ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16561.000053/2006-17

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

Processo nº	16561.000053/2006-17
Recurso nº	Especial do Procurador
Acórdão nº	**9101-002.728 – 1ª Turma**
Sessão de	4 de abril de 2017
Matéria	LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	PAIC PARTICIPAÇÕES LTDA (nova denominação de PÃO DE AÇUCAR S.A. IND. E COMÉRCIO)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001, 2002

RECURSO ESPECIAL. COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA. REPRODUÇÃO DA ÍNTEGRA DA EMENTA. RICARF, ART. 67, §11. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO

Na hipótese de reprodução de ementa em razões de recurso especial para demonstrar a divergência na interpretação da lei tributária, cabe à Recorrente reproduzir a integralidade desta ementa, na forma do artigo 67, §11, do RICARF (Portaria MF 343/2015). Em sentido similar, previa o RICARF anterior (Portaria MF 256/2009).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rego (relatora), André Mendes de Moura e Carlos Alberto Freitas Barreto, que conheceram do recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Cristiane Silva Costa.

Julgamento iniciado na reunião de 03/2017 e concluído em 04/04/2017.

(assinado digitalmente)
Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo - Relatora

(assinado digitalmente)
Cristiane Silva Costa - Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls 1.633 e ss., contra o acórdão nº 1302-001.880, de 8 de junho de 2016 (e-fls. 1.593 e ss.), que, no mérito e por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário.

O recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 1.646 e ss.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2001, 2002*
>
> *LUCROS DE CONTROLADA NO EXTERIOR ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.*
>
> *A alienação de participação societária em controlada no exterior pela controladora no Brasil não constitui "disponibilização" de lucros cuja destinação ainda não fora objeto de deliberação.*

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos a seguir, cujas ementas estão assim redigidas na parte de interesse:

> Acórdão nº 1102-00.151:
>
> *LEI Nº 9.532/97 - LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL - EMPREGO DO VALOR - DISPONIBILIZAÇÃO - A integralização de capital mediante entrega da participação acionária de controlada no exterior configura o emprego dos lucros em favor da investidora brasileira e caracteriza a disponibilização do valor para fins de tributação, a teor das disposições da Lei nº 9.532/97, em seu art. 1º, § 2º, alínea "b", item 4.*
>
> Acórdão nº 103-23.465:
>
> *Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2001*
>
> *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.*

As alegações de mérito da Recorrente, são, em síntese, as seguintes:

a) que a lide gira em torno da definição do emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior, inserida dentre as hipóteses em que os lucros apurados pelas subsidiárias estrangeiras são considerados disponibilizados para a investidora brasileira, especificamente no art. 1º, § 2º, alínea "b", item 4, da Lei nº 9.532/97;

b) que essa hipótese foi inserida no art. 2º, § 2º, inciso II, alínea d, da IN SRF nº 38/96, a qual também estabelecia que os lucros apurados no exterior deveriam ser tributados se configurada a alienação das participações societárias na controlada ou coligada, de acordo com o § 9º do seu artigo 2º. E que a hipótese de disponibilização dos lucros não foi repetida na Lei nº 9.532/97, na medida em que a alienação das participações consiste em espécie do gênero "emprego do valor", razão pela qual não havia necessidade de reiterar o disposto no § 9º do art. 2º da IN nº 38/96 na edição da Lei nº 9.532/97. Cita julgados do CARF nesse sentido;

c) que a lógica dessa tese é que o investimento na subsidiária registrado no ativo da empresa brasileira é valorizado pelos lucros auferidos no exterior, em função da equivalência patrimonial. Ao utilizar esse investimento valorizado em seu favor, para quaisquer fins, a investidora dispõe de sua participação no patrimônio da investida, incluindo os lucros contidos no investimento, ou melhor, emprega em seu favor o valor dos lucros apurados pela subsidiária. Logo, o uso desse valor adicionado ao investimento traduz a realização dos lucros auferidos no exterior pela empresa brasileira e, por consequência, implica sua disponibilização, nos termos do art. 1º, § 2º, alínea b, item 4, da Lei nº 9.532/97. Refere que esse é o entendimento dominante sobre a matéria no CARF, citando julgados exemplificativos;

d) que não há necessidade de que o "emprego do valor" seja realizado pela subsidiária, em favor da investidora brasileira, ou seja, o sujeito da ação de empregar não deve obrigatoriamente ser a empresa estrangeira. Refere que esse argumento não é novo, e foi enfrentado em diversos julgamentos, dos quais destaca trechos de votos em que a Conselheira Sandra Faroni esclarece que a obrigação tributária surge com o auferimento do lucro, e que o art. 1º da Lei nº 9.532/97 simplesmente fixa o aspecto temporal da hipótese de incidência, e em que acentua que "*a lei não aponta quem deve ser o agente da ação de empregar, presumindo que, ocorrido o emprego do valor do lucro, ele foi pago (considera-se pago o lucro, quando ocorrer o emprego do valor em favor da beneficiária)*";

e) que em última análise, no próprio art. 1º, § 2º, alínea b, item 4, da Lei nº 9.532/97 há hipótese na qual o "emprego do valor" é configurado a partir de ação da empresa brasileira, qual seja a de aumento do capital social da controlada ou coligada. Menciona que nessa situação, o agente é o investidor, que determina a capitalização de sua subsidiária no exterior, isto é, o emprego do valor estaria caracterizado independentemente de participação ativa da controlada ou coligada;

f) conclui afirmando que a Lei nº 9.532/97 não exige que o "emprego do valor" seja efetuado pela controlada, em favor da pessoa jurídica brasileira.

Ao final pede a Fazenda que o presente recurso seja conhecido e provido, para reformar o acórdão recorrido.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 1.661 e ss.), aduzindo, em essência, o que segue:

Preliminares:

a) aponta nulidade do Exame de Admissibilidade do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Afirma que o art. 68, § 1º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF) "*estabelece que compete ao Presidente da Câmara recorrida fazer o exame de admissibilidade do recurso especial*" e que o art. 17, § 2º do Anexo II do RICARF "estabelece que *o Presidente da Câmara recorrida pode designar o exame de admissibilidade do recurso especial aos Presidentes de Turmas Ordinárias"*. Registra que no presente caso o exame de admissibilidade "*foi realizado pelo Sr. Ricardo Diefenthaeler, auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil e que atua como colaborador do E. CARF na 3ª Câmara da Primeira Seção nos termos da Portaria CARF nº 30/2015*". Assim, "*o despacho de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional é nulo, pois expedido por autoridade incompetente para tanto*", uma vez que "o *Sr. Ricardo Diefenthaeler não é presidente da câmara recorrida, nem mesmo presidente de turma ordinária"*;

b) alega que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido porque as ementas dos acórdãos paradigma não foram integralmente transcritas pela Fazenda Nacional em seu recurso, em flagrante ofensa ao § 11 do art. 67 do Anexo II do RICARF. Compara a transcrição das ementas feita pela Fazenda com a integralidade delas.

Mérito:

a) alega ausência de renda ou lucro / inocorrência do fato gerador de IRPJ e da CSLL. Principia fazendo rápido histórico da legislação sobre a tributação dos lucros auferidos no exterior, asseverando que foi com base na Lei nº 9.532/1997 que a Fiscalização procedeu aos lançamentos, entendendo que as cessões/alienação de quotas efetuadas pela Contribuinte configuraria hipótese de incidência do art. 1º, § 2º, alínea b, item 4, da lei em tela. Refere que do enunciado prescritivo desse diploma legal se depreende que "*apenas quando a empresa controlada ou coligada no exterior empregar, em favor da beneficiária, o lucro por ela auferido, ocorrerá a disponibilização desse lucro à empresa investidora, fato gerador da obrigação tributária em questão*";

b) nessa senda, assevera que para que se tenha um fato suscetível de desencadear os efeitos jurídicos prescritos no art. 1º, § 2º, alínea b, item 4, da Lei nº 9.532/1997, é necessário e indispensável que se preencham todos os critérios componentes da regra-matriz de incidência tributária dos lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior, quais sejam: (i) o critério material, que constitui a disponibilização para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil dos lucros; (ii) o critério espacial, que consiste no território nacional (ou seja, os lucros auferidos no exterior serão tributados no Brasil); (iii) o critério temporal, representado pelo momento em que a empresa controladora ou coligada no exterior emprega lucros em favor da empresa investidora; (iv) o critério pessoal, que tem como sujeito ativo a União e passivo a pessoa jurídica domiciliada no Brasil que aufere lucros no exterior através de filial, sucursal, controlada ou coligada; e (v) o critério quantitativo, que são os próprios lucros. Aduz que para a subsunção do fato à norma necessária a ocorrência do seguinte critério temporal: "*o momento em que ocorre o emprego, pela sociedade controlada ou coligada sediada no exterior em favor da investidora, do lucro por ela apurado*", o que não ocorreu no presente caso;

c) que, desta forma, a afirmação da Recorrente de que "*na medida em que a alienação das participações consiste em espécie do gênero 'emprego de valor' (...) não havia necessidade de reiterar o disposto no § 9º da IN nº 38/96 na edição da Lei nº 9.532/1997*" afronta a estrita legalidade. E assim aduz:

> Dessa forma, ao contrário do que alegado no Recurso Especial ora contrarrazoado, **referido diploma legal é claro ao determinar que só se considera ocorrido o fato gerador ("disponibilização de lucros") com o efetivo emprego/deliberação pela sociedade investida (e não pela sociedade investidora, que no caso é o Recorrido) dos lucros por ela apurados em favor da controladora, o que, de fato, não ocorreu no presente caso.**
>
> No mais, fato é que, no presente caso, em **todas** as operações questionadas houve apenas e tão somente a utilização das participações acionárias que o Recorrido detinha em empresas alienígenas para aumento de capital em outras empresas também localizadas no exterior, não havendo que se falar em disponibilização de lucros.
>
> Vale dizer: **o que ocorreu nos casos em análise foi uma mera substituição de ativos (troca de investimentos), em que o Recorrido utilizou os investimentos registrados em seu ativo para subscrição de ações em empresas sediadas no exterior, o que, por si só, não tem o condão de instaurar a relação jurídica tributária que obrigue o Recorrido ao recolhimento do IRPJ e da CSLL, tal como pretendido pelo Sr. Auditor Fiscal e pela Fazenda Nacional em suas razões recursais**.

d) menciona julgados do CARF em favor da posição que defende e destaca que, como abordado no acórdão recorrido, na hipótese de alienação ou cessão do investimento para integralização de capital, os lucros auferidos no exterior não são disponibilizados, ao contrário, permanecem em mãos da subsidiária, de forma que o beneficiário será aquele que, no momento da disponibilização, for sócio ou acionista;

e) traz à baila os princípios da legalidade objetiva e da tipicidade cerrada, afirmando que os autos de infração lavrados padecem de vício de mérito por terem violado o princípio da tipicidade cerrada, porquanto não houve a necessária subsunção do evento infracional à hipótese normativa invocada para fundamentar essa autuação;

f) subsidiariamente, *ad argumentandum*, caso se decida pelo provimento do Recurso Especial, aponta a necessidade de os autos retornarem à 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção para apreciação de outras matérias cuja análise restou prejudicada em razão do provimento integral do Recurso Voluntário. Apresenta quadro que identifica 9 assuntos, fazendo resumo da argumentação de cada assunto trazida no Recurso Voluntário e indicando as folhas correspondentes. Refere que o retorno dos autos em casos como o presente é o entendimento adotado na CSRF com o fim de se evitar supressão de instância;

g) alternativamente, caso essa Câmara Superior não entenda pela necessidade de retorno dos autos retornarem à Turma *a quo*, requer, com fundamento no princípio da economia processual, que os assuntos em questão, bem como os argumentos e provas apresentados pela Contribuinte no curso do procedimento de diligência determinado pelo CARF por meio da Resolução nº 1302-00.042, sejam analisados diretamente por esse órgão. Assinala que tal orientação possui fundamento no Código de Processo Civil, cuja aplicação é obrigatória aos processos administrativos (cita o arts. 15 e 1.013 do CPC).

Ao final, requer seja inadmitido o Recurso Especial, e, na hipótese de ser admitido, seja-lhe negado provimento. *Ad argumentandum*, requer que os autos retornem à Turma de origem para que sejam apreciados e julgados os demais argumentos suscitados no Recurso Voluntário, ou tais matérias integralmente apreciadas por esta Câmara Superior.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

O recurso é tempestivo. Tendo sido apresentadas preliminares de nulidade e inadmissibilidade do recurso nas contrarrazões, serão esses temas apreciados adiante.

Preliminar de Nulidade do Exame de Admissibilidade

Conforme relatado, a Contribuinte alega que "*o despacho de admissibilidade do recurso especial da Fazenda Nacional é nulo, pois expedido por autoridade incompetente para tanto*", uma vez que "*o Sr. Ricardo Diefenthaeler não é presidente da câmara recorrida, nem mesmo presidente de turma ordinária"*, apenas exercendo o cargo de "*colaborador do CARF*".

Cumpre transcrever a parte final do Despacho em que a admissibilidade do recurso foi apreciada (às e-fls. 1.646/1.648):

> *Ante ao exposto, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.*
>
> *À consideração da Sra. Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.*
>
> [assinado digitalmente]
>
> RICARDO DIEFENTHAELER
>
> Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
>
> *[Designado para compor o quadro de servidores de que trata o art. 8º da Portaria MF nº 343/2015 pela Portaria Conjunta RFB/CARF nº 889/2015]*
>
> *Em cumprimento ao disposto no art. 18, inciso III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões retroexpostas,* ***DOU SEGUIMENTO*** *ao recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional.*
>
> *Encaminhem-se os autos à unidade de origem da RFB para dar ciência ao sujeito passivo do acórdão recorrido e deste despacho, facultando-lhe a apresentação de contrarrazões ao recurso especial da Fazenda Nacional, no prazo 15 (quinze) dias, e/ou recurso especial em relação à parte em que restou vencido, se cabível.*
>
> [assinado digitalmente]
>
> ADRIANA GOMES RÊGO
>
> Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF

Como se vê do excerto antes transcrito, não é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Ricardo Diefenthaeler quem decide admitir o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, mas sim a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, esta relatora.

É ela, que tem competência para "*admitir ou negar seguimento a recurso especial*" (nos termos do art. 18, inciso III, do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015), quem decide dar seguimento ao recurso. O fato de o fazer tomando por base análise empreendida por Auditor-Fiscal "*designado para compor o quadro de servidores de que trata o art. 8º da Portaria MF nº 343/2015 pela Portaria Conjunta RFB/CARF nº 889/2015*" em nada macula sua decisão.

A atuação do Auditor-Fiscal em questão está em absoluta conformidade com o que a Portaria MF nº 343/2015, que aprova o RICARF, enuncia em seu art. 8º, uma vez que ele atuou colaborando em um dos processos de trabalho do CARF, qual seja o de exame de admissibilidade de recursos especiais. Confira-se:

> *Art. 8º Ato conjunto do Secretário da Receita Federal do Brasil e do Presidente do CARF fixará quadro de servidores da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) que colaborará, integral ou parcialmente, nos processos de trabalho do CARF.*

Aliás, registro que na sessão de 8 de fevereiro de 2017, esta turma assim decidiu nos autos do processo 16561.720023/2012-61, por meio do acórdão nº 9101-002.553.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade do exame de admissibilidade do recurso especial.

Preliminar de Inadmissibilidade do Recurso Especial

A Recorrida alega também que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido porque as ementas dos acórdãos paradigma não foram integralmente transcritas, em ofensa ao § 11 do art. 67 do Anexo II do RICARF.

Compulsando-se o recurso ora apreciado, vê-se que o texto completo das ementas de cada um dos paradigmas não foi transcrito na demonstração do dissídio jurisprudencial. Constata-se, por outro lado, que a parte da ementa que enuncia o entendimento divergente foi transcrita na integralidade. Para bem ilustrar a situação descrita, transcreve-se a seguir o texto completo de cada ementa, colocando em destaque (fundo cinza), o trecho transcrito pela Recorrente em seu recurso (os grifos são os originais da transcrição feita no recurso):

> Acórdão nº 1102-00.151:
>
> *LUCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS EM 1996 E 1997 - LEI N° 9.249/95 - ALTERAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PELA IN SRF 38/96 - IMPOSSIBILIDADE - DECADÊNCIA - Antes do advento da Lei n° 9.532/97, o regime de tributação dos lucros das controladas no exterior observava o momento em que tais lucros eram auferidos, não havendo na Lei n° 9.249/95 qualquer elemento que considerasse a efetiva disponibilização como componente temporal da hipótese de incidência. Os lucros auferidos durante*

os anos-calendário de 1996 e 1997 deveriam ser adicionados ao lucro real em 31 de dezembro de 1996 e 1997 respectivamente, e não pelo montante efetivamente disponibilizado a posteriori. O lançamento de ofício sob a égide do art. 25 da Lei n° 9.249/95 deve, portanto, reportar-se a 31 de dezembro de cada ano como data do fato gerador.

TAXA DE CÂMBIO - a taxa de câmbio- a ser observada para conversão dos lucros auferidos pela coligada/controlada estrangeira é o dia 31 de dezembro de cada ano calendário em que foram apurados, pois é nesta data que ocorre o encerramento de cada período base, nos termos dos artigos 25 da Lei n° 9.249/95 e 6°, § 2° da IN SRF n.° 213, de 07/10/2002.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL - IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA SOBRE LUCROS APURADOS ANTES DE 01/10/1999, POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL - Até o advento da Medida Provisória n° 1.858-6, de 29/06/1999, a CSLL não incidia sobre os lucros oriundos do exterior. Somente a partir de 01/10/1999 os lucros apurados no exterior passaram a integrar a base de cálculo da CSLL, em virtude de sua incidência ter sido instituída pela MP n° 1.858-6/99.

*LEI Nº 9.532/97 - LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL - EMPREGO DO VALOR - DISPONIBILIZAÇÃO - **A integralização de capital mediante entrega da participação acionária de controlada no exterior configura o emprego dos lucros em favor da investidora brasileira e caracteriza a disponibilização do valor para fins de tributação**, a teor das disposições da Lei nº 9.532/97, em seu art. 1º, § 2º, alínea "b", item 4.*

Acórdão nº 103-23.465:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

*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 1° 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.*

Confronta-se agora os trechos transcritos pela Recorrente em seu recurso (destacados acima com fundo cinza) com a ementa do acórdão recorrido, a seguir reproduzida:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ*
>
> *Ano-calendário: 2001, 2002*
>
> *LUCROS DE CONTROLADA NO EXTERIOR ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.*
>
> *A alienação de participação societária em controlada no exterior pela controladora no Brasil não constitui "disponibilização" de lucros cuja destinação ainda não fora objeto de deliberação.*

Percebe-se como a divergência se revela na contraposição dos enunciados "*a integralização de capital mediante entrega da participação acionária de controlada no exterior configura o emprego dos lucros em favor da investidora brasileira e caracteriza a disponibilização do valor para fins de tributação*" e "*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*", trazidas nos trechos transcritos pela Recorrente dos acórdãos paradigma, com o enunciado "*a alienação de participação societária em controlada no exterior pela controladora no Brasil <u>não</u> constitui 'disponibilização' de lucros cuja destinação ainda não fora objeto de deliberação*" (sublinhou-se), que consta na ementa do acórdão recorrido.

É dizer, os trechos transcritos das ementas dos paradigmas pela Recorrente circunscrevem o entendimento que diverge entre os julgados e que dá sustentação ao Recurso Especial. Dito de outra forma, os trechos não transcritos das ementas dos paradigmas refogem ao ponto em que se situa a divergência. Pode-se concluir, assim, que a parte transcrita é integral em relação à divergência de interpretação a ser dirimida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Considere-se, por outro lado, que a demonstração da divergência pela Recorrente não se encerra no cotejo das ementas. Com efeito, logo após à identificação dos acórdãos paradigma e transcrição (parcial) das ementas, a Recorrente discorre sobre a divergência, apresentando, inclusive, quadro em que trechos dos votos condutores dos julgados são cotejados.

Não há como negar, pois, que o dissídio jurisprudencial restou demonstrado, tanto que a Recorrida não faz afirmação em contrário em suas contrarrazões, bem como que a falta de transcrição do texto completo das ementas não prejudicou a demonstração da divergência.

Assim, ainda que se considere haver deficiência na peça recursal por ter transcrito apenas os trechos das ementas dos paradigmas em que está circunscrita a divergência, essa deficiência é de natureza formal e de menor gravidade.

Nesse passo, cumpre trazer à baila disposições do Novo Código de Processo Civil (CPC), Lei nº 13.105/2015 (que tem aplicação subsidiária e suplementar no processo administrativo fiscal, conforme seu art. 15), acerca da superabilidade de vícios como o verificado. O parágrafo único do art. 932, por exemplo, assenta que "*antes de considerar inadmissível o recurso, o relator concederá o prazo de 5 (cinco) dias ao recorrente para que seja sanado vício ou complementada a documentação exigível*". No § 3º do art. 1.029, por sua vez, reitera-se que "*o Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça poderá desconsiderar vício formal de recurso tempestivo ou determinar sua correção, desde que não repute grave*".

Dessa forma, a pouca gravidade do vício formal apontado conduz à possibilidade de sua desconsideração ou mesmo saneamento. Esta última possibilidade me parece desnecessária e ineficiente, ante o fato de já termos aqui o texto completo das ementas dos paradigmas e da evidente facilidade de obtê-los no sítio do CARF. Cabível, portanto, a desconsideração da falta de transcrição do texto completo das ementas dos paradigmas.

A reforçar tudo que aqui se aduz vem o princípio da instrumentalidade ou finalidade, que informa o processo administrativo fiscal, o qual prevê que quando a lei prescrever determinada forma para a prática de um ato processual, o julgador deverá considerá-lo válido se, realizado de outro modo, alcançar a mesma finalidade.

Rejeito, portanto, a preliminar de inadmissibilidade do recurso especial.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa - Redatora Designada

Com a devida vênia, divirjo do entendimento da relatora a respeito do conhecimento do recurso especial, considerando que não foi reproduzida a integralidade da ementa dos acórdãos paradigmas.

Na esfera judicial, a Constituição Federal prevê a possibilidade de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça de recurso especial fundado em divergência na interpretação da lei tributária, sem explicitar a forma de prova desta divergência:

> *Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça: (...)*
>
> *III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida: (...)*

> *c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.*

O Código de Processo Civil (Lei 5.869/1973), por redação conferida pela Lei nº 8.950/1994, tratou da exigência em seu artigo 541, parágrafo único:

> *Art. 541. O recurso extraordinário e o recurso especial, nos casos previstos na Constituição Federal, serão interpostos perante o presidente ou o vice-presidente do tribunal recorrido, em petições distintas, que conterão: (Revigorado e com redação dada pela Lei nº 8.950, de 1994)*
>
> *I - a exposição do fato e do direito; (Incluído pela Lei nº 8.950, de 1994)*
>
> *Il - a demonstração do cabimento do recurso interposto; (Incluído pela Lei nº 8.950, de 1994)*
>
> *III - as razões do pedido de reforma da decisão recorrida. (Incluído pela Lei nº 8.950, de 1994)*
>
> *Parágrafo único. Quando o recurso fundar-se em dissídio jurisprudencial, o recorrente fará a prova da divergência mediante certidão, cópia autenticada ou pela citação do repositório de jurisprudência, oficial ou credenciado, em que tiver sido publicada a decisão divergente, mencionando as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados. (Incluído pela Lei nº 8.950, de 1994)*

Na esfera judicial, portanto, exigia-se desde 1994 a prova da divergência por *"certidão, cópia autenticada ou pela citação do repositório de jurisprudência, oficial ou credenciado, em que tiver sido publicada a decisão divergente"*.

A Lei nº 11.341/2006 alterou o parágrafo único do artigo 541, do CPC/1973, para possibilitar a comprovação da divergência pela citação de *"mídia eletrônica"* e pela *"reprodução de julgado disponível na internet"*, *verbis*:

> *Parágrafo único. Quando o recurso fundar-se em dissídio jurisprudencial, o recorrente fará a prova da divergência mediante certidão, cópia autenticada ou pela citação do repositório de jurisprudência, oficial ou credenciado, inclusive em mídia eletrônica, em que tiver sido publicada a decisão divergente, ou ainda pela reprodução de julgado disponível na Internet, com indicação da respectiva fonte, mencionando, em qualquer caso, as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados. (Redação dada pela Lei nº 11.341, de 2006).*

No mesmo sentido, é o atual Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), ao prescrever:

> *Art. 1.029. O recurso extraordinário e o recurso especial, nos casos previstos na Constituição Federal, serão interpostos perante o presidente ou o vice-presidente do tribunal recorrido, em petições distintas que conterão:*

> *I - a exposição do fato e do direito;*
>
> *II - a demonstração do cabimento do recurso interposto;*
>
> *III - as razões do pedido de reforma ou de invalidação da decisão recorrida.*
>
> *§ 1º Quando o recurso fundar-se em dissídio jurisprudencial, o recorrente fará a prova da divergência com a certidão, cópia ou citação do repositório de jurisprudência, oficial ou credenciado, inclusive em mídia eletrônica, em que houver sido publicado o acórdão divergente, ou ainda com a reprodução de julgado disponível na rede mundial de computadores, com indicação da respectiva fonte, devendo-se, em qualquer caso, mencionar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados.*

Em processo administrativo, o cabimento de recurso especial na hipótese de divergência na interpretação da lei tributária foi previsto pelo artigo 37, do Decreto nº 70.235/1972, nos seguintes termos:

> *Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *§ 2o Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *I – (VETADO) (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*
>
> *II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)*

Como o Decreto nº 70.235/1972 não especificou a forma de demonstração de divergência, os Regimentos Internos dos Conselhos de Contribuintes e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais trataram de defini-la.

O Regimento dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscias (Portaria MF nº 147/2007), estabeleceu o quanto segue:

> *Artigo 15. O recurso especial, do Procurador da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, deverá ser formalizado em petição dirigida ao Presidente da Câmara que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de quinze dias contados da data da ciência da decisão. (...)*
>
> *§ 2º Na hipótese de que trata o inciso II do art. 7º deste Regimento, o recurso deverá demonstrar, fundamentadamente, a divergência argüida, indicando a decisão divergente e comprovando-a mediante a apresentação de cópia de seu inteiro teor ou de cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia de publicação de até duas ementas, cujos*

> *acórdãos serão examinados pelo Presidente da Câmara recorrida.*
>
> *§ 3º A cópia de publicação de ementa referida no § 2º, quando extraída da internet, deverá ser impressa diretamente da página dos Conselhos de Contribuintes ou da Imprensa Nacional.*

Em 2007, portanto, já era possível a demonstração da divergência por *"cópia de seu inteiro teor ou cópia da publicação em que tenha sido divulgada, ou mediante cópia de publicação de até duas ementas"*. Observa-se, assim, que admitia-se recurso de forma mais simplificada comparativamente à esfera judicial, bastando a cópia de ementas dos acórdãos paradigmas.

Esta simplificação provavelmente foi instaurada diante da formalidade moderada que rege o processo administrativo. Nesse sentido, a Lei nº 9.784/1999 estabelece que a atuação da Administração Pública no processo administrativo da forma seguinte:

> *Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.*
>
> *Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...)*
>
> *VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; (...)*
>
> *IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados.*

O original Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Portaria MF nº 256/2009) conferiu maior simplicidade à demonstração da divergência, ao dispor:

> *Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*
>
> *§ 7º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.*
>
> *§ 8º Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou da Imprensa Oficial.*
>
> *§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua*

> *integralidade e com identificação da fonte de onde foram copiadas. .*

Portanto, desde a origem do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais autorizou-se a interposição de recurso especial com a demonstração da divergência com a **mera reprodução de ementa no corpo do recurso, condicionando-se apenas à reprodução integral desta ementa** e, à época, à identificação da fonte onde foram copiadas. A mera reprodução da ementa revela a simplificação do processo administrativo pelo RICARF/2009, simplificação que persiste até hoje.

O parágrafo 9º foi alterado pela Portaria MF nº 446, deixando-se de exigir a identificação da fonte na qual copiada a ementa, mais uma vez facilitando-se a demonstração da divergência pelas partes:

> *§ 9º As ementas referidas no § 7º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade. (Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 446, de 27 de agosto de 2009)*

Atualmente, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais estabelece que:

> *Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF. (...)*
>
> *§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.*
>
> *§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.*
>
> *§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas no corpo do recurso, desde que na sua integralidade*

A prova da divergência na interpretação da lei tributária pode ser feita, portanto, pela (i) juntada de cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas; (ii) da cópia da publicação em que tenha sido divulgado; (iii) pela apresentação de cópia de publicação das ementas; ou, finalmente, (iv) pela reprodução da ementa nas razões do recurso, desde que em sua integralidade.

O atual Regimento Interno do CARF, assim, prestigia a informalidade do processo administrativo ao autorizar a mera reprodução da **íntegra da ementa dos acórdãos paradigmas**.

Não é crível que qualquer das Turmas desta CSRF julgue recursos especiais sem analisar a integralidade de acórdão paradigma. Mas mesmo diante disso, optou o Ministro da Fazenda por autorizar a comprovação da divergência pela reprodução da íntegra da ementa em razões recursais, facilidade constante já do Regimento Interno de 2009, como acima citado.

Nesse panorama, não me parece que caiba aos julgadores administrativos simplificar ainda mais o cumprimento de requisitos mínimos de cabimento e conhecimento do recurso especial, que na esfera administrativa são notoriamente facilitados pelo Regimento Interno do CARF.

Por fim, pondero que desde o RICARF/2009 é exigida a reprodução da ementa na sua integralidade, o que afasta eventual alegação de desconhecimento da norma.

Nesse sentido, voto por **não conhecer do recurso especial**, diante da falta de reprodução integral da ementa dos acórdãos paradigmas.

(assinado digitalmente)
Cristiane Silva Costa