



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

Processo n° 16561.000081/2006-26
Recurso n° 161.661 Voluntário
Matéria IRPJ - Ex(s): 2002
Acórdão n° 103-23.465
Sessão de 28 de maio de 2008
Recorrente TRAFFIC ASSESSORIA E COMUNICAÇÕES LTDA.
Recorrida 7ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

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

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001

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

A tributação da CSLL em bases universais para respeitar em sua plenitude o princípio da irretroatividade da lei só se aplica aos lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999. É necessário, primeiro, separar o critério material (auferir lucros no exterior) do critério temporal (momento que se considera creditado ou pago). Depois perceber que o critério quantitativo (apuração da base de cálculo e aplicação de alíquota) que está no conseqüente da regra matriz de incidência, nada mais faz do que reafirmar o critério material (auferir renda). Dessa forma, quando o critério material, o mais importante de todos, é acionado no momento que se forma a relação jurídico-tributária (critério pessoal e critério quantitativo) é necessário que a nova lei colha, para a formação de sua base de cálculo, apenas fatos ocorridos após sua vigência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por TRAFFIC ASSESSORIA E COMUNICAÇÕES LTDA.,

ACORDAM os membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos DAR provimento PARCIAL ao recurso para afastar a

D

D

exigência de CSLL decorrente dos lucros auferidos até setembro de 1999 (inclusive). Vencida a Conselheira Cheryl Bero (Suplente Convocada) que deu provimento integral, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LUCIANO DE OLIVEIRA VALENÇA
Presidente


ANTÔNIO BEZERRA NETO
Relator

Formalizado em: 01 AGO 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Leonardo de Andrade Couto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Waldomiro Alves da Costa Júnior. Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Alexandre Barbosa Jaguaribe e Paulo Jacinto do Nascimento.



Relatório

Adoto e transcrevo o relatório elaborado pela DRJ em São Paulo I:

“Trata o presente processo de Autos de Infração relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ (fls.443/444) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls.448/449), lavrados em 21/12/06 contra a contribuinte acima identificada, em ação fiscal externa concernente ao ano calendário de 2001.

O agente fiscal responsável pela autuação relata os fatos no Termo de Verificação Fiscal (fls.452/458), do qual apreende-se, em resumo e essência, o seguinte:

- *a contribuinte, em 17/04/98, adquiriu 25.000 cotas(50%) da empresa T&T Sports Marketing LTD., por US\$ 25.000,00, vindo em 27/12/01 alienar as referidas cotas à empresa Continental Sports Marketing Ltda, ambas as empresas sediadas nas Ilhas Cayman;*

- *tendo em vista a participação da impugnante em 50% na T&T e os resultados positivos da T&T nos anos de 1998, 2000 e 2001, respectivamente, de US\$ 4.852.827,60, US\$ 25.039.037,20 e US\$ 18.236.099,00, e perda em 1999 de US\$ 470.657,13, o agente fiscal consolidou o lucro de 1998 a 2001 dessa empresa, apurando US\$ 22.028.653,34, considerando-o disponibilizado em 27/12/01, data da alienação, que, convertido pela taxa de câmbio desta data, resultou no montante tributável de R\$ 51.139.518,73, com base na Lei nº 9.249/95, art.25 e art.1º e §§ da Lei nº 9.532/976;*

- *os resultados apurados pela T&T de 1998, 1999 e 2000, o agente fiscal constatou por documentos acostados aos autos, enquanto que ao resultado de 2001, além de documentos, chegou após glosar despesas relativas a créditos considerados incobráveis pela T&T, no valor de US\$ 54.799.075,00, por infringirem o disposto no art.25, §2º, inc.I, da Lei nº 9.249/95 mais o art.340 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999;*

Diante dos fatos relatados, o agente fiscal constituiu por meio dos Autos de Infração o crédito tributário, incluídos multa e juros de mora calculados até 30/11/06, para o IRPJ de R\$ 24.031.498,25 e para a CSLL de R\$ 8.316.405,67, encontrando-se descritos nos respectivos Autos os fundamentos legais.

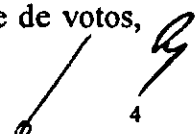
Cientificada em 21/12/06(fl.443) do Auto de Infração, a empresa apresentou impugnação em 19/01/07(fl.464/480), onde requer a insubsistência do lançamento, alegando, em resumo e substância, que:

- *reconheceu como receita não operacional no ano calendário de 2001(linha 43-ficha 06A-DIPJ/2002) o montante de R\$ 25.000.000,00, obtido com a venda das cotas que detinha da T & T à empresa Continental;*

- *porém, por se tratar de venda a prazo, em 5 parcelas anuais, com a primeira a receber no curso do ano subsequente, excluiu do resultado de 2001 aquela receita, para adicionar as parcelas somente quando recebidas para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, conforme o art.421 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26/03/99(RIR/99);*
- *não houve lucros apurados ou disponibilizados, pois com a alienação do investimento, a investidora não passa a dispor dos lucros acumulados pela empresa alienada;*
- *a Lei nº 9.532/97, que regulou a matéria após a Lei nº 9.249/95 e IN SRF 38/96, não criou presunção legal de que a alienação de participação societária deve, necessariamente, implicar na adição dos lucros ainda não tributados no Brasil;*
- *a alienação do investimento não implica no emprego do valor correspondente aos lucros previsto no art.1º, §2º, "b", 4, da Lei nº 9.532/97;*
- *pelo fato da T&T apresentar patrimônio líquido negativo no momento da alienação, com prejuízo contábil de US\$ 36.562.976,00, em razão de perdas no montante de US\$ 54.799.075,00 com créditos incobráveis, em 2001, baixou o valor do investimento como "resultado negativo em participações societárias" pelo valor de R\$ 25.294.279,72(ficha 06A-linha 38-DIPJ/2002), mesmo valor da avaliação do investimento em 31/12/00(ficha 38A-linha 24-DIPJ/2002);*
- *o seu procedimento de considerar as perdas na investida(T&T) está em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos, baseados nos critérios de conservadorismo e prudência(art.183-Lei das S/A, Resoluções CFC nº 750 e 732/92), pois as perdas eram decorrentes de créditos com a empresa Pan American Sports Network(PSN), que se encontrava em 2001 prestes a iniciar processo de liquidação mandatária;*
- *seu procedimento de deduzir esses créditos improváveis foi chancelado pelos seus auditores;*
- *não seria aplicável como fundamento da glosa o inciso I, do §2º, do art.25 da Lei nº 9.249/95, posto que em 31/12/01 já era aplicável a sistemática prevista na Lei nº 9.532/97, bem como a aplicação do disposto no art.340 do RIR/99 para as empresas domiciliadas no exterior;*
- *no momento da venda, a T&T apresentava patrimônio líquido negativo de US\$ 7.141.768,33, sendo incabível a tributação.*

Ao final, requer ainda, caso prevaleça o lançamento, o direito de retificar o custo do investimento para R\$ 110.752.513,20, a fim de excluir do lucro real e da base de cálculo da CSLL, o ganho de capital tributado nos anos calendários de 2002 A 2006."

Em decisão de fls. 554 a 563, a DRJ São Paulo I, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento, nos termos da ementa que se transcreve:



ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR.COLIGADAS.CONTROLADAS.

Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão computados, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço do Ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS.COLIGADAS.CONTROLADAS.

Incabível a dedução pela controlada/coligada no exterior de perdas no recebimento de créditos com empresas, sem os requisitos da legislação brasileira, com o fim de eximir a empresa controladora/coligada domiciliada no Brasil da tributação dos lucros.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 27/06/2007 (fl.568) a interessada, em 27/07/2007 (fl.575), interpôs recurso voluntário a este Primeiro Conselho de Contribuinte (fls. 575/598), reafirmando os tópicos trazidos anteriormente na impugnação:

- em relação ao seu procedimento de deduzir créditos considerados por ela incobráveis estão em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos, baseados nos critérios de conservadorismo e prudência. O autuante e o Acórdão recorrido "*ignoraram que a única obrigação, neste particular, prevista para empresas controladas ou coligadas no exterior, seria – novamente – a de fazer uso da legislação comercial brasileira na hipótese de inexistência de regras contábeis locais.*". Em nenhum momento foi determinada pela legislação, obrigação para aquelas empresas se sujeitarem às regras tributárias brasileiras, bem assim aos requisitos previstos no art. 340 do RIR/99;

- ainda que tivesse apurado lucro em 2001 e conseqüentemente possuísse lucros acumulados no momento em que foi alienada, tais lucros nunca foram distribuídos e, portanto, de acordo com a Lei nº 9.532/97, então em vigor, não poderiam ser tributados;

- apesar de a IN nº 38/96 ter previsto hipótese de disponibilização dos lucros na situação em que houvesse alienação de investimento (art. 2, § 4º), referido ato foi superado pela vigência da Lei nº 9.532/97, que não mais previu aquela hipótese, "mesmo porque se o fizesse estaria contrariando sua *ratio* de somente submeter à tributação os lucros do exterior quando postos de fato à disposição da investidora".

- também não mereceria melhor sorte a tentativa de tributar os supostos lucros acumulados como se "emprego" dos lucros houvesse ocorrido, valendo-se para tanto do dispositivo da Lei nº 9.532/97 segundo o qual "*considera-se 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*" (art. 1º, § 2º, "b", 4º);

- a alienação do investimento, contudo, não implica de maneira alguma em emprego do valor correspondente aos lucros. "Empregar" significa "fazer uso de; servir-se de;

aproveitar” (Dicionário Aurélio). O melhor exemplo de emprego é o dado pela própria lei: a utilização dos lucros no aumento do capital. Nesta hipótese, embora os lucros não sejam fisicamente “recebidos” pela investidora, ocorre situação absolutamente análoga, pois é como se tivessem recebidos e aplicados pela investidora no aumento de capital da investida: a investidora recebe, neste caso, novas ações ou quotas da investida. Então, os lucros em questão efetivamente implicam em um aumento de patrimônio para a investidora, não havendo possibilidade de que tais lucros posteriormente venham a ser consumidos por prejuízos ou até mesmo sejam transferidos a terceiros quando houver alienação de investimento;

- de maneira diametralmente oposta, quando ocorre alienação de investimentos, eventuais lucros acumulados de maneira alguma passam a se agregar ao patrimônio dos antigos investidores/vendedores, mas sim são transferidos aos compradores. Estes, sim, se forem domiciliados no Brasil deverão adicioná-los ao seu lucro real quando futuramente lhes forem disponibilizados;

- outrossim, também não procede o argumento de que os supostos lucros acumulados influenciariam no preço de venda da T&T, pois na hipótese em análise a venda foi realizado com base numa situação de patrimônio líquido negativo. E mesmo que esse não fosse o caso, o simples fato de um determinado elemento poder “influenciar no preço”, não pode ser considerado como “acréscimo patrimonial” isoladamente.

- por fim, nem mesmo seria possível afirmar que eventuais lucros acumulados apurados pela recorrente teriam impactado o custo de investimento na T&T avaliado pelo método de equivalência patrimonial, aumentando-o e conseqüentemente diminuindo o montante do ganho de capital tributável, pois o que se observou no caso concreto foi que o custo de investimento foi considerado igual a zero tendo em vista que o patrimônio líquido da investida tornou-se negativo no período em que ela acabou sendo alienada em decorrência de prejuízo apurado no ano;

É o relatório.



Voto

Conselheiro ANTONIO BEZERRA NETO, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Trata o presente processo tributação do IRPJ e da CSLL em função da disponibilidade, em 2001, de lucros acumulados auferidos no exterior por sua controlada.

Créditos considerados incobráveis pela recorrente

Porém, existe uma questão prejudicial a ser enfrentada antes, que é a reconstituição dos lucros acumulados a partir da glosa efetuada pelo fiscal de créditos considerados incobráveis que foram abatidos do resultado da T&T no ano-calendário de 2001.

Tabela 1 – Resultado antes da glosa (em US\$)

Período	Resultado
1998	4.852.827,60
1999	(470.657,13)
2000	25.039.037,20
2001	(36.562.976,00)
Resultado Acumulado em 2001	(7.141.768,33)

A fiscalização glosou a redução de US\$ 54.799.075,00 do lucro de US\$ 18.236.099,00, referente a créditos considerados incobráveis pela recorrente.

Tabela 2 – Resultado após a glosa (em US\$)

Período	Resultado
1998	4.852.827,60
1999	(470.657,13)
2000	25.039.037,20
2001	18.236.099,00
Resultado Acumulado em 2001	47.657.306,67



A participação da Traffic nos lucros da T&T foi de US\$ 23.828.653,34. Restou, então, um valor tributável de R\$ 51.139.518,73 (fls. 457/458) após abater-se daquele primeiro valor o que já havia sido disponibilizado no ano 2000 (US\$ 1.800.000,00) e converter-se pela taxa do Dólar vigente na data da disponibilização (data em que foram alienadas as quotas da T&T anteriormente pertencentes à Continental).

A recorrente, por sua vez, defende a lisura do seu procedimento de deduzir créditos por ela tidos como incobráveis, pois estaria em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos, baseados nos critérios de conservadorismo e prudência. Segundo a mesma, o autuante e o Acórdão recorrido “*ignoraram que a única obrigação, neste particular, prevista para empresas controladas ou coligadas no exterior, seria – novamente – a de fazer uso da legislação comercial brasileira na hipótese de inexistência de regras contábeis locais.*”. Em nenhum momento foi determinada pela legislação, obrigação para aquelas empresas se sujeitarem às regras tributárias brasileiras, bem assim os requisitos previstos no art. 340 do RIR/99.

Vejamos a legislação correlata à glosa das supostas perdas incorridas no exterior:

Art.25 da Lei nº 9.249/95:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

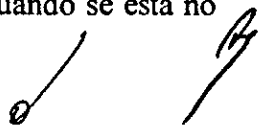
§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

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

§ 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.

O art. 25, § 2º, I da Lei supracitada não deixa pairar a menor dúvida de que a expressão genérica “segundo as normas da legislação brasileira” representa a legislação comercial e tributária. Afinal, aplica-se aqui o brocardo “Não cabe ao intérprete distinguir onde o legislador não o fez”. A expressão, sem sombra de dúvidas, é genérica e como tal deve abarcar também a legislação tributária. É claro que, em havendo algum conflito entre a legislação comercial e a legislação tributária, há de prevalecer essa última, quando se está no âmbito tributário, que é o caso.



Porém, não vejo desarmonia entre a legislação comercial, na forma do princípio da prudência e a legislação tributária na forma do art. 390 do RIR/99:

Art. 390 do RIR/99:

Perdas no Recebimento de Créditos

Dedução

Art. 340. As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo (Lei n° 9.430, de 1996, art. 9°).

§ 1° Poderão ser registrados como perda os créditos (Lei n° 9.430, de 1996, art. 9°, § 1°):

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até cinco mil reais, por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

b) acima de cinco mil reais, até trinta mil reais, por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, porém, mantida a cobrança administrativa;

c) superior a trinta mil reais, vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;

IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica declarada concordatária, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5°.

§ 2° No caso de contrato de crédito em que o não pagamento de uma ou mais parcelas implique o vencimento automático de todas as demais parcelas vincendas, os limites a que se referem as alíneas "a" e "b" do inciso II do parágrafo anterior serão considerados em relação ao total dos créditos, por operação, com o mesmo devedor (Lei n° 9.430, de 1996, art. 9°, § 2°).

§ 3° Para os fins desta Subseção, considera-se crédito garantido o proveniente de vendas com reserva de domínio, de alienação fiduciária em garantia ou de operações com outras garantias reais (Lei n° 9.430, de 1996, art. 9°, § 3°).

§ 4º No caso de crédito com empresa em processo falimentar ou de concordata, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou da concessão da concordata, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 4º).

§ 5º A parcela do crédito, cujo compromisso de pagar não houver sido honrado pela empresa concordatária, poderá, também, ser deduzida como perda, observadas as condições previstas neste artigo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 5º).

§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 6º).

Como se vê, a legislação brasileira adotou o critério das “perdas efetivas” e não mais o das “perdas prováveis”, como norte para o reconhecimento de perdas no recebimento de créditos considerados incobráveis.

À luz do preceito legal acima e em consonância com o princípio da prudência para a dedução de créditos incobráveis, caberia à empresa demonstrar de forma cabal que a dedução efetuada o foi em estrita observância da legislação brasileira.

A contribuinte assevera que cumpriu a legislação brasileira na medida em que foi conservadora utilizando-se do princípio da prudência como norte de seus procedimentos contábeis.

Porém, o que se vê, a olhos vistos, é que a dedução efetuada por ela da ordem de US\$ 54.799.075,00 extrapolou a razoabilidade da aplicação do princípio da prudência. E não se diga que é apenas em função do montante elevado, mas da falta de provas de que tais créditos de fato seriam 100% incobráveis, como se demonstrará adiante.

De fato, o princípio da prudência faz com que na dúvida sobre o valor do Patrimônio Líquido de uma empresa deve prevalecer, para efeito contábil, o valor menor. É o que reza o art. 10, § 1º Resolução CFC nº 750/1993, que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade:

§ 1º - O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Perceba que é um princípio de decisão entre alternativas “igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade”, não é um “cheque em branco” a permitir excessos e exageros e, em absoluto, significa que, por exemplo, se houver 1% de chance de o Patrimônio Líquido da empresa ser de R\$ 1000,00 e 99% de ser R\$ 2.000,00, devemos reconhecê-lo por R\$ 1000,00. Deve-se entender que a prudência só pode ser aplicada para os casos de dúvidas que têm condições significativas de alteração do patrimônio da empresa e probabilidade também significativa dessas alterações.

Preocupado com a aplicação de forma exagerada desse princípio, é que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no subitem 2.7.2 de sua Resolução nº 774/1994, que aprovou o Apêndice à Resolução CFC nº 750/1993, que trata dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, tece o seguinte comentário sobre os limites da aplicação do Princípio da Prudência:

“A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos, a situações classificáveis como manipulações de resultado, com a conseqüente criação de reservas ocultas. Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores, aspecto muito importante nas Entidades integrantes no mercado de capitais.”

Dessa forma, a legislação brasileira, com o intuito de corrigir distorções causadas por efeitos externos, e em total harmonia com o princípio da prudência previu a observância da legislação brasileira (comercial e fiscal) quando não há regras no país de origem da investida, conforme se depreende do indigitado art.25, §§ 2º e 3º da Lei nº 9.249/95.

A esse respeito cabe reproduzir excerto da decisão da DRJ que dá o tom da total discrepância entre o que comanda a legislação fiscal brasileira, que diga-se de passagem está em harmonia com o princípio da prudência, e as provas trazidas aos autos retratando em última análise o “cuidado” que a recorrente teve em sua avaliação dos créditos por ela considerados considerados 100% (cem por cento) incobráveis:

“As cópias dos documentos anexados (fls.520/535-doc.6A a D e 7A a C) não demonstram ou informam a natureza da vinculação da T&T com a empresa em processo de liquidação (controlada, coligada, interligada etc), o tipo de crédito, valores, garantias, condições, procedimentos judiciais adotados para o recebimento dos créditos, entre outras informações fundamentais para se aferir a dedutibilidade nos parâmetros do art.340 do RIR/99.

Aliás, o que a legislação citada sobre dedução de perdas com créditos veio enfatizar e encarecer é exatamente o fato de não deixar ao alvedrio das empresas a classificação de seus créditos para o fim de considerarem como perdas e eximirem-se de pagar imposto devido.

Quanto aos critérios objetivos já citados nada se vislumbra nos documentos anexados pela impugnante, ao contrário, percebe-se que ela se baseia fortemente apenas em suas “Notas às Demonstrações Financeiras”, onde simplesmente conclui-se que a Companhia considera altamente improvável a possibilidade de cobrança dos créditos pendentes em 31/12/01 (fls.536).

Essa simples constatação pela empresa, legalmente, não é o suficiente para a legislação do imposto de renda. Os critérios são objetivos e assim não poderia deixar de ser.

À empresa, tendo em vista o ônus da prova, caberia consolidar os documentos pertinentes à operação de crédito em um demonstrativo com as informações básicas precitadas, vinculando-as aos documentos pertinentes.

Aliás, se assim não fosse, bastaria a todas as empresas domiciliadas no exterior, com o fim de eximir a empresa controladora/coligada domiciliada no Brasil da tributação dos lucros, apresentar supostas perdas de créditos com outras empresas também domiciliadas no exterior, sem nenhuma necessidade de comprovação perante o Fisco nacional.

Ao invés da comprovação cabal das perdas da coligada no exterior, a empresa invoca simplesmente a chancela de auditores para o procedimento da T&T, sem se dar conta que essa chancela não tem o condão de desviar a aplicação dos requisitos legais constantes da legislação brasileira, razão pela qual mantém-se o ajuste efetuado pelo agente fiscal no resultado da T&T."

Observe que para a recorrente ter considerado os créditos 100% incobráveis teria que estar, no mínimo, adotando o mesmo critério da legislação fiscal brasileira, que é o critério das "perdas efetivas", que devia ter ser acompanhado de provas robustas, o que não foi o caso. As provas são pífiyas: em substância, apenas um mero documento atestando que a Pan American Sports Network Internacional (PSN) encontra-se em liquidação judicial, que tramita no Grande Tribunal das Ilhas Cayman (fls. 542).

Apesar de a primeira instância ter suscitado uma série de indagações pertinentes, independentemente do que deve prevalecer – se a legislação brasileira comercial ou tributária, a recorrente perde a oportunidade de respondê-las em seu recurso e assim ratificar, em definitivo, a base de toda a sua defesa: o atendimento aos princípios contábeis da legislação comercial (prudência).

A recorrente nem ao menos se dá ao trabalho de trazer aos autos contratos com intuito de demonstrar que tais perdas não estariam acobertadas com garantias reais, nem muito menos quais os procedimentos administrativos ou judiciais adotados para recuperar tão vultuosos créditos.

Por todo o exposto, não há como se permitir a dedução das "perdas", independentemente do que deva prevalecer – se a legislação brasileiro comercial ou a tributária.

Em relação a eventuais distorções contábeis provocadas por ela mesma, ao assumir indevidamente o reconhecimento das indigitadas perdas, não há como no âmbito deste processo se levar a cabo a sua pretensão de retificação por esta autoridade julgadora de seus registros contábeis, afinal a presente lide deste processo é a apreciação da matéria relativa à tributação dos lucros auferidos no exterior pela contribuinte através da T&T.

Ante o exposto, nego provimento em relação a essa prejudicial de mérito.

Disponibilização dos lucros auferidos no exterior

Consiste a lide em averiguar o montante dos resultados apurados na empresa investida e o montante a apropriar no resultado da recorrente, no momento da alienação do investimento.

O fundamento da autuação reside na alienação, pela Recorrente, em 27/12/2001, de sua participação societária na T&T, sediada nas Ilhas Cayman. Alienação esta que, de

acordo com as disposições trazidas pelo artigo 1º, § 2º, alínea “b”, item 4, da Lei 9.532/97, importaria no reconhecimento da disponibilização dos lucros auferidos pela referida empresa e conseqüente necessidade de adição de tais valores ao lucro líquido do período.

Nesse ponto, rememoremos o panorama geral do histórico das aquisições societárias incorridas até o momento da alienação.

A recorrente, a empresa Traffic, adquiriu 50% da T&T em 17/04/98, tendo alienado essas cotas à empresa Continental em 27/12/2001, proprietária da empresa Acquisition Sub, que por sua vez era detentora de 99,9999% da Traffic, conforme relatado pelo agente fiscal no Termo de Verificação Fiscal com base nos documentos acostados aos autos e que a ora impugnante não refutou.

Nota-se ainda, em 03/12/01, o aumento do capital social da impugnante para R\$ 124.942.113,00, pertencente 99,9999% à empresa Continental.

Cabe ainda salientar que o presente processo trata do ano-calendário de 2001, sendo que o presente estudo não leva em consideração a nova sistemática adotada pelo art. 74, caput e de seu Parágrafo Único, da MP nº 2.158-35/2001, que estabeleceu a presunção absoluta (ficção) da disponibilização. Com tal mudança, os lucros acumulados auferidos pela controlada deveriam ser oferecidos à tributação pela controladora no Brasil em 31/12/2001. Porém, 4 (quatro) dias antes da data da disponibilização fixada em lei, ou seja em 27/12/2001, a recorrente cedeu sua participação, não submetendo-se à hipótese da presunção absoluta de que os lucros de sua controlada estariam considerados como disponibilizados aos sócios em 31/12/2001.

A questão principal, então, é saber se a alienação de participação societária em coligada/controlada, no exterior, constitui hipótese de disponibilização de lucros, *ex vi* artigo 1º, § 2º, alínea “b”, item 4, da Lei 9.532/97 por ser forma de emprego do mesmo em favor da beneficiária. Assim, dispõe a referida Lei:

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

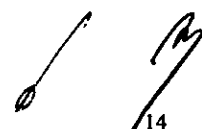
§ 1º. Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

(...)

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

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

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



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

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

b) pago o lucro, quando ocorrer:

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

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

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

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

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

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

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

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

Lei nº 9.249/95

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

Da leitura do referido diploma legal se pode constatar de forma cristalina que o legislador se deixou conduzir por regramentos distintos a depender de os entes sediados no exterior serem considerados filiais, sucursais e controladas ou coligadas. É que enquanto nas primeiras o auferimento do lucro constitui patente disponibilidade jurídica de renda para a controladora; em relação às coligadas esse raciocínio perde um pouco a sua força, embora no meu entender ainda seria razoável e bastante defensável, uma vez que em se tratando de pessoas jurídicas e não pessoas físicas, a disponibilidade jurídica é sempre prevalecente sobre a disponibilidade econômica. Aliás, como não acatar o entendimento de que a disponibilidade jurídica não estaria presente em se tratando de investimentos relevantes em controladas ou coligadas, como acontece no concreto, no qual a Lei Societária (6.404/76) reconhece a disponibilidade jurídica não somente dos lucros auferidos no exterior, mas sim de todo o Patrimônio Líquido dessas entidades através do método da equivalência patrimonial, que nada mais é do que o reconhecimento explícito da disponibilidade jurídica de créditos no balanço da controladora ou coligada no Brasil.

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

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

Havia asseverado que a Lei nº 9.249/95 foi bastante específica em relação à definição do critério material da regra matriz de incidência do imposto, mas bastante vaga em

relação ao critério temporal. Dessa forma, abriu-se a oportunidade para que a IN nº 38/96 em um primeiro momento e o art. 1º da Lei 9.532/97, logo a seguir, introduzissem regras uniformes quanto ao momento em que os lucros no exterior se consideram auferidos pela empresa brasileira.

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

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

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

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

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

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

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

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

O que ocorre é que essa lei arrola taxativamente as hipóteses de disponibilização aplicáveis aos lucros auferidos no exterior, que são apenas cinco, ou melhor, são duas – crédito e pagamento -, sendo esta última hipótese subdividida quatro hipóteses, que são o pagamento

propriamente dito, inclusive em conta bancária, a remessa, a entrega e o emprego.

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

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

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

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

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

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

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

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

"O ordenamento jurídico tem suas bases muito mais ligadas a interpretações sistemáticas e finalísticas, a ensejar um conjunto sustentado em certa axiologia, ainda que mutável no tempo, do que a restritivas interpretações literais, que insistem em produzir a falácia de que tudo deve estar minuciosamente escrito, como se a tanto o ser humano fosse capaz. Tais interpretações restritivas, que se apóiam, indevidamente, no dito princípio da legalidade estrita e da segurança

jurídica, levando ambos ao extremo e deturpando seu conteúdo, apenas fazem sucumbir, como num passe de mágica, a verdadeira capacidade contributiva, e eliminam, com ares de juridicidade, um dever de contribuir, inerente ao convívio em sociedade.

Ora, a disponibilização de que trata a norma é o uso do valor adicionado pelos lucros auferidos no exterior, para quaisquer fins, ainda que seja para pagamento de dívida. É assim que deve ser interpretada a expressão "o emprego do valor, em favor da beneficiária.." No caso, ela mesma, a beneficiária, empregou o valor para liquidação de obrigação sua.

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

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

Ou melhor, enfrentemos um outro argumento que está ligado a esse anterior que vem a pretexto de fornecer uma garantia ao mesmo. Dizem que logo após a Lei 9.532/97 foram editadas a Lei nº 9.959/00 e a MP nº 2.158-35/01, que ao tratarem da matéria, também, não trouxeram qualquer previsão a respeito. Daí extraem a ilação de que apenas as hipóteses expressamente previstas na legislação tributária poderiam servir de hipótese de incidência do IRPJ, sobre os lucros auferidos. O raciocínio não merece melhor sorte. Por primeiro, por padecer dos mesmos defeitos do argumento ao qual é ligado, pois também se limita a literalidade da Lei, não conseguindo divisar a amplitude daquele preceptivo legal que abarca perfeitamente a hipótese em questão conforme se demonstrará adiante; por segundo, se o legislador a partir de algo que se extrai de uma interpretação possível da norma vier a concretizar em uma outra norma essa hipótese, estaria, além de ser redundante, admitindo que antes da edição dessa última tal hipótese não existiria; e por último, as dispositivos novos que vieram ser incorporados posteriormente (mútuo e adiantamento de recursos por conta de venda futura), sem sombra de dúvidas, trouxeram inovações que estão longe de se achar que poderiam ser extraídas de seu regramento original. Portanto, tal argumentação é infundada.

Sujeito da ação do vocábulo "empregar"

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

Em primeiro lugar, no caso concreto de alienação ou transferência de participações de coligadas e controladas no exterior, alega-se que o fisco desconsidera duas situações distintas como se uma só fosse: (i) o emprego pelo contribuinte do lucro da controlada a seu favor com (ii) o emprego pela controlada de seu lucro a favor do contribuinte; o que seria contraditório. Uma hipótese excluiria a outra. É que o fato gerador, dizem, seria o "emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior". Destarte, o sujeito da

ação de empregar só poderia ser a coligada no exterior. É a controlada “o sujeito da ação que tipifica o fato gerador”. De outra banda, dizem que a controlada ou coligada no exterior, contudo, não efetua qualquer ato que pudesse tipificar o fato gerador. Os atos seriam praticados pela empresa brasileira que alienou as participações acionárias, sendo ela transfere sua participação para terceiros e nem por isso poder-se-ia caracterizar ter a controladora brasileira empregado o valor dos lucros auferidos pela controlada a seu favor. Para empregar os lucros só se a controladora os recebesse de alguma forma mediante crédito, pagamento, entrega ou remessa pela controlada, o que não seria o caso.

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

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

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

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

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

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

Assim, muito feliz a decisão de primeira instância ao se valer de lição de Paulo de Barros Carvalho e argumentar que: (a) “O verbo núcleo do Imposto de Renda não é “empregar”, mas sim “auferir”; (b) “O

agente que pratica o verbo, ou seja, o núcleo do aspecto material, não é outro senão o contribuinte (no caso, o controlador). Não é um terceiro (a controlada), portanto”; e, (c) “os dispositivos que compõem o artigo 1º da Lei nº 9.532/97 definem o aspecto temporal, ou melhor, excepcionam o aspecto temporal geral do imposto de renda, que é o próprio momento de aquisição de renda, do aumento de patrimônio.”

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

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

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

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

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

- Na linha do voto da Sandra Faroni, ratifico que o art 43 do CTN exige que o IR tribute, em última análise, a aquisição de rendas e proventos de qualquer natureza,

independentemente do verbo escolhido pelo legislador ordinário para compor a hipótese de incidência. Nesse caso uma interpretação sistemática se faz mister;

- Em uma análise gramatical se verifica que o verbo utilizado – “emprego do valor ...” não comporta a alegada forma gramática ativa, por se tratar nitidamente de um verbo impessoal com sujeito indeterminado. É que a frase pode ser reescrita da seguinte forma “onde houver um emprego do valor, em favor da beneficiária”. Perceba-se que a utilização do verbo impessoal haver, sem modificação qualquer no sentido da frase, rechaça a alegada “atividade na forma gramatical”, ou seja, a existência de um sujeito que deve praticar a ação. Forte no poliglota e filósofo Tcheco Vilém Flusser em sua obra-prima *Língua e Realidade* (Editora AnnaBlume, 3ª Ed., pg. 99) analisando estrutura gramatical similar ponderou que *“a situação é a de um fluxo entre dois polos subordinados a um centro invisível, aquilo que há.”* (Editora AnnaBlume, 3ª Ed., pg. 99) – um polo seria o próprio “emprego” e o outro seria “em favor da beneficiária”. O sujeito, conforme ponderou o filósofo, estaria invisível, ou por outras palavras, o sujeito seria impessoal ou indeterminado, conforme se tinha colocado;

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

CSLL

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

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

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

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

É necessário, primeiro, separar o critério material (auferir lucros no exterior) do critério temporal (momento que se considera creditado ou pago). Depois perceber que o critério quantitativo (apuração da base de cálculo e aplicação de alíquota) que está no conseqüente da

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

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

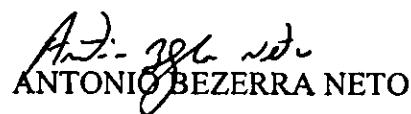
Art. 16 As disposições dessa Instrução Normativa não se aplicam em relação aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos antes de 1º de janeiro de 1996, ainda que posteriormente disponibilizados.

É verdade que referido raciocínio seria válido apenas para as coligadas, pois, conforme colocado alhures, nesse caso o critério temporal (realização dos lucros) não acompanhava o critério material (auferimento), diferentemente das controladas, filiais e sucursais onde essa dissociação não existia naquele primeiro momento.

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

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: a) Em relação ao IRPJ, nego provimento ao recurso; e b) Em relação à CSLL, dou provimento parcial para afastar a exigência de CSLL decorrente dos lucros auferidos no exterior até setembro de 1999 (inclusive).

Sala das Sessões - DF, em 28 de maio de 2008


ANTONIO BEZERRA NETO