



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.001499/00-94
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.858 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de julho de 2023
Recorrente FCBB EMPREENDIMENTOS E COMÉRCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 31/12/1996

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

Em que pese a IN SRF nº 38/96 prever que, no caso de alienação da participação societária em controlada no exterior os lucros ainda não tributados no Brasil devem ser adicionados ao lucro líquido para cálculo do lucro real (art. 2º, § 9º), tal hipótese de incidência não estava inserta na lei vigente à época, qual seja, o artigo 25 da Lei nº 9.249/95, de modo que deve ser afastada a aplicação da citada instrução normativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira (relator), que votou por negar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo. O conselheiro Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior não votou, pois a matéria já foi votada pela Conselheira Miriam Costa Faccin (suplente convocada).

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira –Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Miriam Costa Faccin (suplente convocada), Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (RV), fls. 0212/0247¹, interposto contra decisão de primeira instância, proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – São Paulo (SP), fls. 0189/0200, nos seguintes termos:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1995

Ementa: INCONSTITUCIONALIDADE E/OU ILEGALIDADE. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCROS DISPONIBILIZADOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR.

A instância administrativa não se manifesta a respeito de suposta inconstitucionalidade e/ou ilegalidade da legislação tributária. Preliminar indeferida.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica -

IRPJ

Ano-calendário: 1995

Ementa: TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR. FATO GERADOR. TRANSFERÊNCIA OU ALIENAÇÃO DE CONTROLADA DIRETA NO EXTERIOR.

Alienação de capital de controlada direta no exterior configura hipótese de disponibilização dos lucros auferidos no exterior.

Lançamento Procedente

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar PROCEDENTE o lançamento, conforme o demonstrativo do crédito tributário ao final do voto.

Para esclarecimento, a autuação trata de exigência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (**IRPJ**) e sua multa exigida isoladamente, fls. 003, relativa a fatos geradores ocorridos em 31/12/1996.

A sistemática de apuração dos tributos foi pelo regime do Lucro Real e nos valores já estão incluídos juros de mora e multa de ofício, calculados até a data de elaboração do lançamento.

Em síntese, os créditos foram lançados por inadimplência tributária, devido a lucros auferidos no exterior.

O Fisco detalhou o procedimento fiscal, 008/010.

A recorrente impugnou a exação, fls. 050/069.

¹ Numeração conforme arquivo pdf.

A DRJ analisou a impugnação e proferiu a decisão citada.

Cientificada em 03/12/2007, fls. 0202, foi apresentado recurso em 26/12/2007, fls. 0217/0247.

A recorrente inicia suas alegações defendendo que o auto de infração é nulo, por cerceamento de defesa, dada a deficiente descrição dos fatos.

Registra que era a única quotista da sociedade JALAN, estabelecida nas Ilhas Virgens Britânicas, sendo, portanto, sua controladora, mas que alienou as quotas detidas na JALAN para a ANTERIOR, passando a deter investimento direto somente na ANTERIOR.

Cita como fato de importância que o preço de compra das ações da JALAN foi equivalente ao valor patrimonial dessa sociedade em 31/12/1995. Portanto, alega que o preço da venda realizada em 26/07/1996 não levou em consideração os lucros auferidos pela sociedade JALAN no período de 1.1.1996 a 26.7.1996, uma vez que o período-base da JALAN não havia sido encerrado de forma a identificar os lucros até então apurados.

Afirma que a Fiscalização não considerou o valor pelo qual as ações haviam sido realmente alienadas.

Informa que a autuação restringe-se ao período-base de 1996 e que se fundamenta no artigo 25 da Lei nº 9.249/1995, exigindo a tributação de lucros auferidos por empresa controlada no exterior independentemente da real disponibilização jurídica ou econômica de tais valores para a empresa brasileira.

Aduz que o Fisco também realizou a autuação devido um suposto descumprimento do disposto na Instrução Normativa nº 38/1996, que classifica a alienação como uma hipótese de disponibilização de lucro.

A recorrente relata que que no momento da alienação da sociedade JALAN não adicionou tais valores ao lucro líquido do ano-calendário de 1996, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, pois em 1996 não existia no ordenamento jurídico qualquer disposição legal no sentido de que a alienação de sociedade no exterior implicava a disponibilização de lucros auferidos por sociedade controlada sediada no exterior, exceto pelo disposto na IN 38/1996, legislação infra legal, fundamento utilizado pelo Fisco para lavratura da autuação.

Em outro pronto – na análise de suposto conflito entre o disposto na Lei 9.249/1995 e o Art. 43, do CTN – afirma que o fato de a empresa controlada no exterior auferir lucros e ter sido alienada não pode ser confundido, necessariamente, com a efetiva disponibilização econômica ou jurídica desses lucros por sua controladora no Brasil, pois essa disponibilização, evento futuro e incerto, dependente da deliberação dos sócios ou acionistas da empresa sediada no exterior que produziu o lucro, por isso a mera apuração de lucros pela controlada não pode ser considerada como hipótese de disponibilização, seja jurídica ou econômica, em favor da controladora.

Cita doutrina, que estaria de acordo com seu argumento.

Alega que não pleiteia aqui a declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade da Lei 9.249/95 e da IN 38/96, mas sim que tais normativos sejam interpretados de uma forma coerente e correta, de modo a permitir a sua adequada aplicação.

Acusa a IN 38/96 de criar nova hipótese de incidência para os lucros gerados no exterior, extrapolando sua fundamentação legal.

Relata que na elaboração da Lei 9.532/1997 tanto o Poder Executivo como o Poder Legislativo reconheceram expressamente que a Lei 9.249/95 e a IN 38/96 possuíam vícios que somente poderiam ser sanados com a edição de uma nova lei ordinária.

Em mais uma alegação informa que a decisão recorrida menciona que os documentos contábeis apresentados não seriam necessários, uma vez que se trata de lucro pago e não creditado, nos termos da alínea "h" e "d" do inciso II do artigo 2º da IN 38/96, o que demonstra que a decisão a quo inovou os fundamentos da autuação, o que torna nula a decisão recorrida, já que não possui competência para isso, pois na autuação consta apenas o §9º, do artigo 2º da IN 38/96 como fundamento legal.

Consequentemente, defende que a decisão recorrida, ao inovar a base legal do Auto de Infração, afrontou seu direito à ampla defesa e ao contraditório, violando, também, p art. 146, do CTN, pois alterou os critérios jurídicos que fundamentaram o lançamento.

Salienta, novamente, que os lucros permanecem no exterior.

Cita jurisprudência administrativa que estaria de acordo com o que alega.

Continuando, narra o histórico da legislação que tratam da matéria em litígio: Lei 9.249/95, IN 38/96, Lei 9.532/97, RIR/99 e Lei 9.959/00.

Aduz que a Lei 9.532/97 tratou da mesma matéria da IN 38/96, e, sendo norma hierarquicamente superior e posterior à IN 38/96, tem-se que se fosse admitida a validade da IN 38/96 a mesma teria sido revogada pela Lei 9.532/97.

Afirma que a alienação de sociedade controlada no exterior não foi mencionada no RIR/99, Arts. 394 e 395, como hipótese de disponibilização de lucros auferidos por controladas e coligadas sediadas no exterior. O mesmo ocorreu quando da elaboração da Lei 9.959/2000 e da MP 2.158-35/01.

Devido ao exposto, que demonstraria as oportunidades que os Poderes tiveram de definir a alienação de investimento como a hipótese de disponibilização de lucros auferidos por controladas e coligadas sediadas no exterior, defende que os Poderes reconheceram tacitamente a impossibilidade de considerar a alienação de sociedade controlada ou coligada no exterior como hipótese de disponibilização de lucros.

Em outro ponto, requer a redução da multa de ofício, de 75% para percentual razoável, para que essa aplicação não seja considerada confisco, em afronta à Constituição Federal.

Soma a seus argumentos a defesa da tese de que os juros SELIC não podem ser aplicáveis aos créditos tributários.

Requer, também, que os juros SELIC não sejam aplicados sobre a multa de ofício.

Por fim, requer, em síntese, o conhecimento e o provimento de seu recurso.

O processo foi enviado ao CARF, para análise e decisão.

Turma do CARF analisou o litúgio e proferiu o Acórdão 1803-00.468, fls. 0266/0274, nos seguintes termos:

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 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO**, vencidos os Conselheiros Luciano Inocência dos

Santos, Benedicto, Celso Benício Júnior e Robert Armond Ferreira da Silva, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

A recorrente embargou a decisão, fls. 0282, recurso que foi rejeitado, fls. 0309.

A recorrente interpôs Recurso Especial, fls. 0320/0348.

No Exame de Admissibilidade, fls. 0419/0437, foi decidido pelo seguimento parcial do recurso.

Intimada, a PGFN apresentou suas contra razões, fls. 0444/0456.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais analisou o litígio, fls. 0482/0514, e proferiu a seguinte decisão:

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.

Assim, a decisão da CSRF determinou em sua decisão pela necessidade de que essa turma defina “se alienação da participação societária caracteriza-se disponibilização, preservando-se assim as instâncias julgadoras”.

Essa necessidade de complementação consta no voto, assim como na declaração de voto.

Essa é a única matéria em litígio.

O Recurso foi enviado a este colegiado, para análise e decisão.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator.

ADMISSIBILIDADE:

O recurso atende aos requisitos de admissibilidade previstos na Legislação, tempestivo e pertinente, motivo pelo qual dele se toma conhecimento, para examinar a questão determinada pela CSRF.

MÉRITO:

Como já salientado, em resumo, turma ordinária do CARF negou provimento ao recurso voluntário da recorrente.

Inconformada, a Recorrente interpôs recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

A CSRF analisou o recurso e decidiu dar provimento parcial ao recurso da contribuinte, com retorno dos autos a esse colegiado, a fim de que se defina se alienação da participação societária caracteriza-se disponibilização, a fim de preservar as instâncias julgadoras.

Pois bem.

No relato fiscal sobre a infração, fls. 08/010, o Fisco assim se posicionou sobre a questão:

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 Ltda., 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 Ltda., aumentando-se o capital desta última e deixando a fiscalizada de participar diretamente da primeira.

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 ...

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.**

É 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.:

...

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 9º do art. 2º da IN SRF nº 38/96.

Assim, para a autuação a alienação da participação societária caracterizou-se como disponibilização.

O sujeito passivo apresentou sua impugnação, ressaltando os seguintes pontos:

- A transferência da JALAN se deu por meio de um contrato de compra e venda de ações, cujo valor, aliás, não foi esclarecido no TVF, o que é relevante, pois o preço baseou-se no valor patrimonial da empresa, em 31/12/1995, não tendo sido computado qualquer resultado auferido em 1996, visto que o período-base não havia sido encerrado e o resultado não havia sido ainda apurado, de forma que não era possível verificar a existência definitiva de lucro ou prejuízo, o que somente poderia ser apurado ao final do período;
- Baseou o preço de venda da Jarlan no seu balanço, de 31/12/1995;
- Assim, como o preço de venda das ações da JALAN foi baseado em seu balanço patrimonial de 31/12/1995, sem qualquer influência dos resultados de 1996, é impossível afirmar que a disponibilização para a impugnante teria sido realizada de forma indireta, pela inclusão dos lucros de 1996 no preço de venda;
- Portanto, os lucros auferidos pela JALAN, em 1996, continuam reconhecidos na contabilidade da ANTERIOR, aguardando serem disponibilizados para a impugnante;
- Afirma que não há base legal para considerar que alienação de empresa sediada no exterior seja hipótese de disponibilização de lucros auferidos no exterior.

Após impugnação do sujeito passivo, a DRJ proferiu sua decisão e quanto à questão assim se pronunciou, fls. 0189/0200:

20. Por outro lado, os elementos mostram que, muito embora o preço das ações da JALAN tenha sido o valor patrimonial da empresa, em 31/12/1995 (fls. 32 e 35), não são verdadeiras as assertivas da impugnante de que:

20.1. não teria ocorrido a apuração de resultado, em 26/07/1996, pois os elementos de fls. 36 a 38 demonstram o contrário;

20.2 não teria havido o pagamento pela venda das ações e que o respectivo crédito teria sido posteriormente capitalizado, pois a cláusula terceira do contrato dá conta de pagamento à vista por meio "de crédito na conta corrente 10.118..." conforme fl. 33.

21 Assim, não é verdadeira a conclusão da impugnante de que a transferência de titularidade das ações da JALAN não poderia implicar tributação de lucros auferidos no exterior, pois os mesmos ainda não teriam sido disponibilizados para a impugnante, nos termos da IN SRF n.º 38/96, pois esta diz que:

...

22 Portanto, **a alienação constitui, sim, hipótese de disponibilização dos lucros auferido no exterior**, que estão devidamente atestados pela Demonstração de Resultado de fl. 38. Argumento improcedente.

Assim, a decisão de primeira instância analisou e definiu que a alienação da participação societária caracteriza-se como disponibilização.

O sujeito passivo recorreu dessa decisão, onde reiterou seus argumentos.

A decisão da Turma Ordinária do CARF analisou a questão e assim decidiu, fls. 0266/0274:

Tenho que as disposições da Instrução Normativa SRF n.º 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 n.º 9.249/95, situação que somente se alterou, com a edição da Lei n.º 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 n.º 9.249/95 e que enquanto não declarada inconstitucional, tem plena vigência no ordenamento jurídico tributário nacional.

Cabe agora deixar claro – como determinou a CSRF - se alienação da participação societária caracteriza-se disponibilização, preservando-se assim as instâncias julgadoras.

Há legislação sobre a questão.

Lei 9.249/1995:

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

...

2 o 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:

IN 38/96:

9º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo, a serem adicionados ao lucro líquido ou nele computados, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

...

§ 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.

Concorda-se com a definição dada pela IN, a alienação faz com que o valor do lucro esteja contido no preço de venda.

Por estar condizente com minha definição sobre a questão, concordo com a decisão da Turma do CARF, fls. 0272, nos termos abaixo:

Concebida como norma antielisiva e aplicando o princípio da universalidade da renda, pela qual o Estado brasileiro procurou atingir a postergação indefinida dos lucros auferidos no exterior, a Lei nº 9.249/95, revelou-se importante instrumento na política tributária, atendendo os preceitos contidos no art. 153 da Carta Magna, notadamente o princípio da generalidade, constante do seu § 2º, inciso I.

O critério da generalidade implica na definição de uma grandeza tributável que engloba toda e qualquer forma de renda, o que implica homenagem também ao princípio da isonomia e da capacidade contributiva, vez que a incidência do imposto sobre toda e qualquer forma de renda implicaria em maior distribuição da carga tributária sobre os sujeitos passíveis.

Sendo assim, em atenção ao artigo 146 da Lei Maior, e objetivando trazer maior simplicidade e segurança à legislação tributária, o legislador complementar reduziu o escopo da base impositiva do Imposto de Renda ao definir seu fato gerador como sendo o conjunto dos fluxos financeiros que resultam em acréscimo patrimonial.

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).

Deve-se atentar que conforme disposições da própria Lei nº 9.24/95, 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 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.

Assim para complementar a decisão, conclui-se que a alienação da participação societária caracteriza-se disponibilização.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, vota-se em negar provimento ao recurso voluntário, restando claro que a alienação da participação societária caracteriza-se disponibilização.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator designado

Conforme relatório e voto da lavra do Conselheiro Relator, a controvérsia restante nos autos, após o Acórdão proferido pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, diz respeito à caracterização (ou não) da alienação de participação societária como meio de disponibilização de lucros auferidos por pessoa jurídica controlada no exterior, para fins de tributação por parte do IRPJ.

É que, no entendimento firmado pela Turma *ad quem*, “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”.

Assim, conclui a relatora do Acórdão

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.

Tendo sido designado como Redator do voto vencedor referente ao entendimento que prevaleceu no julgamento, passo à análise da questão.

Em primeiro lugar, o ponto controvertido se refere ao fato de que, na redação do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, não havia qualquer referência explícita à mencionada caracterização. *In verbis*:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Apenas com a edição da Instrução Normativa SRF nº 38, de 1996, surge, de forma explícita, a norma que impõe a adição ao lucro líquido dos lucros ainda não tributados, na hipótese de alienação da participação societária detida no exterior. Transcreve-se a seguir os trechos relevantes do dispositivo normativo em questão:

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.

[...]

§ 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.

[...]

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

Deste modo, defende a Recorrente que “em 1996 não existia **no ordenamento jurídico** qualquer disposição legal no sentido de que a alienação de sociedade no exterior implicava a disponibilização de lucros auferidos por sociedade controlada sediada no exterior”.

O tema não é inédito na jurisprudência do CARF, e comporta duas discussões, que coincidem com as teses de defesa trazidas pela Recorrente: (i) em primeiro lugar, a impossibilidade de se considerar a alienação da participação societária como disponibilização do lucro, antes da vigência da Lei nº 9.532, de 1997; (ii) subsidiariamente, a impossibilidade de tal caracterização, mesmo após a vigência da Lei nº 9.532, de 1997.

Pois bem, no caso sob análise, a questão se resolve a partir do primeiro fundamento, de modo que se torna desnecessário estender a discussão ao argumento subsidiário, o qual era acolhido por parte minoritária do Colegiado.

A alienação da participação societária que deu margem ao lançamento de ofício ocorreu em 26 de julho de 1996, de modo que a autoridade fiscal entendeu, com base na Lei nº 9.249, de 1995, e na citada Instrução Normativa SRF nº 38, de 1996, que os lucros auferidos “no período compreendido entre o início da vigência da Lei nº 9.249/95 e a sua transferência para a ANTERIOR Consultadoria Investimentos Ltda., ou seja, entre 01/01/96 e 26/07/96,” “deveriam ter sido oferecidos à tributação no Brasil por sua controladora”.

Ocorre que, tal qual alegado pela Recorrente, é forçoso se reconhecer que, nos anos-calendários de 1996 e 1997, inexistia norma legal que amparasse a caracterização da alienação de participação societária como disponibilização do lucro para fins de tributação do IRPJ.

Apenas, com a edição da Lei nº 9.532, de 1997, é possível se entender que passou a existir amparo legal para a referida caracterização, conforme teor do art. 1º, §2º, alínea b, item 4. *In verbis*:

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

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

[...]

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

[...]

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

[...]

b) pago o lucro, quando ocorrer:

[...]

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

A discussão que perpassa a alegação subsidiária da Recorrente diz respeito a saber se a expressão “emprego de valor” incluiria a hipótese de alienação da participação societária. No caso sob análise, contudo, como já dito, tal tema se torna irrelevante, na medida em que o dispositivo legal em questão não foi o fundamento legal para o lançamento, e nem poderia ser, posto que ainda não vigente à época dos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício.

O cerne é que, independentemente da posição adotada quanto a essa última questão, anteriormente à vigência da Lei nº 9.532, de 1997, não se poderia cogitar da exigência do IRPJ, no caso de alienação de participação societária detida no exterior, exclusivamente, com base na Lei nº 9.249, de 1995, e na Instrução Normativa SRF nº 38, de 1996.

Tal entendimento é corroborado pela jurisprudência administrativa, desde há muito tempo. Neste sentido, transcreve-se trecho do Acórdão nº 103-22.330, de 22 de março de 2006, da Terceira Câmara do então Primeiro Conselho de Contribuintes (Relator Conselheiro Paulo Jacinto do Nascimento):

Alterando o princípio da territorialidade como critério para a tributação da renda, a Lei nº 9.249/95 introduziu a tributação em bases universais, ou seja, a tributação de todos os lucros, rendimentos e ganhos de capital, independentemente de terem sido gerados no país ou no exterior, auferidos pelas pessoas residentes ou domiciliadas no Brasil.

Como a citada lei não definiu o momento em que as controladoras deveriam oferecer à tributação os lucros auferidos por suas controladas no exterior, foi editada a IN nº 38, de 27 de junho de 1996, disciplinando que este momento aconteceria quando os lucros fossem disponibilizados, considerando-os como pagos com o emprego do seu valor, em favor da beneficiária, inclusive no aumento de capital de controlada no exterior, pretendendo-se, assim, compatibilizar a tributação dos lucros de controlada no exterior com o requisito da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Acontece, porém, que essa inovação através de mero ato administrativo sem assento em qualquer base legal, pois a Lei nº 9.249/95 não previa o momento de incidência do tributo, importa em atentado ao art. 150, I, da CF.

Em 10 de dezembro de 1997, contudo, veio à luz a Lei nº 9.532/97 que reproduziu o contido na IN SRF nº 38/96 e, como sua eficácia somente se deu a partir de 1º de janeiro de 1998, a exigência de tributos sobre os lucros auferidos no exterior, em 1996 e 1997 contraria o disposto no art. 150, III, alíneas a e b da CF.

Na mesma linha:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

Ementa:

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

Em que pese a IN SRF nº 38/96 prever que, no caso de alienação da participação societária em controlada no exterior os lucros ainda não tributados no Brasil devem ser adicionados ao lucro líquido para cálculo do lucro real (art. 2º, § 9º), tal hipótese de incidência não estava inserta na lei vigente à época, qual seja, o artigo 25 da Lei n.º 9.249/95, de modo que deve ser afastada a aplicação da citada instrução normativa. (Acórdão nº 101-97.025, sessão de 13 de novembro de 1998, Relator Conselheiro Aloysio Percínio da Silva)

Isto posto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento de ofício tratado no presente processo.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo