



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001499/00-94
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.830 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 08 de novembro de 2021
Recorrente FCB B EMPREENDIMENTOS E COMERCIO LTDA - EPP
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1996

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NO CURSO DO ANO-CALENDÁRIO. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCRO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. Não se conhece de recurso especial contra matéria que não foi objeto de decisão no acórdão recorrido. Não há prequestionamento se a matéria, apesar de questionada em recurso voluntário, foi superada no voto condutor do acórdão mediante adoção de premissa que dispensava o Colegiado *a quo* de decidir a questão.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1996

LUCROS DO EXTERIOR. REDAÇÃO ORIGINAL DA LEI 9.249/1995. ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

Para o ano calendário de 1996, a tributação dos lucros do exterior depende de efetiva disponibilização, não sendo suficiente a sua apuração no balanço da controlada estrangeira.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “momento de ocorrência do fato gerador de IRPJ sobre lucros apurados no exterior”, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Luis Henrique Marotti Toselli, Alexandre Evaristo Pinto e Caio Cesar Nader Quintella que votaram pelo conhecimento integral. No mérito, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos ao colegiado *a quo*. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa, que votou pelas conclusões e manifestou ainda, a intenção de apresentar declaração de voto quanto ao mérito.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo sujeito passivo (fls. 320 a 348), contra o acórdão no 1803-00.468, de 08/07/2010, proferido pela 3ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento (fls. 266- 274), por meio do qual os membros do colegiado decidiram, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, em julgado assim ementado:

Acórdão recorrido 1803-00.468

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1996

LUCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS EM 1996. LEI 9.249/95. ALTERAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PELA IN SRF Nº 38/96. IMPOSSIBILIDADE.

Até o advento da Lei nº 9.532/97, o regime de tributação dos lucros de sociedades controladas no exterior observava o momento em que tais lucros eram auferidos, não havendo na Lei nº 9.249/95 qualquer elemento que considerasse a efetiva disponibilização como componente temporal da hipótese de incidência. Os lucros auferidos durante os anos-calendário de 1996 e 1997 deveriam ser adicionados em 31 de dezembro de cada ano, na proporção da participação societária, e não pelo montante efetivamente disponibilizado a posteriori. O lançamento de ofício deve, portanto, reportar-se a 31 de dezembro de cada ano como data do fato gerador.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1996

NORMAS COMPLEMENTARES DAS LEIS.

Conforme dispõe o art. 100 do Código Tributário Nacional, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas configuram normas complementares das leis da qual emanam, não alterando seu conteúdo ou definição, sendo que sua observância exclui a imposição de penalidades, a

cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1996

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.

Conforme preconiza a Súmula CARF nº 2, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

MATÉRIAS NÃO ALEGADAS NA IMPUGNAÇÃO.

Nos termos do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, todas as alegações de fato e de direito devem ser formuladas na impugnação, não se conhecendo de matérias não alegadas tempestivamente, sob pena de supressão de instância.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Luciano Inocêncio dos Santos, Benedicto Celso Benício Júnior e Robert Armond Ferreira da Silva, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado

Contra esse acórdão o sujeito passivo primeiramente opôs embargos de declaração, os quais foram rejeitados pelo despacho de fls. 309 a 311.

O sujeito passivo então interpôs recurso especial, que foi parcialmente admitido pelo Presidente de Câmara para a discussão dos seguintes temas: (i) momento de ocorrência do fato gerador de IRPJ sobre lucros apurados no exterior; (ii) efeitos operados pela alienação de participação societária em sociedade no exterior em relação à disponibilização para o investidor nacional dos resultados até então auferidos dentro do ano-calendário.

Por meio do despacho de reexame de admissibilidade de fls. 436-437, o Presidente da CSRF confirmou o seguimento parcial, negando-se em definitivo a análise da matéria “impossibilidade de incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício”.

Transcrevo trechos do despacho de admissibilidade de fls. 419-435, no qual o Presidente da 4ª Câmara assim consigna quanto às matérias admitidas a discussão no presente recurso (grifos do original):

(...)

Aspecto temporal da hipótese de incidência do IRPJ sobre lucros apurados no exterior

O recurso especial afirma que o acórdão recorrido concluíra que, uma vez gerados lucros no exterior, estes devem ser tributados pelo IRPJ no dia 31 de dezembro do ano em que foram apurados. A análise desenvolvida no Acórdão no 1803-00.468 teria exposto ainda que tal regra temporal, prevista no art. 25 da Lei nº 9.249/1995, não sofrera alteração com a edição da IN nº 38/1996.

A respeito da matéria, examine-se inicialmente o que dispõe o voto condutor do acórdão recorrido:

"O conceito de renda como acréscimo patrimonial nos termos do art. 43 do CTN é restringido por uma razão de razoabilidade e praticidade, para que fossem tributados apenas acréscimos patrimoniais acompanhados de fluxos econômicos ou seja, quando verificada a aquisição de nova disponibilidade jurídica ou econômica.

Somente a partir da introdução do parágrafo 2º ao art. 43 do CTN, flexibilizou-se a possibilidade de o legislador ordinário, determinar o momento da ocorrência da hipótese de incidência, sem que ocorresse a efetiva disponibilização do fluxo econômico.

A Lei nº 9.249/95, introduziu a possibilidade de tributação do acréscimo patrimonial, sem a verificação da efetiva disponibilidade jurídica ou econômica do fluxo econômico, fato que causou espanto considerando as disposições do art. 43 do CTN bem como a ausência de normas de transparência fiscal internacional no ordenamento jurídico nacional.

As disposições constantes da Instrução Normativa SRF nº 38/96, de certa forma atenuaram o rigor da Lei, permitindo a tributação dos lucros auferidos no exterior, somente após disponibilizados o que não implica reconhecer que a mesma tenha extrapolado o poder regulamentador da Lei nº 9.249/95, ao menos com prejuízos ao contribuinte, já que passou a permitir a postergação do reconhecimento dos lucros auferidos no exterior em um momento que julgou mais adequado ao entendimento então vigente para o art. 43 do CTN.

É importante reconhecer que a Instrução Normativa SRF nº 38/96, não poderia realmente alterar a definição do fato gerador do imposto de renda, mas tão somente integrar a novel legislação ao ordenamento jurídico tributário então vigente, tendo como única repercussão efetiva o fato de que o contribuinte que observasse suas disposições, não poderia ser penalizado forte no que preconiza o art. 100 do CTN:

(...)

Tenho que as disposições da Instrução Normativa SRF nº 38/96, permitindo que a tributação dos lucros no exterior, recaia em momento posterior a própria geração do acréscimo patrimonial em nada modifica a situação do presente processo, já que não tem o condão de alterar a definição do fato gerador definida na Lei nº 9.249/95, situação que somente se alterou, com a edição da Lei nº 9.532/97, com vigência para os fatos geradores a partir de 01/01/1998.

É que a percepção do lucro gerado até a alienação da participação societária da sociedade controlada no exterior, atrai a incidência da própria força normativa da Lei nº 9.249/95 e que enquanto não declarada inconstitucional, tem plena vigência no ordenamento jurídico tributário nacional.

***Assim, apurado o lucro conforme se depreende das demonstrações financeiras apresentadas à fiscalização e juntadas aos autos, este deve ser tributado na forma da lei que instituiu a tributação universal da renda (worldwide income taxation)."* (Grifou-se)**

Verifica-se que o acórdão recorrido de fato reconhece a possibilidade de ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda auferida no exterior sem que ocorra a efetiva disponibilidade jurídica ou econômica do fluxo econômico.

Para chegar a tal conclusão, o voto condutor da decisão considera que, por mais que se possa argumentar que as inovações trazidas pela Lei nº 9.249/1995 contrariem o teor do art. 43 do CTN (pelo menos até a introdução de seu §2º, em 2001), a lei não teve sua vigência afastada pelas cortes superiores brasileiras, tendo plena vigência no ordenamento jurídico tributário nacional até o momento em que foi revogada.

Além disso, não afetaria a determinação prevista na Lei nº 9.249/1995 o fato de a IN nº 38/1996 ter vislumbrado a possibilidade de que a tributação sobre os rendimentos auferidos no exterior ocorresse somente após a efetiva disponibilização dos valores apurados. O voto condutor traz o entendimento de que uma norma infralegal não teria o condão de alterar a definição do fato gerador contida na lei.

Sendo assim, entende o acórdão recorrido que a definição do fato gerador trazida pela Lei nº 9.249/1995, inclusive quanto à sua componente temporal, encontrava-se plenamente vigente no ano-calendário de 1996, período ao qual se refere o crédito

tributário objeto dos presentes autos. A efetiva disponibilidade econômica do lucro apurado no exterior seria, portanto, dispensável para que o IRPJ fosse obrigatoriamente apurado e recolhido.

Já o Acórdão nº 1202-00.456, indicado pela recorrente como paradigma, traz em seu voto condutor as seguintes considerações sobre o mesmo assunto:

"Valho-me, neste momento, do conteúdo da declaração de voto do ilustre Conselheiro João Francisco Bianco, no processo 10280.004797/2004-19, acórdão 108-09.587, que com brilhantismo analisou a questão da decadência.

Desse modo, ocorrido o fato gerador do tributo, teve início a contagem do prazo de decadência, com a extinção do direito à constituição do crédito tributário após o decurso do prazo de cinco anos. Mas caso não tenha ocorrido o fato gerador, não teve início a contagem desse prazo e não houve, portanto, o decurso do prazo decadencial, podendo livremente a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Como se vê, é de fundamental importância, para o deslinde da presente questão, a determinação da data exata da ocorrência do fato gerador do tributo. E como a ocorrência de fato gerador é matéria de reserva legal, devemos então iniciar o desenvolvimento do nosso raciocínio com o exame do regime legal de tributação a que se submetem os lucros auferidos através de empresas controladas com sede no exterior.

(...)

O artigo 25 da Lei nº 9.249 determinava que os lucros auferidos no exterior, por empresas controladas (parágrafo 2º) de pessoa jurídica com sede no Brasil, seriam computados na determinação do lucro real no balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Em 27.06.1996, a Secretaria da Receita Federal baixou a Instrução Normativa n. 38, determinando, no seu artigo 2º, que os lucros auferidos no exterior, através de empresas coligadas e controladas, somente seriam submetidos à tributação no Brasil quando disponibilizados, ou seja, quando a disponibilidade da renda tivesse sido adquirida pela pessoa jurídica brasileira.

Foram consideradas hipóteses de disponibilização dos lucros o crédito em conta representativa de passivo da empresa sediada no exterior; o pagamento, a entrega, a remessa ou o emprego em favor da empresa beneficiária no Brasil; e o encerramento da empresa sediada no Brasil; dentre outras.

(...)

Desse modo, é no texto do artigo 25 da Lei nº. 9.249 que devemos buscar a solução da controvérsia. E a meu ver é possível concluir, exclusivamente através do exame do artigo 25, que nele não há previsão de ocorrência do fato gerador em 31 de dezembro de cada ano, antes da efetiva distribuição dos lucros apurados pela empresa controlada no exterior.

Senão vejamos.

O exato teor do artigo 25 da Lei nº. 9249 é o seguinte:

"Art. 25º. 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".

Como se vê, o texto transcrito é claro: os lucros auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica,

apurado em 31 de dezembro de cada ano. Isso quer dizer que são os lucros auferidos que serão tributados em 31 de dezembro de cada ano. Ou seja, é condição para a tributação dos lucros que estes tenham sido auferidos.

Os lucros que não foram auferidos, conseqüentemente, não serão tributados.

Em outras palavras, a norma contida no texto legal determina a tributação anual dos lucros auferidos. Esse é o teor do dispositivo. O que nos permite concluir que os lucros que ainda não foram auferidos não devem ser tributados. Assim, a incidência do IRPJ fica restrita aos lucros que foram auferidos pela pessoa jurídica com sede no Brasil.

E qual o sentido da expressão lucros auferidos? Qual o significado da palavra auferido?

Ora, a discussão sobre o significado da expressão lucros auferidos não pode passar ao largo do exame do artigo 43 do CTN. A interpretação da norma legal não se dá isoladamente, mas no sistema que ela integra. É no contexto do artigo 43 do CTN, portanto, que nós vamos poder estabelecer o conteúdo do verbo auferir.

Esse dispositivo da lei complementar define renda como sendo o acréscimo patrimonial; e estabelece que o fato gerador do imposto de renda ocorre com a aquisição da disponibilidade do acréscimo patrimonial.

Pois bem. A interpretação sistemática do artigo 25 da Lei nº. 9.249, e compatível com o disposto no artigo 43 do CTN, é aquela que sustenta serem os lucros auferidos aqueles cuja disponibilidade esteja adquirida. Auferir lucros, portanto, deve ser entendido como adquirir a disponibilidade desses lucros.

Desse modo, os lucros auferidos no exterior e que vão ser tributados em 31 de dezembro de cada ano são aqueles cuja disponibilidade estiver adquirida em 31 de dezembro de cada ano. Esse é o preciso comando do artigo 25. A norma contida no artigo 25 prevê, portanto, a tributação dos lucros originários do exterior e que estiverem com a sua disponibilidade adquirida pela pessoa jurídica com sede no Brasil. Os lucros cuja disponibilidade não estiver adquirida em 31 de dezembro não estarão ainda auferidos; logo, não deverão ser tributados.

Lucro auferido, portanto, é lucro disponível. Qualquer interpretação diversa dessa é necessariamente inválida, por incompatível com o artigo 43 do CTN.

(...)

Os lucros simplesmente apurados em 31 de dezembro não foram ainda auferidos pela empresa controladora brasileira, antes de sua distribuição. Não tiveram eles a sua disponibilidade adquirida pela pessoa jurídica brasileira, seja a disponibilidade econômica ou a jurídica.

(...)

É por isso que entendo que, nos anos calendário de 1996 e 1997 - caso não tenha havido qualquer hipótese de disponibilização de lucros - não houve a ocorrência do fato gerador do IRPJ sobre os lucros auferidos através de empresas controladas no exterior. E não tendo ocorrido o fato gerador do imposto, não teve início a contagem do prazo decadencial, nos termos do disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN." (grifou-se)

Percebe-se inicialmente que o contexto jurídico tratado no acórdão paradigma é ligeiramente distinto do analisado nos presentes autos. Ali, a discussão acerca do fato gerador do IRPJ sobre lucros auferidos no exterior serve para determinar se teria se operado ou não a decadência tributária dos créditos discutidos. Sendo a ocorrência do fato gerador o marco inicial para a contagem do prazo decadencial, a ilustre Relatora daquele julgado, utilizando precedente sobre o assunto, analisa as condições para sua caracterização.

Em que pese esta pequena diferença, a discussão acerca do momento de ocorrência do fato gerador do IRPJ sobre lucros auferidos no exterior, nos termos previstos no art. 25 da Lei nº 9.249/1995, efetivamente alcançou uma conclusão frontalmente divergente daquela adotada pelo acórdão recorrido.

O Acórdão nº 1202-00.456, analisando somente o texto legal do mencionado artigo (os efeitos da IN nº 38/1996 sobre a discussão foram devidamente afastados), constrói o entendimento de que sua interpretação sistemática obrigatoriamente deve levar à conclusão de que o auferimento dos lucros apurados no exterior está totalmente condicionado à efetiva distribuição de tais resultados.

Se a empresa controlada com sede no exterior apura lucro como resultado, somente com a entrega de tais valores à sua controladora sediada no Brasil é que ocorreria a disponibilidade econômica ou jurídica dos lucros. Sendo assim, somente a partir deste momento é que se operaria o fato gerador previsto no art. 25 da Lei nº 9.249/1995.

A tese adotada pelo acórdão recorrido é, portanto, divergente daquela defendida no acórdão recorrido, que considera a disponibilização dos lucros apurados dispensável para a cobrança do IRPJ.

Sendo assim, verifica-se que a recorrente logrou êxito em demonstrar a existência de divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e o Acórdão nº 1202-00.456, em relação ao momento de ocorrência do fato gerador do IRPJ incidente sobre lucros auferidos por empresa controlada com sede no exterior. Tendo sido observados os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, o recurso especial deve ter seguimento em relação a tal matéria.

Alienação de participação societária no exterior como hipótese de disponibilização de lucros

A segunda matéria a respeito da qual a recorrente defende a existência de divergência jurisprudencial é a questão acerca da possibilidade de considerar-se a alienação de uma empresa sediada no exterior como hipótese de disponibilização dos lucros já auferidos pela empresa alienada dentro do ano-calendário em curso.

Sobre esta matéria, a recorrente aponta três acórdãos que, em tese, adotariam entendimento que lhe é favorável. Em relação à quantidade de acórdãos indicados, cabe inicialmente a análise dos seguintes parágrafos do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

(...)

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

(...)

O Regimento Interno do CARF permite, portanto, o apontamento de apenas dois acórdãos paradigmas para cada matéria contestada em sede de recurso especial. Sendo assim, nos termos previstos no § 7º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, os dois

primeiros acórdãos paradigmas apontados pela recorrente em relação ao tema da alienação da controlada com sede no exterior (n.ºs 1103-00.193 e 101-97.025) serão analisados e o terceiro (n.º 9101-001.303) será descartado.

A análise do cumprimento de tal regra foi realizada à luz do RICARF/2015 em obediência ao art. 5º da Portaria MF no 343, de 09/06/2015, que o aprovou:

Art. 5º Os despachos de exame e reexame de admissibilidade dos recursos especiais exarados depois da data de publicação desta Portaria observarão, no que couber, o nela disposto.

De toda forma, registre-se que o Regimento Interno do CARF que vigia em 22/12/2014, data do protocolo do recurso especial sob análise (e-fl. 319), aquele aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009 (RICARF/2009), já trazia, nos §§ 4º e 5º do art. 67 de seu Anexo II, regra semelhante à estipulada pelo RICARF/2015.

A respeito da segunda matéria contestada pelo recurso especial, aduz o voto condutor do acórdão recorrido:

*"Trata o presente processo de auto de infração IRPJ relativo ao ano calendário 1996, lavrado em virtude de falta de adição ao lucro real, de **lucros auferidos com controlada no exterior que foi alienada no decorrer do ano calendário para outra empresa igualmente controlada pela recorrente.***

(...)

*É que a **percepção do lucro gerado até a alienação da participação societária da sociedade controlada no exterior, atrai a incidência da própria força normativa da Lei nº 9.249/95** e que enquanto não declarada inconstitucional, tem plena vigência no ordenamento jurídico tributário nacional.*

(...)

*Assim, independentemente das disposições da Instrução Normativa SRF nº 38/96, o **lucro gerado pela sociedade controlada no exterior, no período que medeia o início da vigência da Lei nº 9.249/95 (01/01/1996) e a alienação da participação societária em 26/07/1996, constitui hipótese de incidência da norma jurídica** não havendo se falar em falta de previsão legal para a tributação dos lucros que foram gerados no período." (grifou-se)*

Embora o acórdão recorrido não se aprofunde na questão, é possível verificar-se que realmente a alienação da empresa controlada no exterior foi considerada como marco temporal para a defendida ocorrência do fato gerador do IRPJ incidente sobre lucros auferidos no exterior. Como o art. 25 da Lei nº 9.249/1995 fala em lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, é possível concluir-se que o acórdão recorrido considerou que a alienação, pela recorrente, da participação societária que detinha na empresa JALAN, configurou o auferimento do resultado tributável.

O Acórdão nº 1103-00.193, primeiro indicado como paradigma, dispõe no voto que prevaleceu acerca do tema (foi vencido em relação a outro assunto):

*"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.*

(...)

*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.

(...)

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.

(...)

Sob o enfoque da lei brasileira, a alienação de ações não constitui caso de disponibilização de lucro, conforme demonstrado neste voto." (grifou-se)

A segunda decisão paradigma indicada a respeito do assunto, o Acórdão nº 101-97.025, conta em seu voto condutor com trechos exatamente iguais àqueles já retirados do voto do primeiro acórdão paradigma. Tal coincidência se explica pelo fato de que o mesmo ilustre Conselheiro relatou os dois julgados.

Os dois acórdãos paradigmas trazem, portanto, a mesma conclusão, no sentido de que não configura hipótese de disponibilização de lucros para o investidor nacional a alienação de sua investida com sede no exterior. Primeiramente, porque tal hipótese não estaria contemplada no regime de tributação instituído pela Lei nº 9.249/1995, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997.

Além disso, desenvolvem os votos condutores das decisões paradigmas o raciocínio de que operações semelhantes, de alienação de participação societária em outras empresas, quando envolvem exclusivamente empresas sediadas no Brasil, só geram tributação de imposto de renda sobre o ganho de capital eventualmente apurado. Sendo assim, a alienação de empresas sediadas no exterior, por si só, também só poderia configurar fato gerador de IRPJ sobre ganho de capital.

Por fim, os julgados destacam ainda que, com a alienação, os lucros eventualmente apurados até aquele momento beneficiarão o adquirente, que será o titular das ações no momento em que os lucros forem colocados à disposição dos acionistas, e não o alienante, que não mais terá direito à divisão dos dividendos.

Diante de tal cotejo, conclui-se que os acórdãos indicados como paradigmas efetivamente divergem do acórdão recorrido no que diz respeito à análise da possibilidade de se considerar como hipótese de disponibilização dos lucros apurados no exterior a alienação da empresa que os auferiu dentro do período de apuração corrente. Assim, também em relação à segunda matéria combatida pela recorrente, comprovou-se a existência de divergência jurisprudencial apta a provocar o seguimento do recurso especial.

(...)

Por todo o exposto, verifica-se que a recorrente se propôs a demonstrar a existência de divergência jurisprudencial em relação a três matérias, alcançando seu intuito em relação a duas delas.

Em relação às matérias "aspecto temporal da hipótese de incidência do IRPJ sobre lucros auferidos por empresa controlada com sede no exterior" e "consideração da alienação de participação societária no exterior como hipótese de disponibilização de lucros para a controladora nacional", as divergências jurisprudenciais foram satisfatoriamente demonstradas pela recorrente. Assim, em relação a tais temas, os requisitos regimentais do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 (art. 67 do Anexo II do RICARF/2009) foram cumpridos, devendo-se DAR SEGUIMENTO ao recurso especial.

De forma diversa, em relação a uma terceira matéria acerca da qual a recorrente aventou a existência de divergência jurisprudencial, qual seja, "o descabimento da incidência de juros, à taxa SELIC, sobre a multa de ofício", foi descumprido o requisito previsto no § 5º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015 (§ 3º do art. 67 do Anexo II do RICARF/2009), uma vez que o assunto não foi devidamente prequestionado e abordado no acórdão recorrido. Sendo assim, em relação a tal tema, deve-se NEGAR SEGUIMENTO ao recurso especial.

Frise-se que, em relação a todas as demais alegações e defesas presentes no recurso especial, não foi arguida pela contribuinte a ocorrência de divergência jurisprudencial apta a provocar a admissibilidade recursal. Sendo assim, a utilidade de tais apontamentos restringe-se, a critério dos julgadores, em caso de conhecimento do recurso especial, ao seu livre convencimento a respeito do mérito das questões discutidas nos presentes autos.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, questionando o mérito do recurso. Muito embora o trecho do pedido contenha a postulação pela negativa de seguimento do recurso especial, não há razões neste sentido na peça de fls. 444.456.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. A despeito de a Fazenda Nacional não ter trazido qualquer fundamentação para seu genérico questionamento quanto à admissibilidade do recurso, analiso a questão mais detidamente.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante.

Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Assim, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se o raciocínio exposto no paradigma seria capaz de levar à reforma do acórdão recorrido.

Como mencionado, o recurso especial foi admitido para discussão de duas matérias: **(i)** momento de ocorrência do fato gerador de IRPJ sobre lucros apurados no exterior; e **(ii)** efeitos operados pela alienação de participação societária em sociedade no exterior em relação à disponibilização para o investidor nacional dos resultados até então auferidos dentro do ano-calendário.

Segundo o despacho de admissibilidade, o acórdão recorrido teria afirmado que “a efetiva disponibilidade econômica do lucro apurado no exterior seria (...) dispensável para que o IRPJ fosse obrigatoriamente apurado e recolhido” (primeira matéria), bem como que “a alienação, pela recorrente, da participação societária que detinha na empresa JALAN, configurou o auferimento do resultado tributável” (segunda matéria) (trechos do despacho de admissibilidade).

A abordagem acima, sob um ponto de vista, pode estar presumindo uma incoerência no próprio voto condutor do acórdão recorrido. Isso porque as afirmações que lhe foram atribuídas são, em si, excludentes, é dizer, ou bem se afirma que a tributação ocorre independentemente de disponibilização, ou se afirma que a disponibilização é relevante e que, no caso, ela teria ocorrido no momento da alienação da participação societária.

Analisando o voto condutor do acórdão recorrido percebe-se que **o que ele conclui** é que a alienação da participação societária no exterior é irrelevante, eis que a incidência se dá a partir da própria geração dos lucros no exterior. A própria ementa afirma que “Os lucros auferidos durante os anos-calendário de 1996 e 1997 deveriam ser adicionados em 31 de dezembro de cada ano, na proporção da participação societária, e não pelo montante efetivamente disponibilizado a posteriori.” E, neste sentido, também o conteúdo do voto é claro (grifamos):

No caso presente, a hipótese de incidência é a própria geração dos lucros no exterior e não a eventual alienação da participação societária, nos estritos termos da Lei nº 9,249/95, que apenas registra o momento a partir do qual, o lucro deverá ser obrigatoriamente oferecido à tributação e adicionado ao lucro líquido do exercício apurado em 31.12 do ano em que foi gerado.

É neste sentido, portanto, que se deve compreender a primeira matéria admitida para discussão no presente recurso especial, isto é: definir se, para o ano calendário de 1996, a tributação dos lucros do exterior ocorre em 31 de dezembro do ano calendário, independentemente de efetiva disponibilização, ou se a tributação dependeria de efetiva disponibilização.

A segunda matéria (efeitos da alienação de participação societária em sociedade no exterior em relação à disponibilização para o investidor nacional dos resultados até então auferidos dentro do ano-calendário) não tem por base exatamente de qualquer afirmação do acórdão recorrido a respeito do tema. Trata-se apenas de uma decorrência de se chegar à conclusão oposta a que chegou o acórdão recorrido, é dizer, no caso, como houve a alienação da participação societária em 1996, não basta concluir que a tributação dependeria de efetiva disponibilização, sendo necessário também se definir que a alienação da participação societária não opera tal efeito.

É neste sentido que se deve compreender a segunda matéria: ela foi combatida (questionada) pelo sujeito passivo, e deve-se considerar que foi analisada pelo voto condutor do acórdão recorrido tal como integrado pelo despacho de embargos -- nesse passo, observo que, embora uma leitura isolada do acórdão recorrido possa dar a entender que a segunda matéria não foi por ele abordada (porque superada ante a sua conclusão pela tributação independentemente da disponibilização), na minha leitura o **despacho rejeitou os embargos** exatamente sob a afirmação de que a matéria teria sido votada pela turma *a quo*, transcrevo trecho (grifamos):

(...)

A recorrente procura através do jogo de palavras rediscutir a matéria em sede de embargos de declaração.

Com efeito, o acórdão concluiu pela aplicação pura e simples da Lei nº 9.249/95 considerando que os lucros embora tenham sido gerados no período de 01/01/96 até a venda em 26/07/1996 (fls. 32/34) deveriam ser tributados em 31/12/1996.

Ou seja, ocorrendo a geração de lucro por parte da participação societária alienada no período de apuração da alienação não há outro momento de sua disponibilização independentemente de ter ocorrido para empresa controlada ou não.

Pelos mesmos motivos é indiferente de que os lucros não tenham sido disponibilizados para a empresa adquirente (Anterior Consultoria) pois para a empresa alienante (FCBB) a disponibilização ocorreu no momento do recebimento da alienação que ocorreu pela conversão em quotas da Anterior Consultoria.

Assim, independentemente do valor do preço atribuído para efeito de venda da participação societária para a empresa Anterior Consultoria, no valor atribuído estavam implicitamente incluídos os lucros gerados pela JALAN PACIFIC.

No que tange a omissão da suposta mudança de critério jurídico por parte da decisão de primeira instância, verifica-se que a mesma apenas usou como argumento adicional para manutenção do lançamento mas mantendo e reportando-se sempre à mesma fundamentação legal utilizada no lançamento de ofício.

Presente, portanto, o requisito do prequestionamento quanto à segunda matéria.

Passo a analisar a demonstração de divergência jurisprudencial.

Quanto à primeira matéria (definir se, para o ano calendário de 1996, a tributação dos lucros do exterior depende ou não de efetiva disponibilização), o primeiro acórdão indicado como paradigma (1202-00.456) contrapõe-se ao acórdão recorrido, eis que, enquanto o recorrido conclui que a tributação ocorre em 31 de dezembro do ano calendário, independentemente de

efetiva disponibilização, o paradigma afirma que a tributação depende de efetiva disponibilização, *in verbis*:

(...)

E a meu ver é possível concluir, exclusivamente através do exame do artigo 25, que nele não há previsão de ocorrência do fato gerador em 31 de dezembro de cada ano, antes da efetiva distribuição dos lucros apurados pela empresa controlada no exterior.

(...)

Assim, compreendo que o recurso especial **deve ser admitido quanto à questão “momento de ocorrência do fato gerador de IRPJ sobre lucros apurados no exterior”**, especificamente para se definir se, para o ano calendário de 1996, a tributação dos lucros do exterior ocorre em 31 de dezembro do ano calendário, independentemente de efetiva disponibilização, ou se a tributação dependeria de efetiva disponibilização.

Quanto à segunda matéria (**efeitos da alienação de participação societária em sociedade no exterior em relação à disponibilização para o investidor nacional dos resultados até então auferidos dentro do ano-calendário**), compreendo que o primeiro dos paradigmas apresentados não é adequado, por ter analisado contexto jurídico diverso.

De fato, o voto condutor do acórdão recorrido analisou a questão da tributação dos lucros do exterior para o ano-calendário de 1996, sob o prisma da redação original do artigo 25 da Lei 9.249/1995 e da IN 38/1996. Já os acórdão indicado como paradigma 1103-00.193 analisa a legislação conforme alterada pela Lei 9.532/1997.

A comparação dos seguintes trechos dos votos deixa claro que as situações jurídicas analisadas são diversas e não podem ser aproximadas para fins de caracterização de divergência jurisprudencial:

Trecho do voto condutor do acórdão recorrido (grifamos):

(...)

Tenho que as disposições da Instrução Normativa SRF nº 38/96, permitindo que a tributação dos lucros no exterior, recaia em momento posterior a própria geração do acréscimo patrimonial em nada modifica a situação do presente processo, já que não tem o condão de alterar a definição do fato gerador definida na Lei nº 9.249/95, situação que somente se alterou, com a edição da Lei nº 9.532/97, com vigência para os fatos geradores a partir de 01/01/1998.

(...)

Trecho do voto condutor do paradigma 1103-00.193:

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.

Em situação semelhante -- isto é, em ocasião em que se pretendeu comparar decisões que analisaram contextos jurídicos diversos acerca da tributação de lucros do exterior -, esta 1ª Turma da CSRF não admitiu o recurso especial:

Acórdão 9101-004.092, de 9 de abril de 2019:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. EMPREGO DE VALOR. IN SRF 38/1996. LEI 9.532/1996.

Tratado acórdão paradigma e recorridos de situações distintas, não se conhece recurso especial. Também impede o conhecimento a identificação de acórdão paradigma com entendimento convergente com o entendimento manifestado pela Turma a quo. Recurso especial não conhecido.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Trechos do voto:

(...)

O primeiro acórdão paradigma, portanto, trata de fatos ocorridos em 2001, aplicando a Lei nº 9.532/1997; enquanto o recorrido trata de fatos anteriores, acolhendo ED da Procuradoria para não aplicar a Lei nº 9.532/1997.

Assim, não conheço do recurso especial quanto ao primeiro paradigma.

(...)

Com relação aos fatos similares aos dos presentes autos (tributação fundamentada pelo artigo 25 Lei nº 9.245/95 e IN 38/1996), a conclusão do segundo acórdão paradigma converge com o entendimento manifestado nos presentes autos. Portanto, pela falta de fundamento legal para exigência do artigo 2º, §9º, da IN SRF 38/1996.

Caso sejam considerados os fatos posteriores, falta similitude fática e divergência na interpretação da lei tributária, eis que ali estarão tratados os fatos regidos pela Lei nº 9.532/1997, portanto, sem similitude ou divergência com o caso dos autos.

Portanto, não conheço do recurso especial também quanto ao segundo acórdão paradigma 1102-00151.

Assim, para a segunda matéria, compreendo que não foi demonstrada divergência jurisprudencial quanto ao paradigma 1103-00.193, que analisou legislação alterada pela Lei 9.532/1997 e se referiu a lançamento abrangendo o ano-calendário 2000.

Quanto ao paradigma 101-97.025, de mesmo Relator do 1103-00.193, o precedente trata de lançamento relativo ao ano-calendário 1996 -- portanto exatamente o mesmo ano-calendário tratado nos presentes autos.

De se observar que, nos trechos iniciais do voto condutor, o relator indica se basear essencialmente na legislação conforme alterada pela Lei 9.532/1997, o poderia levar à conclusão de que, assim como no caso do paradigma 1103-00.193, acima analisado, a legislação analisada não coincide com a analisada pelo voto condutor do acórdão recorrido, veja-se:

Passando ao enfrentamento da questão central, 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".

...

Observe-se que o art. 1º da Lei 9.532/97 também utiliza o conceito de disponibilidade, (...)

Não obstante, nos trechos finais de seu voto no acórdão 101-97.025, o i. Relator analisa a IN 38/1996, deixando implícito um entendimento de que as alterações da Lei 9.532/1997 que ele comenta seriam, no seu entender, meramente interpretativas, eis que **situa a questão em face da Lei 9.249/1995 tal como vigente em 1996. *In verbis*:**

Nesse particular, chamo atenção para o

de participação societária em controlada ou coligada está contemplada em item diverso 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, 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.

Diante de tal contexto, compreendo que é de se considerar que o acórdão 101-97.025, não obstante as menções feitas à Lei 9.532/1997, **tratou de mesmo contexto legislativo do caso dos autos**, qual seja, a redação original da Lei 9.249/1995, antes das alterações da Lei 9.532/1997.

Neste sentido, compreendo que o acórdão 101-97.025 pode ser admitido como paradigma para a segunda matéria, isto é, efeitos da alienação de participação societária em sociedade no exterior em relação à disponibilização para o investidor nacional dos resultados até então auferidos dentro do ano-calendário.

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial para ambas as matérias.

Mérito

Observando que restei vencida quanto à admissibilidade da segunda matéria, o mérito do presente recurso consiste em definir o momento de ocorrência do fato gerador de IRPJ sobre lucros apurados no exterior, sob o seguinte enfoque: definir se, para o ano calendário de 1996, a tributação dos lucros do exterior ocorre em 31 de dezembro do ano calendário, independentemente de efetiva disponibilização, ou se a tributação dependeria de efetiva disponibilização.

O presente processo discute de auto de infração IRPJ com fato gerador em 31 de dezembro de 1996 e cientificado ao sujeito passivo em 04 de agosto de 2000, lavrado em virtude de falta de adição ao lucro real de lucros auferidos no exterior por controlada.

O Termo de Verificação Fiscal assim descreve os fatos que deram ensejo à autuação:

1. No encerramento do exercício de 1995, a fiscalizada possuía uma única participação societária de 100% no capital da empresa JALAN Pacific Inc., com sede nas Ilhas Virgens Britânicas. Em 16/02/96, a fiscalizada adquiriu a empresa ANTERIOR Consultadoria Investimentos Lda., estabelecida em Funchal, Ilha da Madeira, Portugal. Posteriormente, em 26/07/96, a participação societária na JALAN Pacific Inc. foi integralmente transferida para a ANTERIOR Consultadoria Investments Lda., aumentando-se o capital desta última e deixando a fiscalizada de participar diretamente da primeira.
2. A partir do ano-calendário de 1996, a Lei nº 9.249/95 veio tributar os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil:

"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.

Parágrafo 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 - o.v lucros a que se refere o inciso 1 serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controlada, na proporção se sua participação acionária, para apuração do lucro real;

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

A JALAN Pacific Inc. auferiu lucros no período compreendido entre o início da vigência da Lei nº 9.249/95 e a sua transferência para a ANTERIOR Consultadoria Investimentos Lda., ou seja, entre 01/01/96 e 26/07/96, intervalo em que permaneceu sob o controle da fiscalizada. Sendo assim, conforme legislação acima citada, tais lucros deveriam ter sido oferecidos à tributação no Brasil por sua controladora.

E de se notar que a Instrução Normativa nº 38, de 27/06/1996, disciplinou os procedimentos para tributação, informando que esta se dá no momento de sua disponibilização, conforme caput do art. 2º.:

"Art. 2o. Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados. "

A seguir os parágrafos deste mesmo artigo enumeram os momentos nos quais ocorre a disponibilização. E da maior importância, para o caso em tela, o parágrafo 9º.:

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

(...)

Houve, no aumento de capital na ANTERIOR Consultadoria Investimentos Lda., a transferência de quotas (100%) da controlada JALAN Pacific Inc. para a primeira empresa, peculiaridade essa que é da essência da alienação.

3. Portanto, a fiscalizada deveria ter oferecido à tributação no exercício de 1997, ano-calendário de 1996, o lucro obtido por intermédio de sua controlada, seja porque foi auferido nesse ano, seja por sua disponibilização, já que a operação praticada representa

uma das formas de alienação, enquadrando-se no parágrafo 9 o do art. 2º da IN SRF nº 38/96.

(...)

Em sua defesa, o sujeito passivo contesta os fatos narrados no TVF, afirmando que este errou ao dizer que a Jalan teria sido conferida em aumento de capital da Anterior, pois o que ocorreu foi a transferência da Jalan para a Anterior por meio de um contrato de compra e venda de ações. Ressalta que o preço foi baseado no valor patrimonial da Jalan em 31/12/1995, portanto sem computar qualquer resultado auferido em 1996, período-base que sequer havia sido encerrado. Em seguida afirma que, em virtude de tal operação, permaneceu com um crédito contra a Anterior, referente ao preço das ações que ainda não havia sido pago, o qual foi posteriormente capitalizado na própria Anterior.

O voto condutor do acórdão recorrido passa ao largo de investigar acerca dessa divergência fática, afirmando que “... *a eventual omissão sobre o fato de que a alienação se deu a título de compra e venda e somente depois ocorreu a integralização de capital com o crédito correspondente, é matéria subjacente à matéria de fundo - tributação de lucros auferidos no exterior - não alterando em princípio o deslinde da questão.*”

Diante disso, conclui o voto condutor do acórdão recorrido (grifamos):

“... o lucro gerado pela sociedade controlada no exterior, no período que medeia o início da vigência da Lei nº 9249/95 (01/01/1996) e a alienação da participação societária em 26/07/1996, constitui hipótese de incidência da norma jurídica não havendo se falar em falta de previsão legal para a tributação dos lucros que foram gerados no período.”

(...)

No caso presente, **a hipótese de incidência é a própria geração dos lucros no exterior e não a eventual alienação da participação societária**, nos estritos termos da Lei nº 9.249/95, que apenas registra o momento a partir do qual, o lucro deverá ser obrigatoriamente oferecido à tributação e adicionado ao lucro líquido do exercício apurado em 31.12 do ano em que foi gerado.

Compreendo que merece reforma o acórdão recorrido.

O exame do histórico da legislação acerca da tributação dos lucros do exterior faz cair por terra a posição sustentada pelo voto condutor do acórdão recorrido, de que em 1996 a tributação ocorreria independentemente de disponibilização. Vejamos.

Até 1995, a tributação, pelo IRPJ, dos lucros apurados por coligadas e controladas no exterior seguia o princípio da territorialidade. A Lei 9.249/1995, vigente a partir de 1º de janeiro de 1996, trouxe, para o IRPJ, o princípio da universalidade, passando-se a admitir a tributação incidente sobre lucros produzidos por controladas e coligadas situadas fora do território brasileiro. Passou-se a discutir, então, a partir de que momento tais lucros deveriam se considerar auferidos pela controladora brasileira.

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

(...)

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

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

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

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

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

§ 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:

(...)

§ 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.

Em 27 de junho de 1996 a Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF 38/1996, estabelecendo a tributação dos lucros advindos de sociedades estrangeiras quando da sua efetiva disponibilização à empresa controladora situada no Brasil, e trazendo algumas hipóteses que seriam consideradas equiparadas à disponibilização (dentre elas a alienação de participação societária, como se verifica do art. 2o, §9º, grifamos):

(...)

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em **31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.**

§ 1º **Consideram-se disponibilizados** os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.

§ 2o Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:

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

II - pago o lucro, quando ocorrer:

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

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

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

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

(...)

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

(...)

Muito se discutiu a respeito do alcance dessa instrução normativa. Para uns, a IN teria em muitos aspectos extrapolado os limites legais, especialmente quanto ao momento para reconhecimento das receitas auferidas no exterior. Para outros, a IN 38/1996 teria trazido uma interpretação não inovadora da Lei 9.249/1995, ou, no máximo, teria apenas “atenuado” o rigor da Lei 9.249/1995 em alguns pontos, como sugeriu o voto condutor do acórdão recorrido.

A Lei 9.532/1997 veio ao socorro das controvérsias geradas em torno da IN 38/1996, tida por muitos como inapta, por reserva de legalidade, para tutelar o sistema brasileiro de tributação de controladas e coligadas no exterior. Essa lei teve vigência a partir de 1998 e, assim como a IN 38/1996, condicionou a tributação à disponibilização dos lucros, trazendo em seu bojo uma série de eventos que seriam assim considerados para efeitos de tributação -- nesse ponto, releva observar que a Lei 9.532/1997 não reproduziu todas as hipóteses previstas na IN 38/1996, deixando de fora, por exemplo, a contida no art. 2º, §9º acima reproduzido, referente à alienação de participação societária em controlada ou coligada no exterior.

Na sequência, a Lei Complementar 101/2001 promoveu alteração no artigo 43 do CTN, introduzindo dois parágrafos acerca da possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e da possibilidade de a lei ordinária definir o momento para tanto:

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

(...)

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Então, sobreveio o artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-34/2001, que foi “cristalizada” como MP n. 2.158-35/2001 (em decorrência do art. 2º da Emenda Constitucional 32/2001), estabelecendo que, **a partir de 2002**, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, sendo que, quanto aos lucros do exterior apurados até 31 de dezembro de 2001, estes serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

O exame da própria evolução legislativa revela a inconsistência daquela linha interpretativa segundo a qual, **em 1996**, a tributação dos lucros ocorreria em 31 de dezembro, independentemente de disponibilização. Como visto, mesmo na interpretação da Receita Federal (manifestada na IN 38/1996), a tributação sempre presumiu a disponibilização dos lucros, sendo a questão apenas definir os fatos que poderiam ser assim considerados para efeitos do IRPJ.

Pode-se considerar tal entendimento como sedimentado com a edição da Súmula CARF nº 78, que diz:

Súmula CARF 78: A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não a data do auferimento dos lucros pela empresa sediada no exterior. (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

De fato, a análise dos acórdãos precedentes que inspiraram a edição de tal enunciado revela que simples o fato de a controlada estrangeira apurar lucros no ano calendário de 1996 não necessariamente acarreta tributação em 31 de dezembro pela controladora, sendo necessária a ocorrência de evento que implique a disponibilização de tais lucros. Veja-se:

Acórdão nº 101-97.026, de 13/11/2008:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999

DECADENCIA. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. FATO GERADOR. A simples apuração de lucros por empresa controlada situada no exterior não implica, por si só, em disponibilização de lucros para a controladora no Brasil, condição necessária para caracterização da ocorrência do fato gerador do IRPJ no regime implantado pelo art. 25 da Lei 9.249/95. Descabido falar-se em decadência do direito de constituir o crédito tributário quando não ocorreu fato gerador.

Trecho do voto:

(...)

A preliminar de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativo ao ano-calendário 1996 está vinculada à definição do momento no qual devam ser tributados os lucros obtidos no exterior sob o regime legal mencionado.

Segundo o art. 25 da Lei 9.249/95, 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.

(...)

A meu ver, lucros acumulados da controlada, ainda pendentes de deliberação para definição da sua destinação, não se incorporam ao patrimônio da controladora, não foram por ela auferidos. Inexiste disponibilidade jurídica ou econômica da controladora sobre eles.

Não identifico contradição entre a IN SRF 38/96, art. 2º, capta, e o art. 25 da Lei 9.249/95. Ao contrário, entendo que a referência à adição ao lucro líquido dos lucros no exterior, quando "disponibilizados", revela adequada interpretação do dispositivo legal, em consonância com o regime de competência contábil e com o art. 43 do CTN.

Portanto, uma vez demonstrada inexistência de fato gerador no ano-calendário 1996, quando foram apurados os lucros pela pessoa jurídica no exterior, considero descabido cogitar-se de decadência do direito de constituir o crédito tributário, uma vez que, segundo indicado pela autoridade fiscal no auto de infração, corretamente, o fato gerador teria ocorrido em 31/12/1999.

(...)

Acórdão nº 108-09.592, de 17/04/2008:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001, 2002

IRPJ - TERMO INICIAL- CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL - LUCRO DISPONIBILIZADO POR EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NO EXTERIOR - A fixação do termo inicial para a contagem do prazo de decadência, na hipótese de lançamento sobre lucros apurados por empresa controlada sediada no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a sua disponibilização, e não na data do auferimento dos lucros pela empresa controlada.

Trecho do voto:

Assim, não há que falar em decadência quanto aos lucros apurados em 1996 e 1997, quando sua disponibilização aconteceu em 31 de dezembro de 2000 e o lançamento do IRPJ em 30 de setembro de 2005, menos de cinco anos, portanto.

Acórdão nº 101-96.364, de 17/10/2007 - Trecho do voto:

Alega a recorrente que o fato gerador ocorreu no dia 31 de dezembro de cada - ano-calendário em que se deu a apuração dos lucros, portanto, aqueles lucros apurados nos períodos anteriores ao ano-calendário de 1999 estariam abarcados pela decadência, posto que a ciência do lançamento se deu em 01 de dezembro de 2005.

(...)

Não tendo havido disponibilização dos lucros apurados no período de 1996 a 2001, em nenhuma das formas previstas na legislação de regência anterior à MP nº 2.158-35/2002, os lucros da controlada mexicana existentes até 31 de dezembro de 2001, deveriam ser considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002. Só a partir desta data poderia o Fisco exigir os tributos decorrentes da disponibilização destes lucros, portanto somente a partir desta data poderia começar a contar o prazo decadencial.

(...)

Desse modo, é de se reformar a conclusão a que chegou o acórdão recorrido, de que os lucros auferidos pela Jalan (controlada no exterior) seriam tributáveis pela controladora brasileira (Recorrente FCBB) em 31 de dezembro de 1996, independentemente de ter ocorrido a disponibilização.

A solução da lide no presente caso, entretanto, não se revela suficiente com a conclusão acima, já que, se, com a reforma da premissa adotada pela decisão recorrida, se deve partir da premissa de que a tributação depende da efetiva disponibilização dos lucros, é ainda necessário dar o passo seguinte e definir se o evento de alienação da participação societária na Jalan ocorrido em 26/07/1996 caracteriza-se efetiva disponibilização.

É dizer, a definição sobre se subsiste ou não o auto de infração em questão passa, necessariamente, pela definição sobre se houve ou não a disponibilização dos lucros do exterior em 1996, mormente em se considerando o evento de alienação da participação societária na Jalan ocorrido em 26/07/1996.

Nesse ponto, tendo restado vencida quando ao entendimento de que tal matéria teria sido analisada pela decisão recorrida, conforme integrada pelo despacho em embargos, faz-se necessário o retorno dos autos à turma a quo para que esta defina se alienação da participação societária caracteriza-se disponibilização, preservando-se assim as instâncias julgadoras.

Estas são as razões pela qual voto por, uma vez vencida na admissibilidade da segunda matéria, dar parcial provimento ao recurso especial, com retorno dos autos à turma *a quo* para prosseguimento do julgamento, adotando-se a premissa do presente voto (de que a tributação depende da efetiva disponibilização dos lucros).

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial e, vencida na admissibilidade da segunda matéria, no mérito, dou parcial provimento ao recurso especial, com retorno dos autos à turma *a quo* para prosseguimento do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao conhecimento integral do recurso especial da Contribuinte. A maioria qualificada do Colegiado concluiu que o conhecimento deveria se limitar à matéria “momento de ocorrência do fato gerador de IRPJ sobre lucros apurados no exterior”.

Para assim concluir, porém, necessária se faz a exposição integral dos parâmetros de conhecimento do recurso.

O recurso especial da Contribuinte foi admitido *em relação às matérias "aspecto temporal da hipótese de incidência do IRPJ sobre lucros auferidos por empresa controlada com sede no exterior" e "consideração da alienação de participação societária no exterior como hipótese de disponibilização de lucros para a controladora nacional"*.

A Contribuinte assevera em recurso especial que sua pretensão é discutir (i) *se de acordo com o disposto no artigo 25 da Lei 9.249/95, pode-se ou não tributar os lucros auferidos no exterior por controlada, a despeito de sua disponibilização; e (ii) se a alienação de participação societária em controlada no exterior caracteriza ou não hipótese de disponibilização de lucros no ano-calendário de 1996*. No primeiro ponto o dissídio foi admitido em face do paradigma nº 1202-00.456 e, no segundo, em face dos paradigmas nº 1103-00.193 e 101-97.025).

No Acórdão nº 1803-00.468, o Colegiado *a quo* analisou de forma peculiar a exigência aqui veiculada, pertinente a IRPJ devido no ano-calendário 1996, incidente sobre lucro auferido por controlada situada no exterior (JALAN), tido por disponibilizado em razão de alienação mediante transferência das quotas detidas nesta investida para aumento de capital em outra investida no exterior (ANTERIOR). A autuada detinha 100% do capital de JALAN no

encerramento do exercício de 1995 e em 26/07/1996 a transferiu integralmente para ANTERIOR, mediante aumento de seu capital.

O voto condutor do acórdão recorrido inicialmente rejeita arguição de nulidade pautada na circunstância desconsiderada pela Fiscalização de que *ocorreu inicialmente uma compra e venda* da participação em JALAN e *somente depois ocorreu a integralização de capital convertendo-se o crédito havido com a ANTERIOR*, e afirma deslocar a apreciação deste aspecto para o mérito recursal. Mas, no mérito, afasta os efeitos da Instrução Normativa SRF nº 38/96 quando atenuou o *rigor da Lei, permitindo a tributação dos lucros auferidos no exterior, somente após disponibilizados*, para afirmar a incidência da Lei nº 9.249/95 e consequente tributação dos lucros no momento em que são gerados. Observou, porém, que as disposições da referida Instrução Normativa não modificavam a situação do presente processo, acrescentando que:

É que a percepção do lucro gerado até a alienação da participação societária da sociedade controlada no exterior, atrai a incidência da própria força normativa da Lei nº 9.249/95 e que enquanto não declarada inconstitucional, tem plena vigência no ordenamento jurídico tributário nacional.

Assim, apurado o lucro conforme se depreende das demonstrações financeiras apresentadas à fiscalização e juntadas aos autos, este deve ser tributado na forma da lei que instituiu a tributação universal da renda (worldwide income taxation).

Deve-se atentar que conforme disposições da própria Lei nº 9.249/95, tratando-se de investimento em que a investidora detinha 100% do capital da investida (JALAN), sendo que a adquirente "ANTERIOR" também era sociedade controlada em 100% pela recorrente, era imperioso efetuar o levantamento patrimonial na data da operação na forma da legislação comercial e fiscal.

Assim, independentemente das disposições da Instrução Normativa SRF nº 38/96, o lucro gerado pela sociedade controlada no exterior, no período que medeia o início da vigência da Lei nº 9.249/95 (01/01/1996) e a alienação da participação societária em 26/07/1996, constitui hipótese de incidência da norma jurídica não havendo se falar em falta de previsão legal para a tributação dos lucros que foram gerados no período.

Restou assim validada a incidência sobre os lucros auferidos no período entre o início da vigência da Lei em 01/01/1996 e a alienação da participação societária tida por ocorrida em 26/07/1996. Em consequência, foi negado provimento ao recurso voluntário, sem apreciação do aspecto que ensejara a arguição de nulidade do lançamento.

A Contribuinte opôs embargos de declaração, que foram rejeitados em exame de admissibilidade pela Presidência de Turma. A alegação de contradição entre a aplicação da Lei nº 9.249/95, que define a tributação em 31 de dezembro, e a validação da tributação ocorrida com base em 31/05/1996 – essa a data em que a Contribuinte considera ocorrida a alienação - foi refutada sob o entendimento de que os lucros gerados entre 01/01/1996 e 26/07/1996 *deveriam ser tributados em 31/12/1996*, mediante *aplicação pura e simples da Lei nº 9.249/95*. As alegações de omissão quanto à inexistência de disponibilização dos lucros, que teriam permanecido acumulados no exterior mesmo após a alienação, e quanto à alteração de critério jurídico pela DRJ, também foram rejeitadas afirmando-se a inocorrência desta alteração e classificando-se como indiferente a disponibilização dos lucros, porque no valor de venda da participação *estavam implicitamente incluídos os lucros gerados pela JALAN PACIFIC*.

Do referido despacho destaca-se:

Com efeito, o acórdão concluiu pela aplicação pura e simples da Lei nº 9.249/95 considerando que os lucros embora tenham sido gerados no período de 01/01/96 até a venda em 26/07/1996 (fls. 32/34) *deveriam ser tributados em 31/12/1996*.

Ou seja, **ocorrendo a geração de lucro por parte da participação societária alienada no período de apuração da alienação não há outro momento de sua disponibilização independentemente de ter ocorrido para empresa controlada ou não.**

Pelos mesmos motivos é indiferente de que os lucros não tenham sido disponibilizados para a empresa adquirente (Anterior Consultoria) pois para a empresa alienante (FCBB) a disponibilização ocorreu no momento do recebimento da alienação que ocorreu pela conversão em quotas da Anterior Consultoria.

Assim, independentemente do valor do preço atribuído para efeito de venda da participação societária para a empresa Anterior Consultoria, no valor atribuído estavam implicitamente incluídos os lucros gerados pela JALAN PACIFIC. *(negrejou-se)*

Assim, sob a premissa de que o acórdão recorrido afirmou a tributação de lucros gerados no exterior *independentemente de serem ou não disponibilizados para o investidor no Brasil*, a Contribuinte apontou divergência em face do paradigma nº 1202-00.456, segundo o qual *o artigo 25 da Lei 9.249/95 não estabeleceu a tributação dos lucros auferidos através de empresa controlada no exterior antes de sua distribuição.*

O acórdão recorrido, integrado aos fundamentos para rejeição dos embargos de declaração, afirma que os lucros gerados no exterior são tributáveis em 31/12/1996 em face do disposto no art. 25 da Lei nº 9.249/95, inclusive na hipótese em que a participação societária é alienada ao longo do ano-calendário mediante sua utilização para aumento de capital em outra sociedade no exterior. Infere-se que esta ocorrência apenas delimitaria a determinação dos lucros que, gerados no exterior, seriam considerados tributáveis em face da investidora, de modo que o Colegiado *a quo* manteria a exigência formulada independentemente da alienação ocorrida.

É sob esta premissa que a Contribuinte suscita a divergência jurisprudencial diante do paradigma nº 1202-00.456 para o qual, em sua visão, *somente a distribuição dos lucros permite a tributação de lucros no exterior.* Na ótica do exame de admissibilidade, estaria caracterizada a divergência jurisprudencial neste ponto porque:

O acórdão indicado como paradigma adotaria a tese de que, em relação a lucros auferidos no exterior durante o ano-calendário de 1996, somente com a distribuição dos resultados à controladora no Brasil é que se dá o fato gerador do IRPJ conforme a definição do art. 25 da Lei nº 9.249/1995. Tal conclusão divergiria daquela alcançada pelo acórdão contestado, que expôs o entendimento de que, uma vez gerados lucros no exterior, estes devem ser tributados no dia 31 de dezembro do mesmo ano, independentemente de haver a disponibilização dos valores para o investidor nacional.

Observe-se, porém, que o paradigma nº 1202-00.456 analisou exigência formulada para o ano-calendário 2001, já sob incidência do art. 74, parágrafo único da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, mas tendo por base de cálculo lucros auferidos no exterior entre 1996 e 2001, tidos por acumulados e disponibilizados em face daquela determinação legal. Assim, para validar a exigência, o Colegiado que proferiu o paradigma teve de refutar arguição de decadência acerca dos lucros gerados em 1996 e 1997, o que fez negando a contagem a partir destas ocorrências, vez que não houve disponibilização dos lucros com sua geração. A transcrição no paradigma do seguinte argumentos, reproduzido do Acórdão nº 108-09.587, é claramente contrária à premissa adotada no acórdão recorrido:

A interpretação sistemática do artigo 25 da Lei no. 9.249, e compatível com o disposto no artigo 43 do CTN, é aquela que sustenta serem os lucros auferidos aqueles cuja disponibilidade esteja adquirida. Auferir lucros, portanto, deve ser entendido como adquirir a disponibilidade desses lucros.

Desse modo, os lucros auferidos no exterior e que vão ser tributados em 31 de dezembro de cada ano são aqueles cuja disponibilidade estiver adquirida em 31 de dezembro de cada ano. Esse é o preciso comando do artigo 25. A norma contida no artigo 25 prevê, portanto, a tributação dos lucros originários do exterior e que estiverem com a sua disponibilidade adquirida pela pessoa jurídica com sede no Brasil. **Os lucros cuja disponibilidade não estiver adquirida em 31 de dezembro não estarão ainda auferidos; logo, não deverão ser tributados.**

Lucro auferido, portanto, é lucro disponível. Qualquer interpretação diversa dessa é necessariamente inválida, por incompatível com o artigo 43 do CTN.

Ora, **os lucros apurados por empresa controlada no exterior estão disponíveis para a sócia controladora com sede no Brasil, antes de efetivamente distribuídos?** Pode-se dizer que, antes da sua distribuição, os lucros já teriam sido auferidos pela controladora brasileira?

Como regra geral, entendo que não. Os lucros simplesmente apurados em 31 de dezembro não foram ainda auferidos pela empresa controladora brasileira, antes de sua distribuição. Não tiveram eles a sua disponibilidade adquirida pela pessoa jurídica brasileira, seja a disponibilidade econômica ou a jurídica.

[...]

A Instrução Normativa SRF n. 38/96, portanto, corretamente interpretou o conteúdo da norma inscrita no artigo 25 e didaticamente estabeleceu uma lista de hipóteses em que os lucros apurados no exterior seriam considerados disponíveis no Brasil. E o artigo 1º da Lei no. 9.532 tão somente legalizou a lista da instrução fazendária, mas nada acrescentou ao ordenamento jurídico que já não pudesse ser extraído da análise sistemática do artigo 25 da Lei n. 9.249, em conjunto com o artigo 43 do CTN.

Há, portanto, **perfeita sintonia entre o artigo 25 da Lei no. 9.249, a Instrução Normativa SRF n. 38/96 e o artigo 43 do CTN.** (negrejou-se)

É certo que os acórdãos comparados foram vertidos sobre circunstâncias fáticas distintas, vez que no recorrido houve alienação, à qual a autoridade lançadora se apegou para afirmar a disponibilização. Contudo, a tese adotada no voto condutor do acórdão recorrido, integrada pelos fundamentos para rejeição dos embargos, nega a necessidade desta disponibilização para incidência e, assim, a alienação passa a ter relevo, apenas, para delimitação temporal dos lucros que podem ser tributados na controladora brasileira. Se, por um lado, o paradigma não se presta a reformar integralmente o recorrido, vez que não é possível aferir qual o entendimento do Colegiado que o proferiu na hipótese de alienação caracterizada pelo aporte em capital social de outra sociedade da participação societária detida na investida, não se pode negar que ele reforma a premissa com base de na qual o Colegiado *a quo*, com os esclarecimentos posteriormente feitos na rejeição dos embargos, considerou *indiferente* a disponibilização dos lucros *no momento do recebimento da alienação que ocorreu pela conversão em quotas da Anterior Consultoria*.

Desse modo, caso na solução do dissídio jurisprudencial se decida pela reforma desta premissa, os autos deveriam retornar ao Colegiado *a quo* para apreciação dos efeitos da alienação apontada pela autoridade fiscal, e sua caracterização como hipótese de disponibilização de lucro, para fins da incidência aqui em debate.

Estes os contornos, portanto, para se concordar com as as conclusões da I. Relatora no conhecimento do recurso especial da Contribuinte neste ponto. Não apenas para definir quanto à tributação dos lucros do exterior em 31/12/1996 independentemente de efetiva disponibilização, mas considerando que esta definição não será suficiente para reverter a decisão do recorrido em favor da Contribuinte, mas sim determinar o retorno dos autos ao Colegiado *a*

quo para prosseguir na análise da acusação fiscal e da defesa da Contribuinte a partir da premissa reformulada.

No segundo ponto de dissídio, a Contribuinte se antecipa na discussão acerca da *impossibilidade de se considerar a alienação como hipótese de disponibilização de lucros, nos termos da Lei 9.249/95*, sob a premissa de que esta ocorrência foi referida no acórdão recorrido nos seguintes termos:

Assim, independentemente das disposições da Instrução Normativa SRF nº 38/96, **o lucro gerado pela sociedade controlada no exterior**, no período que medeia o início da vigência da Lei nº 9.249/95 (01/01/1996) **e a alienação da participação societária em 26/07/1996, constitui hipótese de incidência da norma jurídica não havendo se falar em falta de previsão legal para a tributação dos lucros que foram gerados no período.** *(negrejou-se)*

Como antes explicitado, compreende-se aqui que o Colegiado *a quo* aceitaria a tributação dos lucros gerados no exterior independentemente da alienação referida pela autoridade fiscal. Ainda assim, a ocorrência da alienação teve relevo no acórdão recorrido porque refutada a alegação da Contribuinte de que os lucros teriam permanecido na investida, afirmando-se que no momento do aporte em capital da outra investida, *era imperioso efetuar o levantamento patrimonial na data da operação da forma da legislação comercial e fiscal*, complementando-se na rejeição dos embargos de declaração que *independentemente do valor do preço atribuído para efeito de venda da participação societária para a empresa Anterior Consultoria, no valor atribuído estavam implicitamente incluídos os lucros gerados pela JALAN PACIFIC*.

No exame de admissibilidade observou-se esta ocorrência como *marco temporal*, muito embora ela também seja afirmada como hipótese material de auferimento do renda:

Embora o acórdão recorrido não se aprofunde na questão, é possível verificar-se que realmente a alienação da empresa controlada no exterior foi considerada como marco temporal para a defendida ocorrência do fato gerador do IRPJ incidente sobre lucros auferidos no exterior. Como o art. 25 da Lei nº 9.249/1995 fala em lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, é possível concluir-se que o acórdão recorrido considerou que a alienação, pela recorrente, da participação societária que detinha na empresa JALAN, configurou o auferimento do resultado tributável.

E é sob esta vertente material que a divergência teria restado caracterizada na ótica da Presidência de Câmara:

Os dois acórdãos paradigmas trazem, portanto, a mesma conclusão, no sentido de que não configura hipótese de disponibilização de lucros para o investidor nacional a alienação de sua investida com sede no exterior. Primeiramente, porque tal hipótese não estaria contemplada no regime de tributação instituído pela Lei nº 9.249/1995, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997.

Além disso, desenvolvem os votos condutores das decisões paradigmas o raciocínio de que operações semelhantes, de alienação de participação societária em outras empresas, quando envolvem exclusivamente empresas sediadas no Brasil, só geram tributação de imposto de renda sobre o ganho de capital eventualmente apurado. Sendo assim, a alienação de empresas sediadas no exterior, por si só, também só poderia configurar fato gerador de IRPJ sobre ganho de capital.

De outro lado, é válida também a visão da I. Relatora quanto a esta segunda matéria: *ela foi prequestionada pelo sujeito passivo, mas foi superada pelo voto condutor do acórdão recorrido, que concluiu pela tributação independentemente da disponibilização e, portanto, não precisou analisar esse segundo ponto*. Contudo, nesta vertente, não haveria, na

decisão, o necessário prequestionamento para caracterização do dissídio jurisprudencial, a confirmar, inclusive, os contornos da primeira divergência admitida. Importa, assim, avaliar se a abordagem dos paradigmas se presta a infirmar a alienação como marco temporal para determinação dos lucros a serem tributados na controladora.

O primeiro paradigma (Acórdão nº 1103-00.193), como bem observado pela I. Relatora, analisou exigência pertinente ao ano-calendário 2000, já sob influência das alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/97, impedindo assegurar que o Colegiado que o proferiu também exoneraria exigência verificada no ano-calendário 1996, muito embora o Relator, ex-Conselheiro Aloysio José Percínio da Silva, tenha referido, dentre seus argumentos, que *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) da Instrução Normativa SRF nº 38/1996.*

Ocorre que o segundo paradigma, de relatoria do mesmo Conselheiro, apresenta esta mesma objeção, mas em relação a exigência pertinente ao ano-calendário 1996, formulada com fundamento no art. 2º, §9º da Instrução Normativa SRF nº 38/1996, na vigência do art. 25 da Lei nº 9.249/95, invocado no acórdão recorrido para afirmar a incidência sobre os lucros gerados até o momento da alienação da participação societária.

Ressalte-se, como bem observado no exame de admissibilidade, que os votos condutores dos paradigmas apresentam o mesmo teor, mas neste segundo caso, trata-se de exigência pertinente ao ano-calendário 1996, permitindo concluir que o Colegiado que o proferiu concordou com sua aplicação nesse período.

Por sua vez, a argumentação expressa para negar a alienação como hipótese de disponibilização de lucro está assim erigida a partir do art. 1º da Lei nº 9.532/97:

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 era 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.

[...]

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.

Contudo, ainda que se transporte esta abordagem para a interpretação posta na Instrução Normativa SRF nº 38/96 acerca do art. 25 da Lei nº 9.249/95, que também refere a alienação de participação societária como hipótese de disponibilização de lucro, tem-se que nada ali permite inferir alguma aceitação da destinação da participação societária para aumento de capital em outra investida no exterior como marco temporal do direito aos lucros gerados pela primeira investida. O voto condutor do paradigma apenas analisa o alcance das hipóteses legais e normativas para caracterização material da disponibilidade dos lucros.

Conclui-se, do exposto, que não há, no acórdão recorrido, prequestionamento da matéria enfrentada nos paradigmas. Sua apreciação, assim, será dependente de, caso reformada a premissa confrontada na primeira divergência jurisprudencial, ser editada decisão complementar pelo Colegiado *a quo* afirmando a disponibilização dos lucros em razão da alienação afirmada pelo aporte da participação societária detida em JALAN em aumento de capital de ANTERIOR.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte, apenas em relação à matéria “momento de ocorrência do fato gerador de IRPJ sobre lucros apurado no exterior”.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

No mérito da matéria admitida, a tributação dos lucros gerados no exterior no ano-calendário 1996 independentemente de evento de disponibilização é amplamente rechaçada neste Conselho, muito embora a maior parte dos litígios se dê em face de eventos de disponibilização posteriores à Lei nº 9.532/97, situação na qual se determina qual o montante dos lucros acumulados, definição que demanda aferir se a legislação impunha alguma realização anterior para inclusão no lucro tributável.

É neste sentido, por exemplo, que o Acórdão nº 9101-003.750, exarado em face de exigência pertinente ao ano-calendário 2000, traz consignado em sua ementa que:

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA OU COLIGADA EM 1996 E 1997. ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR. TRIBUTAÇÃO PELA LEI 9.532/1997. POSSIBILIDADE.

A IN SRF nº 38/96, ao considerar que os lucros no exterior auferidos em 1996 e 1997 deveriam ser reconhecidos pela controladora ou coligada no Brasil somente quando disponibilizados, adotou a única interpretação possível para a tributação de lucros no exterior. A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não a data do auferimento dos lucros pela empresa sediada no exterior (Súmula CARF nº 78). Se os lucros surgidos nos anos-calendário de 1996 e 1997 somente foram disponibilizados no curso do ano-calendário de 2000, não há que se falar em aplicação retroativa da Lei 9.532/1997 para a tributação

desses lucros no exterior. No ano-calendário de 2000, quando ocorreu o fato gerador, a referida lei tinha plena vigência.

Assim expõe o ex-Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no voto condutor de referido julgado, neste ponto acompanhado à unanimidade¹:

2 – INAPLICABILIDADE DA LEI Nº 9.532, DE 1997 – LUCROS GERADOS ATÉ 1997 (INCLUSIVE).

Por meio dessa outra divergência, a contribuinte sustenta que a Lei 9.532/1997, invocada pelas autoridades fiscais como fundamento legal da autuação, não pode alcançar os lucros gerados até 1997 (inclusive).

Antes de adentrar no mérito do recurso, é preciso fazer alguns esclarecimentos e também tratar de algumas questões preliminares.

Mencionamos que por meio da primeira divergência, a contribuinte contestou de forma ampla a tributação dos lucros no exterior. Contudo, essa segunda divergência diz respeito a apenas uma parte dos lucros no exterior, ou seja, aqueles gerados nos anos-calendário de 1996 e 1997.

Conforme se observa pela transcrição do TVF contida no início do tópico anterior, a maior parte dos lucros no exterior foram gerados a partir de 1998, de modo que essa segunda divergência não abrange a parcela do crédito tributário relativa a esses lucros.

Outra observação preliminar importante diz respeito à própria possibilidade de conhecimento do recurso.

Em síntese, a contribuinte alega que até o final de 1997 vigorava apenas o artigo 25 da Lei nº 9.249/95, que previa a tributação dos lucros auferidos por controlada no exterior tão logo auferidos. Sendo assim, a sistemática de tributação prevista na Lei 9.532/1997 (vigente a partir de 01/01/1998) não poderia incidir retroativamente sobre os lucros gerados até 31/12/1997.

Ocorre que essa divergência sobre a inaplicabilidade da Lei 9.532/1997 para os lucros gerados até 31/12/1997 foi apresentada conjuntamente com a divergência sobre a decadência dos créditos tributários relativos a esses mesmos lucros, e a divergência em relação à decadência não foi admitida, porque os paradigmas contrariavam a Súmula CARF nº 78.

Cabe, pois, registrar que essas duas linhas de argumentação (irretroatividade da Lei 9.532/1997 e decadência dos fatos geradores submetidos à Lei 9.249/1995) estão bastante interligadas.

Numa abordagem, a contribuinte alega que a Lei 9.532/1997 não poderia alcançar os lucros gerados até 1997, que esses lucros só poderiam ser tributados pelas regras da Lei 9.249/1995. E complementarmente, ela alega que haveria decadência para os fatos geradores submetidos às regras da Lei 9.249/1995.

A inter-relação entre essas linhas de argumentação pode ser verificada no próprio contexto do recurso especial da contribuinte.

Mesmo assim, não se pode aplicar a Súmula CARF nº 78 para negar conhecimento à divergência sobre a irretroatividade da Lei 9.532/1997, porque a súmula trata expressamente da contagem de prazo decadencial.

A Súmula CARF nº 78, entretanto, tem implicações na análise de mérito da divergência sob exame. É que as decisões que a motivaram tiveram que tratar do momento da ocorrência do fato gerador, e isso também repercute na questão sobre a irretroatividade da Lei 9.532/1997, como ficará demonstrado mais adiante.

Há ainda que se tratar de uma última questão preliminar.

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

É que, de acordo com as contrarrazões da PGFN, o Acórdão paradigma nº 107-07.352 não seria apto a demonstrar a divergência sobre a inaplicabilidade da Lei 9.532/1997 para os lucros gerados até 31/12/1997, porque essa decisão não tratou de caso envolvendo a alienação de participação societária em controlada no exterior pela controladora no Brasil para capitalizar outra controlada, como o caso aqui em discussão, mas sim da tributação de dividendos pagos à controladora brasileira. E além disso, a decisão paradigma também não teria enfrentado a questão da legalidade da IN SRF nº 38/96, ponto discutido no acórdão recorrido.

[...]

Portanto, o recurso deve mesmo ser conhecido em relação à divergência sobre a aplicação da Lei 9.532/1997 para a tributação de lucros no exterior surgidos antes dela (ou seja, surgidos no período específico da Lei 9.249/1995: anos-calendário 1996 e 1997).

Quanto ao mérito, como já mencionado anteriormente, a divergência sob exame tem relação com a Súmula CARF nº 78:

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

Isso porque as decisões que motivaram a referida súmula, ao analisarem questões sobre decadência, tiveram que tratar do momento da ocorrência do fato gerador.

E algumas dessas decisões trataram especificamente de lucros gerados nos anos-calendário de 1996 e 1997, mas, mesmo assim, consideraram como termo inicial da contagem do prazo decadencial a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não a data do auferimento dos lucros pela empresa sediada no exterior.

Vale transcrever trechos dos votos que orientaram duas das seis decisões que motivaram a edição da referida súmula:

Acórdão nº 108-09.592

A legislação tributária vigente à época do levantamento do lucro, **1996 e 1997**, previa que a tributação ocorreria na data da apuração do lucro, entretanto, com a mudança legislativa processada em 1997 por meio da Lei nº 9.532, o momento da incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica foi deslocado para a data na qual esse lucro tornou-se disponível para a empresa controladora.

Assim, não há que falar em decadência quanto aos lucros apurados em 1996 e 1997, quando sua disponibilização aconteceu em 31 de dezembro de 2000 e o lançamento do IRPJ em 30 de setembro de 2005, menos de cinco anos, portanto.

Acórdão nº 101-96.364

Não tendo havido disponibilização dos lucros apurados no período de **1996** a 2001, em nenhuma das formas previstas na legislação de regência anterior à MP nº 2.158-35/2001, os lucros da controlada mexicana existentes até 31 de dezembro de 2001, deveriam ser considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002. Só a partir desta data poderia o Fisco exigir os tributos decorrentes da disponibilização destes lucros, portanto somente a partir desta data poderia começar a contar o prazo decadencial.

Como a ciência dos lançamentos se deu em 01 de dezembro de 2005, não ocorreu *in casu*, a suscitada decadência, pelo quê REJEITO a preliminar.

Vê-se que essas duas decisões que orientaram a Súmula CARF nº 78 manifestaram claramente o entendimento de que o fato gerador para a tributação dos lucros no exterior surgidos em 1996 e 1997 se dava em momento posterior, na disponibilização desses lucros, ou seja, já na vigência ou da Lei 9.532/1997 ou da MP 2.158-35/ 2001.

Pelo sentido dessas decisões, portanto, não há que se falar que no caso ora analisado a tributação dos lucros gerados em 1996/1997 se deu pela aplicação retroativa da Lei 9.532/1997, porque a disponibilização desses lucros (aspecto temporal do fato gerador) aconteceu posteriormente, já na vigência da referida lei.

Esta 1ª Turma da CSRF já examinou especificamente a questão trazida com a divergência sob exame, quando exarou o Acórdão nº 9101-002.223, de 04/02/2016, orientado pelo voto da Conselheira Adriana Gomes Rêgo:

Acórdão nº 9101-002.223

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

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

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

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

Recurso Especial do Contribuinte Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

[...]

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora.

[...]

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

IN SRF nº 38/96: [...];

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

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

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

Comparando esse §3º com o §2º, verifica-se que o correspondente ao inciso I do §3º é, na verdade, o inciso II do §2º, porque a regra do inciso I do §2º é, na

verdade, um comando para a pessoa jurídica situada fora do Brasil, o que só pode ocorrer, como de fato foi feito, quando a pessoa jurídica situada no Brasil detém o “comando”, quer seja como matriz, quer seja como controladora.

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

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

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

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

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

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

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

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

Aliás, não é por outra razão que, ainda antes da alteração da Lei Complementar, novamente o legislador ordinário tratou do assunto e manteve o entendimento de que a tributação seria pelo regime de caixa, como se pode observar com publicação da Lei nº 9.532, de 1997: [...];

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

No caso em apreço e, de acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 82/100, a Recorrente transferiu para sua única sócia na Holanda, cem por cento

das ações de sua controlada no Uruguai, a Inverdays Company S/A, no dia 2 de setembro de 2002.

Analizando ainda o parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.15835/ 2001, temos: [...];

Como tal parágrafo dispunha que, se ocorresse alguma das hipóteses de disponibilização da legislação em vigor, esta deveria ser observada para os efeitos de se considerar disponibilizados os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001, e, considerando que antes de 31 de dezembro de 2002, ocorreu hipótese de disponibilização prevista na legislação em vigor, aplicava-se, ao caso em tela, a Lei nº 9.532, 1997, segundo a qual, os lucros eram considerados disponibilizados no Brasil, no caso de controlada, na data do pagamento, assim considerado o aumento de capital social: [...];

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

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

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

Em relação aos lucros surgidos nos anos-calendário de 1996 e 1997, ficou bastante esclarecido que o fato gerador se dá apenas na disponibilização destes lucros. No caso concreto, a disponibilização dos lucros no exterior ocorreu somente no curso do ano-calendário de 2000, quando a Lei 9.532/1997 estava plenamente em vigor.

Portanto, não há que se falar em aplicação retroativa da referida lei para tributar os lucros surgidos em 1996 e 1997, ou algo semelhante.

Desse modo, adotando os mesmos fundamentos acima transcritos, e mais uma vez ressaltando o entendimento manifestado pelas decisões que motivaram a edição da Súmula CARF nº 78, voto no sentido de também NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte em relação à divergência apresentada no tópico "inaplicabilidade da Lei nº 9.532, de 1997 – lucros gerados até 1997 (inclusive)".

Adotando estes fundamentos como razões de decidir, resta claro que a geração dos lucros no exterior não pode ser admitida como hipótese de incidência no ano-calendário 1996. Deve, assim, ser reformada a premissa do acórdão recorrido para que o Colegiado *a quo* prossiga na análise da acusação fiscal e da defesa da Contribuinte, decidindo se a alienação apontada prestou-se à disponibilização exigida na legislação de regência para aquele período.

Estas as razões para, no mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte com retorno dos autos ao Colegiado *a quo*.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA