamente os mesmos efeitos de um contrato de mútuo, de modo a se considerar correta a equiparação efetuada pela fiscalização.”

Valores mobiliários são títulos que o emitente coloca junto ao grande público investidor, convidando qualquer um a se tornar seu credor.

Na minha visão a caracterização da operação conforme defendida pela recorrente pressupõe a existência de captação pública.

No caso concreto, há clara operação fechada, na qual os títulos foram adquiridos integral e unicamente pela recorrente, caracterizando um empréstimo entre duas pessoas jurídicas.

A turma *a quo* determinou o restabelecimento das despesas de juros relativas a março de 2000 (R\$ 5.868.015,83). A parcela excluída foi submetida a recurso de ofício.

Conforme bem observado no acórdão, a alteração promovida pela MP 1.991-15, de 10/03/2000, retirou a menção às coligadas no exterior como beneficiárias do pagamento ou crédito da redação original do art. 1º, §3º, da Lei 9.532/97, mantendo apenas as controladas, como se vê abaixo:

“Artigo 1º - ..

§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” (destaquei)

Dessa forma, deve ser prestigiada a decisão recorrida nesse particular, tendo em vista a condição de coligada, e não de controlada, da beneficiária da remuneração pelo empréstimo.

Juros de mora

O art. 161 do CTN determina o acréscimo de juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

O art. 61, § 3º da Lei 9.430/96, reproduzindo o comando do CTN acima referido, prescreve a incidência de juros de mora calculados à taxa Selic sobre “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.

Observe-se no texto legal, ao definir quais são os débitos sujeitos a juros de mora, a utilização da expressão “decorrentes de tributos e contribuições”, o que abrange as multas de ofício, obviamente, que têm por origem o descumprimento da legislação tributária, estando a ela diretamente vinculada, ou seja, “decorrem” de tributos e contribuições.

Reforçam essa interpretação, de um lado, a previsão de incidência de juros de mora inclusive sobre a multa isolada, expressamente prevista pelo art. 43 da Lei 9.430/96, e, por outro lado, a vedação à sua aplicação sobre a multa de mora, conforme vedação expressa

contida no art 953, § 2º, do RIR/99 (DL 2.323/1987, art. 16, parágrafo único, e DL 2.331/1987, art. 6º)

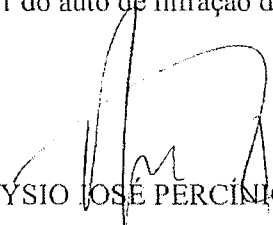
Assim, a vedação à incidência dos juros de mora sobre componente do crédito tributário constou expressamente de lei apenas no caso de multa de mora, não se incluindo, portanto, a multa de ofício.

Especificamente quanto ao cálculo dos juros à taxa Selic, refiro-me à Súmula CARF nº 4, assim enunciada:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Conclusão

Pelo exposto, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a exclusão da parcela correspondente aos lucros disponibilizados (item I do auto de infração de IRPJ e o seu reflexo na exigência de CSLL).


ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA

Voto Vencedor

Conselheiro MARCOS SHIGUEO TAKATA – Redator Designado

Peço vênica ao nobre relator, para discordar somente quanto à sua intelecção de que incidem juros de mora sobre a multa de ofício.

O caráter compensatório ou indenizatório de uma obrigação, seja tributária ou não, é representado pelos juros moratórios. Quando a obrigação não é de dar dinheiro – circunstância que afasta a obrigação tributária – e sua fonte é contratual, o próprio contrato pode acomodar uma cláusula de pré-liquidação de perdas e danos. Esta é chamada de cláusula penal compensatória, que não se confunde com a cláusula penal moratória ou multa de mora. A cláusula penal moratória ou multa de mora tem função diversa à multa compensatória (cláusula penal compensatória).

Quando a obrigação é de dar dinheiro, seja uma obrigação de direito privado ou de direito público, como é a obrigação tributária, a função indenizatória se limita e se identifica nos juros moratórios (porquanto careceria de sentido prever uma cláusula penal compensatória, com a extinção da obrigação primitiva).

É jacente e indisfarçável o caráter não compensatório da multa moratória (ou cláusula penal moratória). Claro resulta que, não tendo caráter compensatório, sua feição é de natureza apenatória ou punitiva. Logo, tanto a multa de mora como a multa de ofício ostentam natureza apenatória.

O art. 61, *caput* e § 3º, da Lei 9.430/96 dispõe:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso

()

§ 3.º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento

O *caput* do art. 61 ao falar em débitos “decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal” quis se referir, a meu ver, a débitos decorrentes de fatos geradores de tributos (e contribuições, na linguagem do preceito). Ou seja, o *caput* do art. 61 quis se referir a débitos correspondentes a tributos (e contribuições) – que são os débitos decorrentes de fatos geradores de tributos (e contribuições) – e não a débitos de penalidades decorrentes de não pagamento de tributos. A cancelar tal entendimento



15

milta o próprio *caput* do art. 61 em questão, pois nele é previsto que sobre tais débitos incide multa de mora (a penalidade).

Se o que o *caput* do art. 61 quis dizer com o uso do termo “decorrentes” foi débitos decorrentes de fatos geradores de tributos, e assim é como vejo, a expressão “decorrentes” constitui errônia.

Débitos decorrentes de fatos geradores tributários são os tributos (e contribuições, na fala do preceito). É dizer, tributos já são os débitos. Nessa linha, o *caput* do art. 61 deve ser lido: os débitos para com a União de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal ... serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. Portanto, como já dito, o *caput* do art. 61 se refere a débitos de tributos (e contribuições, conforme o preceito), os quais são acrescidos de multa de mora⁵.

O § 3º do art. 61 prevê que os débitos de que trata este artigo são acrescidos de multa de mora. Os débitos em questão são os ora mencionados (tributos). São os débitos referidos no *caput* do art. 61. A multa de mora é *consequência* prescrita no *caput* para os débitos nele referidos. Se o legislador quisesse que os juros de mora incidissem também sobre multa de mora ele assim teria previsto, tal como quis fazer e fez para o lançamento de multa de mora previsto no art. 34 da mesma lei. Aí ele previu que sobre a multa de mora ou sobre os juros de mora ou sobre dos dois, constituídos (lançados) sem tributo, incidem juros de mora a partir do 1º dia do mês seguinte ao do vencimento do lançamento.

Portanto, seja numa interpretação lógica, seja numa interpretação sistemática, sobre a multa de mora - consequência prevista no *caput* aos débitos nele referidos - prevista no art. 61 não incidem juros de mora à taxa Selic.

Ora, se sobre a multa de mora não são aplicáveis juros moratórios à taxa Selic ao teor do art. 61 da Lei 9.430/96, com igualdade de razões, não se hão de aplicar tais juros sobre a multa de ofício, porquanto, como já se viu, ambas apresentam o mesmo caráter punitivo ou apenatório.

Aliás, incidem juros moratórios na forma do § 3º do art. 61 sobre os débitos de que trata o *caput* do art. 61, i.e., sobre tributos (e contribuições) – jamais sobre multa de ofício, até porque se a multa de ofício estivesse incluída no art. 61, chegar-se-ia ao absurdo de se ter de concluir que esse artigo prevê a incidência de multa de mora sobre multa de ofício. Isso porque, sobre os débitos a que se refere o art. 61, é prevista a aplicação da multa de mora (além dos juros de mora à taxa Selic).

Já, o art. 43 da Lei 9.430/96 tem a seguinte dicção:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

⁵ Aliás, nem juros nem multa decorrem de tributos; eles decorrem da falta de pagamento de tributos - como também já se havia dito

Numa interpretação lógica e sistemática, entendo que a multa referida no art. 43 é a multa de mora, pois a multa de ofício, ainda que aplicada isoladamente, é prevista no art. 44 da mesma lei.

O art. 43 da Lei 9.430/96, nesse sentido, reforça, a meu ver, o entendimento sobre o alcance do art. 61 dessa lei: segundo o art. 43 da Lei 9.430/96, se o auto de infração for lavrado para exigência isolada de multa de mora, aí sim é prevista a incidência de juros à taxa Selic, mas a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento da multa de mora exigida.

Em razão disso tudo não vejo como serem aplicáveis juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

De outra parte, o Código Tributário Nacional utiliza a expressão “crédito tributário” com conotações diversas: ora para conceituá-lo como a obrigação tributária e a penalidade pecuniária (arts. 139 e 142 c/c os arts. 113, § 1º e 121, do CTN), ora lhe fazendo referência somente como obrigação tributária – é o caso, por ex., do art. 164 do CTN:

Art. 164 A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória,

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis

Se o art. 164 do CTN diz que cabe consignar judicialmente a importância do “crédito tributário” quando há subordinação de seu recebimento ao pagamento de penalidade, o “crédito tributário” é aí empregado no sentido de obrigação tributária, sem incluir a penalidade pecuniária.

O mesmo se entrevê no art. 161, *caput*, do CTN:

Art. 161 O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária

§ 1º. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês

O *caput* do art. 161 dispõe sobre a incidência de juros de mora sobre o “crédito tributário”, sem prejuízo da incidência das penalidades cabíveis: logo, o “crédito tributário” é utilizado aqui como sinonímia de tributo ou obrigação tributária - pois sobre tal crédito é que incidem as penalidades cabíveis, além dos juros de mora.

O § 1º do art. 161 do CTN, evidentemente, subordina-se ao *caput* do dispositivo. Outrossim, também não vejo como ser aplicável à multa de ofício os juros de mora previstos no § 1º do art. 161 do CTN (juros de 1% ao mês), porquanto, como visto, o *caput* do art. 161 do CTN se refere a crédito tributário como obrigação tributária (e só).

Com tal juízo, dou provimento parcial ao recurso para afastar a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, pelas razões e nos termos postos.

É o meu voto.


MARCOS SHIGUEO TAKATA

