



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10680.005065/2005-14
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.142 – 1ª Turma
Sessão de 4 de outubro de 2017
Matéria IRPJ - LUCROS NO EXTERIOR - EMPREGO DE VALOR
Recorrentes TEJOVA EMPREENDIMENTOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA. LUCROS NO EXTERIOR. LUCROS PRODUZIDOS POR CONTROLADAS NO ANO-CALENDÁRIO DE 1997 E DISPONIBILIZADOS EM 2000 E 2001. LANÇAMENTO FISCAL NA VIGÊNCIA DA LEI Nº 9.532, DE 1997. CIÊNCIA EM ABRIL DE 2005. SÚMULA CARF 78.

Lançamento fiscal sob a vigência da Lei nº 9.532, de 1997, que estabeleceu hipóteses expressas de disponibilização de lucros no exterior, estabelecendo diferenciação entre lucro produzido pela controlada (no caso, em 1997 e períodos posteriores) e lucro disponibilizado (em 2000 e 2001). Redação da Súmula CARF nº 78 estabelece que a fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não a data do auferimento dos lucros pela empresa sediada no exterior. Tendo sido lançamento cientificado em abril de 2005, e o lucros disponibilizados a partir de 31/12/2000, não há que se falar em decadência.

LUCROS NO EXTERIOR. LEI Nº 9.532 DE 1997. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. ASPECTOS.

Segundo melhor doutrina a hipótese de incidência se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Análise do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997 e parágrafos permite constatar que a norma, sob aspecto pessoal, dirige-se à pessoa jurídica domiciliada no Brasil que possui participação societária de coligada ou controlada sediada no exterior. Sob aspecto material, predica que os lucros auferidos no exterior por meio das investidas deverão ser adicionados ao lucro líquido, mediante ocorrência de hipóteses, dentre as quais, mediante disponibilização para a empresa no Brasil, no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento (aspecto temporal), considerando-se pago o lucro quando ocorrer o emprego do valor, em favor

da beneficiária, em qualquer praça (aspecto territorial), inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

PAGAMENTO DO LUCRO. ATOS DA INVESTIDA E DA INVESTIDORA.

As hipóteses de pagamento do lucro abrangem tanto atos de iniciativa da empresa investida quanto da investidora. O crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil, a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária e a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça, pressupõem ato da investida. Por sua vez, o emprego de valor abrange ato da investidora, que, naturalmente, sendo detentora de participação da investida, pode, a qualquer momento, dispor de suas ações, da melhor maneira que lhe convier, como, por exemplo, por meio de alienação, transferência, conferência para integralizar capital em outras empresas, dentre outros.

EMPREGO DE VALOR. CONDIÇÃO PARA CONSUMAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL.

O emprego de valor consolida precisamente a valorização do investimento, refletivo no balanço da investidora por meio do método da equivalência patrimonial, e não tributado enquanto não ocorrer a disponibilização dos lucros porque o lucro já é tributado na investida. A partir do momento em que a investidora decide se utilizar da participação da investida, e se beneficia da valorização do investimento para efetuar a operação, valorização essa que se viabilizou a partir dos lucros auferidos pela coligada refletidos no investimento por meio da equivalência patrimonial, resta evidente a consumação do emprego de valor, e por consequência o momento do pagamento do lucro, aspecto temporal da norma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial por Contrariedade à Lei (e-fls. 916/925), interposto pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ("PGFN"), e Recurso Especial de Divergência (e-fls. 1009/1027) interposto pela TEJOVA EMPREENDIMENTOS LTDA ("Contribuinte"), em face da decisão proferida no Acórdão nº 101-97.020 (e-fls. 839/869), pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, na sessão de 13/11/2008, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário da Contribuinte.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 09/35), relativa ao anos-calendários de 2000 e 2001, discorre sobre tributação de lucros auferidos no exterior. A Contribuinte é controladora de três pessoas jurídicas na Ilha da Madeira (Portugal), SQUARE SGPS Lda ("SQUARE"), ROUND SGPS Lda ("ROUND") e SEAFLAT SGPS Lda ("SEAFLAT"). Entendeu a Fiscalização que a Contribuinte deveria ter oferecido à tributação os lucros auferidos pelas empresas, em razão do emprego de valor (o art. 1º, § 2º, alínea 'b', item 4, da Lei nº 9.532/97). Para a SQUARE, teria ocorrido a devolução do capital social por meio da transferência das ações da empresa para os seus sócios, caracterizando-se a alienação do patrimônio da controlada. A ROUND teve um aumento de capital mediante incorporação da reserva legal subscrita pela Contribuinte, a única sócia, consumando o aumento de capital da controlada domiciliada no exterior. Em relação à terceira empresa, a Contribuinte decidiu empregar a quota de sua participação na SEAFLAT para aumentar o capital social de outra empresa (BISCAYNE CONSTRUÇÕES E INCORPORAÇÕES LTDA). Foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 397/437). Em despacho da unidade preparadora, decidiu-se pela lavratura de um auto de infração complementar, com base na revisão de ofício, para efetuar ajustes na conversão da moeda no exterior (escudos) para reais. No lançamento original, os ajustes dos lucros no exterior teriam sido realizados ao final de cada ano de apuração, e entendeu o despacho que deveriam ter sido feitos somente ao final do período em que tivesse ocorrido a disponibilização prevista na legislação.

Foram lavrados autos de infração complementares (e-fls. 470/508). A Contribuinte apresentou nova impugnação (e-fls. 512/560). A primeira instância (DRJ) julgou o lançamento procedente (e-fls. 578/606).

Foi interposto recurso voluntário pela Contribuinte (e-fls. 611/672). A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu (e-fls. 700/723) declarar nulos todos os atos processuais praticados a partir da primeira impugnação, e determinou o retorno dos autos para a DRJ efetuar o julgamento da primeira impugnação, em face dos autos de infração primitivos.

A DRJ, ao apreciar a primeira impugnação, decidiu julgar o lançamento dos primeiros autos de infração procedentes (e-fls. 730/766). e agravar as exigências fiscais relativas ao ano-calendário de 2001.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 776/832), que foi julgada procedente em parte pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu (e-fls. 839/869), para excluir da tributação as parcelas relativas aos lucros auferidos no exterior nos anos de 1996 e 1997 em razão da decadência, afastar as exigências de CSLL até o mês de setembro de 1999, afastar a conversão cambial na data da disponibilização dos lucros e adotar a taxa de câmbio na data das demonstrações financeiras conforme lançamentos fiscais originais, e afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Foram opostos embargos de declaração (e-fls. 873/874) pela PGFN, parcialmente providos sem efeitos infringentes (despacho de e-fls. 911/912).

A PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 916/925) por contrariedade à lei (artigo 7º, inciso I, do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais c/c artigo 4º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009), para contestar sobre a decadência aplicada sobre os lucros auferidos nos anos de 1996 e 1997. O despacho de exame de admissibilidade de e-fl. 933 deu seguimento ao recurso. A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 936/945).

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 1009/1027), em relação às matérias "caracterização da incorporação de reserva legal como hipótese de disponibilização de lucros" e "redução de capital e integralização de participação com hipótese de disponibilização de lucros". O despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1078/1081, confirmado pelo despacho de reexame (e-fls. 1082/1083) deu seguimento em parte ao recurso. Foram apresentadas pela Contribuinte petições (e-fls. 1101/1104 e 1133/1145) que foram apreciadas por despacho de e-fls. 1206/1028, que decidiu no sentido de dar seguimento integral ao recurso especial. A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 1212/1217). Foi apresentada petição de e-fls. 1232/1233 pela Contribuinte.

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa

A 3ª Turma da DRJ/Belo Horizonte, ao apreciar a impugnação de e-fls. 397/437, decidiu julgar o lançamento dos primeiros autos de infração procedentes (e-fls. 730/766), no Acórdão nº 02-16.027, na sessão de 17/10/2007, e agravar as exigências fiscais relativas ao ano-calendário de 2001, nos termos da ementa a seguir.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA - Na hipótese de alienação 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.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - EMPREGO DO VALOR - CARACTERIZAÇÃO DA DISPONIBILIZAÇÃO - Para efeito de incidência do IRPJ e da CSLL, consideram-se pagos e, portanto, disponibilizados, os lucros auferidos no exterior cujo valor tenha sido empregado em favor da pessoa jurídica residente no Brasil, em qualquer praça, inclusive no aumento de, capital da controlada ou coligada, residente no exterior.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - INCIDÊNCIA DE CSLL - Sujeitam-se à incidência da CSLL todos os lucros auferidos no exterior que forem disponibilizados após a entrada em vigor do artigo 6º da Medida Provisória nº 1.858, de 1999, ainda que tenham sido apurados antes de sua vigência.

LANÇAMENTO DECORRENTE - CSLL - O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual quando não há razão de ordem jurídica para lhe conferir julgamento diverso.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 776/832) em face de decisão que agravou o lançamento fiscal original. A Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, em sessão realizada em 13/11/2008, no Acórdão nº 101-97.020, decidiu (e-fls. 839/869) julgar procedente em parte o recurso, para excluir da tributação as parcelas relativas aos lucros auferidos no exterior nos anos de 1996 e 1997 em razão da decadência, afastar as exigências de CSLL até o mês de setembro de 1999, afastar a conversão cambial na data da disponibilização dos lucros e adotar a taxa de câmbio na data das demonstrações financeiras conforme lançamentos fiscais originais, e afastar a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, conforme ementa:

Assunto: NORMAS GERAIS DO DIREITO

Anos-Calendário: 2001 e 2002

Ementa: CAPITULAÇÃO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Não há cerceamento do direito de defesa quando a impugnante demonstra perfeito entendimento do auto de infração e de sua causa.

NULIDADE DO LANÇAMENTO - Somente ensejam nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de ampla defesa, hipóteses essas que se encontram ausentes nos presentes autos.

DECADÊNCIA. DIES A QUO. LUCRO DISPONIBILIZADO POR EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NO EXTERIOR - Na vigência do art. 25 da Lei 9.250/95, o termo inicial da contagem do prazo decadencial (ocorrência do fato gerador) é a data de fechamento do balanço da investidora brasileira, correspondente ao período em que se consideram disponibilizados os lucros pela investida no exterior, não se confundindo, portanto, com a data da efetiva disponibilização do lucro.

IRPJ - LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - CONVERSÃO - Ao teor do disposto do § 7º do art. 394 do RIR/99, que reiterou o disposto no art. 25, § 4º da Lei nº 9.249/95, para efeito de conversão para o Real, os lucros auferidos no exterior devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para a venda, dos dias das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da controlada e coligada.

LUCROS NO EXTERIOR - EMPREGO DO VALOR - DISPONIBILIZAÇÃO - A utilização do valor de investimento já reavaliado pela equivalência patrimonial, para pagamento de dívida da empresa, no caso para distrato de adiantamento para futuro aumento de capital, mediante dação em pagamento e entrega das ações, importa em disponibilização do lucro auferido no exterior, por ser forma de emprego do mesmo em favor da beneficiária. Interpretação do disposto no artigo 1º, § 2º, alínea "b", item 4, da Lei 9.532/97.

TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS - Não obstante o STF tenha se posicionado no sentido de inexistência de primazia hierárquica do tratado internacional, em se tratando de Direito Tributário a prevalência da norma internacional decorre de sua condição de lei especial em relação à norma interna.

CONVENÇÃO BRASIL-PORTUGAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. De acordo com o Artigo X da Convenção, os lucros auferidos por empresa residente em Portugal e controlada por empresa residente no Brasil, quando remetidos ou pagos ou creditados (disponibilizados), conceituam-se como dividendos (nº 4 do Artigo X), podendo ser tributados no Brasil.

AGRAVAMENTO DA EXIGÊNCIA - não cabe a autoridade administrativa julgadora de primeira instância agravar a exigência inicialmente formulada quando não presente nenhuma das hipóteses do art. 149 do CTN.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - Em se tratando de exigências calculadas com base no lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica, a exigência para sua cobrança é reflexa e, assim, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejulgado quanto às matérias decorrentes, considerando, evidentemente, o prazo em que a lei alcançou a sua tributação.

A PGFN opôs embargos de declaração (e-fls. 873/874), que foram parcialmente providos sem efeitos infringentes (despacho de e-fls. 911/912).

Em seguida a PGFN interpôs recurso especial (e-fls. 916/925) por contrariedade à lei. Discorre que a decisão recorrida, ao entender que o fato gerador teria ocorrido na data em que os lucros foram auferidos pelas controladas no exterior, teria afrontado o art. 25 da Lei nº 9.250, de 1995, e a IN SRF nº 38, de 1996, que determinaram que os lucros auferidos no exterior seriam tributados apenas quando fossem disponibilizados ao residente no Brasil. Assim, caberia reforma na decisão que reconheceu a decadência para os lucros auferidos nos anos de 1996 e 1997.

O despacho de exame de admissibilidade de e-fl. 933 deu seguimento ao recurso especial pro contrariedade à lei.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 936/945). Protesta pela manutenção da decisão recorrida em relação à decadência, porque os lucros gerados por sociedade controlada no exterior em 1997 estavam sujeitos à tributação no Brasil por força do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, que predicava que os lucros gerados por intermédio de sociedade controlada ou coligada no exterior deveriam ser oferecidos à tributação em 31 de dezembro de cada ano. Ou seja, os lucros eram considerados disponibilizados no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, quer tivessem sido efetivamente distribuídos aos seus investidores no Brasil ou não. Como a Contribuinte só tomou ciência dos autos de infração em 19/04/2005, não há que se falar em tributação dos lucros auferidos no ano de 1997. Nem se diga que os lucros deveriam ter sido oferecidos à tributação apenas em 2001, conforme Lei nº 9.532, de 10/12/1997, vez que não poderia ser aplicada de forma retroativa para regular os fatos geradores de 1997. Requer que seja negado provimento ao recurso especial da PGFN. Caso contrário, requer pela devolução dos autos para que se aprecie os demais argumentos de mérito apresentados no recurso voluntário que deixaram de ser apreciados em razão do reconhecimento da decadência.

A Contribuinte interpôs recurso especial (e-fls. 1009/1027), para discorrer sobre as matérias "caracterização da incorporação de reserva legal como hipótese de disponibilização de lucros" e "redução de capital e integralização de participação com hipótese de disponibilização de lucros". Discorre que a utilização (emprego) dos lucros há que ser realizada pela própria sociedade controlada estrangeira, que auferiu e acumulou os lucros no exterior. Isso porque todas as ações descritas pelo art. 1º, § 2º, alínea "b", da Lei nº 9.532, de 1997, referem-se a situações no qual a sociedade controlada estrangeira, por meio de uma ação própria, pratica atos que possam ser considerados como uma disponibilização de lucros pela controlada para a controladora. Contudo, o caso concreto trata de situação no qual a Contribuinte é que transferiu a participação societária detida nas próprias controladas. Ou seja, as empresas controladas não empregaram os lucros em lugar nenhum, até porque as operações de integralização de reserva legal, de redução de capital e de integralização de capital nunca envolveram os lucros no exterior, mas sim quotas sociais. Entende que as sociedades controladas no exterior são entidades autônomas e independentes, razão pela qual admitir a tributação seria permitir a descon sideração de personalidade jurídica das empresas. Discorre que a incorporação de reserva legal é um ato isolado que não traz repercussão ao patrimônio social da Contribuinte, e que a capitalização de reserva de lucros não está prevista como emprego de valor. Da mesma maneira, a redução de capital é ato típico, distinto do emprego de lucros, sendo que os lucros acumulados na controlada estrangeira da Contribuinte permaneceram no exterior, sem o emprego a ser favor ou dos investidores pessoas físicas. Aduz que pelo princípio da isonomia a tributação não poderia ser aplicada, porque as operações de redução de capital realizadas com ações de empresa coligada ou controlada sediada no Brasil não ensejam incidência do IRPJ ou CSLL. Sobre a integralização de capital por meio de cotas, a Contribuinte conferiu em aumento de capital da BISCAYNE a quota a SEAFLAT que detinha, ou seja, a Contribuinte permaneceu como sócia controladora da SEAFLAT, ainda que indiretamente. Entende que, como não houve alteração de patrimônio, não haveria que se falar em emprego de valor. Protesta sobre a abusividade da multa de ofício de 75% aplicada, sobre a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários, e da impossibilidade de incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício. Requer pelo integral provimento ao recurso.

O despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1078/1081, confirmado pelo despacho de reexame (e-fls. 1082/1083) deu seguimento em parte ao recurso, para a matéria "caracterização da incorporação de reserva legal como hipótese de disponibilização de lucros".

Foram apresentadas pela Contribuinte petições (e-fls. 1101/1104 e 1133/1145) que foram apreciadas por despacho de e-fls. 1206/1028, que decidiu no sentido de dar seguimento integral ao recurso especial.

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 1212/1217). Requer que seja negado provimento ao recurso especial da Contribuinte, adotando como razões os argumentos adotados pela decisão de primeira instância (DRJ/Belo Horizonte) e voto do Acórdão nº 1401-00.027.

Foi apresentada petição de e-fls. 1232/1233 pela Contribuinte, protestando que a autoridade fiscal teria se equivocado na apuração do *quantum* da exação, porque não teriam sido considerados prejuízos fiscais das controladas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Sobre a admissibilidade, adoto as razões do Despachos Exame de Admissibilidade de e-fl. 933 e do despacho de e-fls. 1206/1028, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para **conhecer** dos Recurso Especiais da Contribuinte e da PGFN.

Passo ao exame do mérito.

As matérias devolvidas para apreciação são:

- 1) decadência para se considerar, na apuração da base de cálculo do lançamento de ofício, os lucros auferidos pelas controladas no exterior relativos ao ano-calendário de 1997 - recurso especial da PGFN;
- 2) consumação do emprego de valor previsto no art. 1º, § 2º, alínea 'b', item 4, da Lei nº 9.532/97, para os eventos da (2.1) aumento de capital da controlada mediante incorporação de reserva legal subscrita pela Contribuinte; (2.2) integralização de quota de

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

controlada pertencente à Contribuinte para aumentar o capital social de outra empresa; e (2.3) devolução do capital social de controlada da Contribuinte por meio de transferência das ações para os seus sócios.

Decadência. Recurso Especial da PGFN.

A autoridade autuante, ao apurar a base de cálculo para o lançamento de ofício, consolidou os lucros auferidos pelas controladas SQUARE, ROUND E SEAFLAT auferidos nos anos-calendário de 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001 (e-fls. 31/34). Por sua vez, foi dada ciência do lançamento fiscal em **19/04/2005**.

A decisão recorrida afastou os lucros apurados no ano-calendário de **1997**, por entender ter restado consumado a decadência. Transcrevo excerto do voto:

Dessa forma, não há o que se falar em decadência do direito do fisco constituir o crédito tributário relativo a supostos fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 1998 a 1999, eis que a efetiva disponibilização para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil ocorreu tão somente no ano-calendário de 2000 e 2001, épocas em que a Recorrente transferiu a participação societária que possuía nas controladas, para saldar dívidas contraídas com seus sócios.

(...)

Dessa forma, por ter a Recorrente sido intimada do lançamento em 19.04.2005, no qual se apurou tributo com fatos geradores ocorridos na data de 31.12.2000 e 31.12.2001, não há o que se falar em perecimento do direito do fisco constituir o crédito tributário ora questionado, com exceção para os lucros apurados nos anos-calendário de 1996 e 1997, que entendo devem ser considerados disponibilizados, para efeito de tributação, ao final dos respectivos anos-calendário.

Isto porque, para os lucros auferidos no exterior apurado até 31/12/1997, vigia o disposto no art. 25 da Lei n. 9.249/95, que dispunha que “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”, independente de seu efetivo pagamento ou crédito.

Dessa forma, até o advento da Lei n. 9.532/97, os lucros auferidos no exterior deveriam ser adicionados à base de cálculo do imposto de renda, na proporção da participação societária, e sendo assim, o lançamento de ofício, para efeito de computo da base de cálculo do lucro auferido no exterior pela contribuinte, deveria levar em consideração os períodos já alcançadas pela decadência, ou seja, as datas dos lucros auferidos nas datas 31.12.1996 e 31.12.1997.

Sendo assim, por ter sido dado ciência a contribuinte do presente lançamento na data de 19 de abril de 2005, não resta dúvida que nesta ocasião já havia decaído o direito do fisco

constituir o crédito tributário, ex vi do disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Esclarece o voto que, até o ano-calendário de 1997, encontrava-se vigente **apenas** redação do art. 25 da Lei n. 9.249/95, que predicava que os lucros auferidos no exterior seriam aqueles apurados no balanço levantado no dia **31 de dezembro de cada ano**, independente do seu efetivo pagamento ou crédito. Ou seja, até o ano-calendário de 1997, a presunção para auferimento dos lucros era o levantamento do balanço em 31 de dezembro, não havendo diferenciação entre lucros produzidos pela controladora e lucros disponibilizados. Tendo sido a Contribuinte cientificada ao auto de infração em **19/04/2005**, restou consumada a decadência. Por sua vez, com a edição da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, que passou a vigorar para os fatos geradores ocorridos a partir do ano-calendário de 1998, as hipóteses previstas para a **disponibilização** de lucros passaram a ser aquelas previstas no art. 1º, sendo o emprego de valor positivado pelo § 2º, alínea 'b', item 4. E, no caso concreto, a disponibilização dos lucros consumou-se apenas nos anos-calendário de 2000 e 2001, razão pela qual não haveria que se falar em decadência para os lucros auferidos a partir do ano-calendário de 1998.

Há que se considerar que o lançamento fiscal deu-se na **vigência** da Lei nº 9.532, de 1997, que passou a dispor sobre as hipóteses de disponibilização dos lucros, dentre as quais o emprego de valor, objeto dos presentes autos.

E, diante de tal cenário, observa-se que a interpretação dada pela decisão recorrida restou superada com a edição da Súmula CARF nº 78:

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

Transcrevo tabela com excerto de votos de precedentes que embasaram o entendimento sumular.

Acórdão	Voto
108-09.592	<p><i>Rejeito a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Nacional realizar o lançamento suscitada pela recorrente, haja vista que o fato gerador do tributo exigido pelo Fisco foi a disponibilização do lucro no ano de 2000, por meio de recebimento de dividendo.</i></p> <p><i>A legislação tributária vigente à época do levantamento do lucro, 1996 e 1997, previa que a tributação ocorreria na data da apuração do lucro, entretanto, com a mudança legislativa processada em 1997 por meio da Lei nº 9.532, o momento da incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica foi deslocado para a data na qual esse lucro tornou-se disponível para a empresa controladora.</i></p> <p><i>Assim, não há que falar em decadência quanto aos lucros apurados em 1996 e 1997, quando sua disponibilização aconteceu em 31 de dezembro de 2000 e o lançamento do IRPJ em 30 de setembro de 2005, menos de cinco anos, portanto. (Grifei)</i></p>
101-96.652	<p><i>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. A obrigação tributária, surge</i></p>

Acórdão	Voto
	<p><i>com o auferimento do lucro, mas os dispositivos do art. 1º da Lei 9.532/97 definem o aspecto temporal da obrigação, criando exceção à regra geral, que é o momento do auferimento do patrimônio.</i></p> <p><i>Nos termos do art. 1º e § 1º da Lei nº 9.532/97, os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, considerando-se os lucros disponibilizados para a empresa no Brasil, no caso de coligadas ou controladas, pelo pagamento ou crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, conforme definido no art. 2º. Em relação à CSLL, somente os lucros disponibilizados a partir de 01/10/1999 podem ser tributados, tendo em conta que essa incidência foi instituída pela MP nº 1.858-6/99.</i></p>

O caso concreto trata dos seguintes lançamentos fiscais:

Controlada	Ano dos lucros produzidos	Ano da disponibilização dos lucros	Fato Gerador do lançamento fiscal	Ciência do Lançamento
SQUARE	a partir de 1997	2001	31/12/2001	19/04/2005
ROUND GPS	a partir de 1997	2000	31/12/2000	19/04/2005
SEAFLAT	a partir de 1997	2001	31/12/2001	19/04/2005

Adotando-se o entendimento sumular, ao tomar em consideração a situação mais gravosa, da disponibilização de lucros ocorrida em 31/12/2000, observa-se que não há que se falar em decadência, vez que a ciência do lançamento poderia ocorrer até 31/12/2005, e deu-se em **19/04/2005**.

Portanto, aplicando-se interpretação disposta na Súmula CARF nº 78, voto no sentido de **dar provimento ao recurso especial da PGFN**.

Emprego de Valor. Recurso Especial da Contribuinte.

Sobre o **emprego de valor**, a redação vigente à época da autuação era a seguinte:

*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**.*

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

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

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

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

*b) **pago** o lucro, quando ocorrer:*

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

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

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

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

Trata-se de matéria já bastante discutida, tanto pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, quanto pelo CARF.

No caso em tela, considerou a autoridade autuante pela ocorrência de emprego de valor, em três controladas da Contribuinte:

1) aumento de capital da controlada ROUND mediante incorporação de reserva legal subscrita pela Contribuinte;

2) integralização de quota da controlada SEAFLAT para aumentar o capital social de outra empresa (BISCAYNE);

3) devolução do capital social da controlada SQUARE por meio de transferência das ações para os seus sócios.

Entendo que não há reparos em tal interpretação. Peço vênias para apreciar a norma em debate sob a perspectiva da hipótese de incidência tributária delineada pela doutrina de GERALDO ATALIBA².

Esclarece o doutrinador que a hipótese de incidência *se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade*. Os aspectos analisados no presente voto são o material, pessoal, territorial e temporal. Ou seja, para se consumir a hipótese de incidência, há que se concretizar a ocorrência de todos os aspectos previstos na norma.

² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed. São Paulo : Malheiros Editores, 2010, p. 51 e segs.

A empresa investidora (Contribuinte) passou a **auferir lucros no exterior**, a partir do ano-calendário de 1998, na proporção de sua participação na sua investida. Isso porque as suas investidas, empresa controladas SQUARE, ROUND e SEAFLAT, com sede no exterior, auferiram lucros. Entendo ser o aspecto **material** de hipótese de incidência prevista no *caput* do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997. Transcrevo novamente o *caput*:

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.

Ocorre que a consumação do aspecto material, por si só, não é suficiente para a concretização da hipótese de incidência.

Passemos adiante.

Quanto ao aspecto **pessoal**, a redação do *caput* não deixa dúvidas de que a norma estabelece, no pólo ativo, a presença de **pessoa jurídica domiciliada no Brasil**, e no passivo, empresa com sede no exterior. A empresa no Brasil atua no exterior por meio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas. No caso em tela, as empresas SQUARE, ROUND e SEAFLAT (pólo passivo, empresa com sede no exterior) são controladas pela Contribuinte (pólo ativo, empresa com sede no Brasil). Portanto, percebe-se que o aspecto pessoal encontra-se atendido.

Por sua vez, o diploma, ao tratar do aspecto **temporal**, discorre no *caput* sobre o **balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados**, e na sequência, nos §§ 1º e 2º, optou por detalhar as hipóteses de disponibilização (*Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:...*).

No caso de **controladas** e coligadas, a disponibilização ocorre **na data (1) do pagamento** ou **(2) do crédito** em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

Observa-se, portanto, que enquanto os lucros permanecerem na investida, **sem utilização, não há que se falar em disponibilização**. Utilizo o termo "utilização", vez que restou clara, pela redação dada pela norma, que a disponibilização não se restringe à remessa dos lucros para o Brasil, *stricto sensu*. Os termos "pagamento" ou "crédito" não foram adotados por acaso. A disponibilização, a realização do lucro, pode ser operacionalizar mediante diferentes situações.

Precisamente nessa perspectiva, é fundamental constatar que as **quotas ou ações** da investidora (Contribuinte) nas investidas (SQUARE, ROUND e SEAFLAT) percebe uma **valorização**, auferida mediante o método de equivalência patrimonial (MEP), **em razão do lucro auferido pela investida**.

E, em se tratando da **data do pagamento**, optou o legislador em positivar quatro hipóteses, do qual transcrevo na sequência:

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

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

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

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

As hipóteses de pagamento do lucro abrangem **tanto atos de iniciativa da empresa investida quanto da investidora**.

As três primeiras, (1) o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil, (2) entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária e (3) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça, pressupõem **ato da investida**. Na terceira, amplia-se o **aspecto territorial**, ao dizer que a remessa em favor da beneficiária pode ser para o Brasil ou **para qualquer outra praça**.

Já a quarta, **precisamente o emprego de valor**, pressupõe um ato que pode ser tanto da investida, quanto da **investidora**, que, sendo detentora de participação da investida, pode, a qualquer momento, dispor de suas ações ou quotas, da melhor maneira que lhe convier, como, por exemplo, por meio de alienação, transferência, conferência para integralizar capital em outras empresas, dentre outros. E também, na quarta hipótese, não por acaso dispôs o legislador que a negociação pode ocorrer **em qualquer praça**.

Ora, ao dispor do investimento, a investidora tem liberdade para negociar com qualquer outra empresa, independente de sua localização. Pode alienar sua participação societária de uma empresa no exterior tanto para uma empresa localizada no exterior quanto para uma empresa localizada no Brasil.

Não subsiste argumento apresentado pela Contribuinte de que o emprego de valor não poderia ter a investidora como beneficiária. Pelo contrário. O pagamento do lucro pressupõe a autonomia da investida, no sentido de decidir a conveniência disponibilizar os lucros para a investidora (itens 1, 2 e 3, alínea "b", § 2º, art. 1º) e também **consagra a autonomia da investidora, que pode, a qualquer momento, dispor do seu investimento** (item 4, alínea "b", § 2º, art. 1º), para quem quiser (empresa no Brasil ou no exterior) e da maneira que lhe parecer mais conveniente.

No caso concreto, resta evidente que a Contribuinte, **controladora** dos investimentos, **com poder de decisão**, deliberou no sentido de **promover o aumento de capital** da controlada ROUND mediante incorporação de reserva legal; de **integralizar a quota da controlada SEAFLAT para aumentar o capital social de outra empresa** (BISCAYNE), e de **devolver o capital social da controlada SQUARE** mediante de transferência das ações para os seus sócios.

E, em se tratando de investimento em coligada ou controlada, o valor da participação é avaliado pelo método de equivalência patrimonial (MEP), que permite refletir, na proporção da participação societária do investidor, os lucros auferidos pela investida. Enquanto o lucro estava sendo auferido na investida, e refletido via MEP na investidora, não havia que se falar em disponibilização para a investidora. Por sua vez, sendo tal investimento utilizado em operações societárias, como aumento de capital de outra empresa, devolução de capital para os sócios, ou integralização para aumentar capital social de outra empresa,

verifica-se que se consuma hipótese no qual o lucro, até então não disponibilizado pela investida, passaria a ser disponibilizado. Na realidade, o lucro auferido pela investida foi **empregado**, vez que as ações ou quotas valorizadas foram utilizadas para a consecução de negócios jurídicos envolvendo eventos societárias de empresas do grupo.

Portanto, no caso em análise, a partir do momento em que a investidora (Contribuinte) decidiu que a controlada poderia incorporar a reserva legal subscrita pela Contribuinte para aumentar o seu capital social, ou que a quota de controlada poderia ser utilizada para aumentar o capital social de outra empresa, ou que o capital social de controlada poderia ser reduzido para transferir ações para os sócios, e que se **beneficiou da valorização do ativo** (ações) para efetuar a operação, **valorização essa que se viabilizou a partir dos lucros auferidos pela controlada refletidos no investimento por meio da equivalência patrimonial**, restou evidente a consumação do emprego de valor.

Enfim, constam no recurso especial outros pedidos, (1) abusividade da multa de ofício de 75% aplicada, (2) a inaplicabilidade da taxa SELIC aos créditos tributários e (3) da impossibilidade de incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício. Ocorre que o pedido 2 trata de matéria sumulada (Súmula CARF nº 4), o pedido 1 requer a declaração de ilegalidade, procedimento não autorizado no âmbito do tribunal (Súmula CARF nº 2), e que o pedido 3 não se encontra acompanhado de nenhuma decisão paradigma divergente.

Constituem-se, portanto, em matérias **não devolvidas** ao presente Colegiado, vez que suscitadas em flagrante desacordo com os requisitos de admissibilidade previstos no art. 67, Anexo II do RICARF.

A respeito de petição acostada aos autos, discorre a Contribuinte sobre decisão do Supremo Tribunal Federal contrária à aplicabilidade retroativa do **parágrafo único do art. 74** da MP nº 2.158-35, de 2001.

Ocorre que tal decisão (ADIN nº 2.588) não tem nenhuma repercussão nos presentes autos.

Antes de ser excluída do ordenamento jurídico pelo STF, a redação do dispositivo previa o seguinte:

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. (Grifei)

Ora, a exceção trazida, *salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação*, não é por acaso. Veio tratar de situação de potencial **conflito** entre a redação do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997. Por isso, tratou de estabelecer uma preferência para as hipóteses previstas no art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, desde que ocorridas **antes de 31/12/2002**.

E, posteriormente, tendo o parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001 sido excluído do ordenamento jurídico, **restou esvaziado o conflito normativo**. Assim, para os fatos geradores ocorridos até 31/12/2001, continuou a vigorar a redação do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, estabelecendo hipóteses expressas de disponibilização de lucros,

precisamente o caso em debate nos autos. Só a partir do ano-calendário de 2002, passou a prevalecer a hipótese de incidência prevista no *caput* do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

E quanto ao *caput*, vale registrar que o STF entendeu ser inconstitucional apenas para a tributação de empresas coligadas fora de paraíso fiscal (o que não é o caso concreto, de empresas controladas em paraíso fiscal localizadas na Ilha da Madeira, inclusive a parte em que o STF reconheceu expressamente a constitucionalidade).

Enfim, em outra petição (e-fls. 1232/1233), protesta a Contribuinte que a autoridade fiscal teria se equivocado na apuração do *quantum* da exação, porque não teriam sido considerados prejuízos fiscais das controladas. Ocorre que, no presente momento processual, **não cabe revisão do mérito já efetuado nas instâncias anteriores**. A apreciação de matéria pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos do art. 67, Anexo II do RICARF, deve ser submetido à exame de admissibilidade, no qual a recorrente deve demonstrar que ocorreu divergência na interpretação da legislação tributária entre a decisão recorrida e decisão paradigma. Mera petição, com pedido de revisão da base de cálculo, não preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser indeferida.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte, e **conhecer e dar provimento** ao recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura