



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16561.000197/2007-46
Recurso nº 905.330 Voluntário
Acórdão nº 1102-00.785 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de agosto de 2012
Matéria IRPJ. LUCROS DO EXTERIOR.
Recorrente COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

PERDA DO DIREITO DO FISCO DE REVISAR ATOS PASSADOS.
DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. PREJUÍZOS FISCAIS.
COMPROVAÇÃO.

O transcurso do prazo decadencial, que conduz à perda do direito do fisco de praticar o ato de lançamento, não dispensa o contribuinte da guarda dos documentos que lastreiam os registros contábeis, de modo a comprovar a efetiva existência de fatos, ocorridos em períodos passados, que repercutem em exercícios futuros. Se o tempo não pode desfazer o que se consolidou, também não pode transformar em verdadeiro o que não era real.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

LUCRO AUFERIDO POR CONTROLADA OU COLIGADA NO
EXTERIOR. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.
DISPONIBILIZAÇÃO.

Os lucros auferidos por pessoa jurídica controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil quando ocorrer o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior. A alienação de investimento em controlada ou coligada, domiciliada no exterior, caracteriza disponibilização dos lucros auferidos por intermédio da referida controlada ou coligada e ainda não tributados no Brasil, os quais devem ser adicionados ao lucro líquido da alienante, para efeito de determinação do lucro real.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE. CSLL.

Aplica-se aos lançamentos decorrentes ou reflexos o decidido no principal,
em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, vencidos os Conselheiros Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Meigan Sack Rodrigues e João Carlos de Figueiredo Neto, que davam provimento.

Documento assinado digitalmente.

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Albertina Silva Santos de Lima, João Otávio Oppermann Thomé, José Sérgio Gomes, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Meigan Sack Rodrigues, e João Carlos de Figueiredo Neto.

Relatório

Contra a empresa acima qualificada foram lavrados Autos de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, os quais resultaram em retificação do saldo de prejuízo fiscal e do saldo de base negativa da CSLL do ano calendário de 2002.

O relatório da decisão recorrida assim sintetizou os fatos apurados pela fiscalização, e descritos no Termo de Verificação Fiscal de fls. 186 a 197:

Conforme o Termo de Verificação Fiscal de fls. 186 a 197, foram verificados os fatos a seguir sintetizados, no que importa ao presente feito:

Em 02.09.1999, a empresa AMBEV adquire 100% das ações da HOHNECK S/A, empresa sediada no Uruguai, cujo capital social era de R\$ 10.000,00.

Em maio de 2002, a empresa SKOL adquiriu da AMBEV ações da HOHNECK, pelo valor de R\$ 9.999,99, efetuou uma integralização de capital no valor de R\$ 40.000,00 e fez um AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital) no valor de R\$ 575.285.996,93. A partir dessa operação a SKOL passou a deter 99,9991% da participação acionária, e a AMBEV 0,0009%.

Em julho de 2002, a Companhia Brasileira de Bebidas – CBB adquiriu da SKOL ações da HOHNECK no valor de R\$ 25.345,47 e efetuou um AFAC de R\$ 591.444.812,28, do que resultou nova alteração no quadro societário e participação acionária na HOHNECK.

Com relação aos resultados da HOHNECK no exterior, a autoridade fiscal constatou que ela apurou prejuízo fiscal nos anos de 1999, 2000 e 2001 e lucro no ano de 2002. Entretanto, por não ter sido apresentada a documentação que lastreou os registros contábeis, a fiscalização desconsiderou os prejuízos apurados nos anos de 1999, 2000 e 2001, observando ainda que alguns lançamentos contabilizados seriam “inverossímeis” ou “sem nenhum fundamento na contabilidade brasileira”.

Concluiu então a fiscalização que, em decorrência da transferência de 99,9991% das ações possuídas na HOHNECK para a SKOL, ocorreu a disponibilização dos lucros apurados pela HOHNECK à AMBEV, no montante de R\$ 7.743.131,85, proporcional à participação societária alienada (99,9991% de R\$ 7.743.201,54, correspondente ao lucro apurado pela HOHNECK em abril/2002).

Além disto, considerando que, no ano calendário de 2002, a HOHNECK teve um lucro de R\$ 363.026.564,70, concluiu também a fiscalização que a AMBEV teve disponibilizado para si o valor de R\$ 3.267,24, referente à sua participação acionária de 0,0009% naquele lucro.

De se registrar que foi também lavrado contra a autuada, na condição de sucessora da CBB, em face de incorporação ocorrida em maio de 2005, autos de infração referentes à disponibilização do lucro auferido no exterior pela HOHNECK no ano calendário de 2002, proporcionalmente à sua participação acionária. Contudo, tal lançamento integra outro processo administrativo (PAF no 16561.000204/2007-18).

O contribuinte apresentou impugnação, fls. 204 a 241, alegando, em síntese, o que a seguir se expõe.

São duas as infrações imputadas à recorrente: a primeira, decorrente da suposta disponibilização ocorrida com a “alienação” de investimento no exterior, e a segunda, por conta da disponibilização ficta prevista no art. 74 da MP 2.158/2001.

Com relação à primeira infração:

A norma legal utilizada na fundamentação do auto de infração, art. 1º, § 2º, alínea “b”, item 4, da Lei 9.532/97, não dá amparo à autuação, porque a hipótese de disponibilização de lucros contemplada na norma (“emprego do lucro em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior”) não ocorre no caso concreto.

Não houve emprego do valor dos próprios lucros em benefício da Recorrente, porque os lucros permaneceram na empresa coligada após as operações em causa.

O que houve foi única e exclusivamente a admissão de novo sócio (empresa SKOL) à sociedade, mediante aumento de capital da sociedade investida e consequente diluição da participação acionária da Recorrente, o que é situação de fato absolutamente distinta daquela prevista na norma em questão.

Tampouco há de se falar em aumento de capital da própria coligada geradora dos lucros em razão da conversão daqueles lucros em capital social, pois, no caso, o aumento de capital se deu em razão do expressivo valor aportado à sociedade pela nova sócia (AFAC de

R\$ 575.285.996,93 realizado pela SKOL), e não pela capitalização dos lucros acumulados que permaneceram registrados em conta própria, como evidenciam os balanços anexos.

Uma vez que a motivação legal invocada não se subsume aos fatos descritos, o lançamento, a rigor, além de improcedente, é nulo.

A prova cabal de que não houve o emprego dos lucros em favor da Impugnante reside no fato de que, como os lucros acumulados permaneceram no patrimônio líquido da HOHNECK mesmo após a admissão, como acionista naquela companhia, de outra sociedade residente no Brasil, acaso viesse a ocorrer qualquer das hipóteses de disponibilização previstas em lei, aquela nova acionista ficaria obrigada a adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL os mesmos lucros que ora se pretende tributar pelos autos de infração lavrados.

A expressiva participação acionária adquirida pela SKOL decorreu exclusivamente do fato de aquela empresa ter aportado ao capital da HOHNECK o montante de R\$ 575.285.996,93. A Recorrente, por sua vez, teve a sua participação acionária diluída, mas de uma empresa com patrimônio muito superior. Isso equivale a uma chamada de capital na qual a Recorrente não houvesse exercido seu direito de preferência: o fato de sua participação societária se diluir não significa que tenha ela alienado parte de seu investimento, que continua sendo do mesmo valor – ela apenas passa a contar com um novo sócio, numa empresa com capital maior.

No caso, a HOHNECK poderia ter simplesmente emitido novas ações a serem subscritas pela SKOL, mas por razões exclusivamente gerenciais e tratando-se de empresas do mesmo grupo, isso não ocorreu.

A IN SRF nº 38/96, a par de ser manifestamente ilegal, evidencia a improcedência da exigência, posto que, ao estabelecer no seu artigo 2º, parágrafo 2º, inciso II, alínea “d”, exatamente a mesma hipótese de disponibilização atualmente contemplada pelo art. 1º, parágrafo 2º, letra “b”, item 4, da Lei nº 9.532/97, enquanto a alienação de participação societária está prevista em parágrafo distinto (§ 9º) do art. 2º da IN SRF nº 38/96, deixa evidente tratar-se de hipóteses absolutamente distintas. Assim, tendo a lei mantido apenas uma destas hipóteses de disponibilização, evidentemente não se pode pretender fazer nela incluir aquilo que a própria Secretaria da Receita Federal entendeu que lá não se enquadrava.

A exigência também viola o princípio da legalidade estrita em matéria tributária (arts. 5º, II e 150, I, da CF/88, e art. 97 do CTN).

A impossibilidade de se considerar disponibilizados os lucros auferidos por empresa coligada no exterior em razão da simples alienação das ações correspondentes a este investimento vem sendo reiteradamente reconhecida pelo Poder Judiciário e pelo Ministério Público Federal, bem como em algumas decisões do próprio CARF, além de ser questão pacífica na doutrina.

Se algum valor fosse devido, então não seriam aqueles apontados pelos Autos de Infração lavrados.

A autoridade fiscal desconsiderou por completo os prejuízos auferidos pela HOHNECK nos anos de 1999, 2000 e 2001, contudo, não é possível revisar o balanço de empresa estrangeira com base na legislação brasileira, vez que a própria Secretaria da Receita Federal reconhece que “as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou

coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio”.

Além disto, se acaso fosse possível à fiscalização glosar o valor de prejuízos constantes do balanço da empresa investida no exterior, neste caso já teria ocorrido a decadência de tal direito, consoante a pacífica jurisprudência do E. Conselho de Contribuintes, vez que a fiscalização pretendeu glosar, em dezembro de 2007, prejuízos havidos nos anos de 1999 a 2001.

E, ainda, não há nada de inverossímil na escrituração da HOHNECK, que justifique a glosa dos seus prejuízos.

Quanto ao lançamento no passivo de R\$ 27.582.151,88 “que se transforma em prejuízo sem qualquer explicação”, nos dizeres do fisco, a explicação encontra-se no investimento celebrado em 01/10/1999 com o Banco Del Istmo, atualmente integrante do grupo HSBC, um contrato master de swap, tipo de contrato aleatório, que poderia gerar resultados tanto positivos quanto negativos, e que, no ano de 1999, deu origem ao prejuízo em questão, conforme contratos e planilha demonstrativa anexa (doc. 07).

Quanto ao fato apontado pelo fisco, de que um dos demonstrativos de resultado do ano de 2000 apresenta um prejuízo de R\$ 89.674.726,19 em 30 de novembro, e de R\$ 45.689.957, 92 em dezembro, sem que tenha sido escriturado qualquer lucro no mês em questão, a “perplexidade” do ilustre fiscal autuante deve-se ao fato de que comparou coisas diversas. Enquanto o balanço de fls. 134 é o balanço da empresa HOHNECK do período de 01/12/1999 a 30/11/2000 de acordo com a legislação uruguaia, o documento de fls. 136 é uma consolidação feita no Brasil pela AMBEV para fins gerenciais.

Com relação à segunda infração:

A disponibilização ficta é ilegal, por violação ao CTN.

Se algum valor fosse devido, então não seriam aqueles apontados pelos Autos de Infração lavrados, em razão do já acima exposto, e, ainda, da necessidade de excluir, do valor dos lucros considerados disponibilizados, do valor da reserva legal constante do balancete da empresa HOHNECK do mês de dezembro/2001, no valor de R\$ 11.324.466,32 (doc. 02).

Especificamente a este respeito, em situação análoga, a C. 4ª Câmara do E. 1º Conselho de Contribuintes já decidiu, à unanimidade, que o valor da reserva legal deve ser excluído dos lucros da filial de sociedade estrangeira estabelecida no Brasil que podem ser considerados automaticamente disponibilizados à sua matriz no exterior, sujeitando-se à incidência de Imposto de Renda retido na fonte (Acórdão nº 104-21.893, doc. 10).

Com relação aos acréscimos legais, arguiu a Recorrente na impugnação a necessidade de retirar do valor da multa de ofício a incidência de juros, e a imprestabilidade da Selic para o cômputo dos juros de mora, entretanto, não renovou esses argumentos no recurso, ante a constatação de que dos autos de infração aqui tratados decorreu tão somente redução de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa.

A 3ª Turma de Julgamento da DRJ/SP1, em São Paulo/SP, por meio do Acórdão 16-24.802, fls. 550 a 578, manteve integralmente o lançamento, conforme ementa a seguir transcrita:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCRO AUFERIDO POR CONTROLADA OU COLIGADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO.

Os lucros auferidos por pessoa jurídica controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil quando ocorrer o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

PERDA DO DIREITO DO FISCO DE REVISAR ATOS PASSADOS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

A perda do direito, decorrente da ocorrência do fato decadencial, de se praticar o ato de lançamento não se confunde com a possibilidade de correção de lançamentos contábeis incorretos que possuem implicações de ordem tributária. O direito de o Fisco averiguar fatos ocorridos em períodos passados está protegido pela lei, mormente quando esses fatos repercutem em lançamentos contábeis de exercícios futuros que implicam em pagamento a menor dos tributos devidos.

PROVAS. DOCUMENTAÇÃO HÁBIL E IDÔNEA. DEVER DE APRESENTAÇÃO.

As provas que comprovam o direito alegado devem ser apresentadas pelo contribuinte, através de documentação hábil e idônea, e de acordo com as normas brasileiras que regem o tema.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE DA COBRANÇA.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. CABIMENTO.

Os juros de mora são devidos por expressa disposição legal, inclusive a utilização da taxa SELIC.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES.

A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que as questionam não são apreciadas na esfera administrativa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

A tributação reflexa segue a mesma linha decisória quanto ao decidido no IRPJ.”

Cientificada desta decisão em 14.05.2010, conforme Termo de Ciência de fls. 583, e com ela inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 08.06.2010, fls. 586 a 631, no qual reprisa os argumentos acima narrados, e acrescenta, ainda, o seguinte:

A decisão recorrida deixou de analisar tudo o que foi efetivamente apresentado pela Recorrente com respeito à indevida glosa de seus prejuízos sob a alegação de que:

“Junto com a impugnação, foram apresentados documentos que não comprovam os prejuízos declarados e, portanto, o direito que a Impugnante alega ter. Ademais, ainda que levassem à comprovação dos prejuízos, o que não é o caso, foram entregues cópias simples de documentos, não autenticadas, sem reconhecimento de firma, escritos em inglês, sem tradução efetuada por tradutor juramentado.”

Para contrapor-se ao alegado, a recorrente junta aos autos uma via traduzida para o português, por tradutor juramentado, de todos os contratos de swap firmados pela HOHNECK em 1999 com o Banco Del Istmo, bem como as cópias autenticadas dos contratos de swap mencionados.

Além disto, com relação aos prejuízos sofridos em 1999, 2000, e 2001 pela empresa HOHNECK, a Recorrente junta ao recurso diversos documentos, entre os quais se encontram (não necessariamente todos para cada ano): balancetes chancelados pelo contador público uruguaio Sr. Nicolás Gandolfi Mello que, conforme as leis daquele País, é profissional concursado, com poderes para autenticar documentações contábeis; “Informes de Compilação” assinados pelo mesmo contador para atestar a compilação do Balanço Patrimonial da empresa HOHNECK, em conformidade com a Norma Internacional sobre Serviços Relacionados nº 4410, e Instrução nº 7, do Instituto de Contadores e Economistas do Uruguai; Planilhas de Lançamentos Contábeis; Diário Analítico; Balanço Consolidado; Protocolo de registro das demonstrações contábeis junto à “Auditoria Interna de La Nacion” para certificar que a empresa HOHNECK cumpriu a obrigação de registrar suas demonstrações.

Com relação à segunda infração, argumenta a Recorrente em sede recursal que, diversamente do que decidiu a DRJ, os argumentos por ela invocados podem sim ser apreciados por este E. Conselho, vez que a matéria comporta solução no plano infraconstitucional, sendo certo, ademais, que, quanto a esta infração, existem argumentos subsidiários específicos quanto ao valor lançado.

Em 08.08.2012, contudo, data da realização do julgamento do presente processo por este Colegiado, apresentou a recorrente documento em que manifesta formalmente a desistência parcial do recurso, no tocante a esta segunda infração, ressaltando o seu direito de eventualmente questionar a referida exigência fiscal perante o Poder Judiciário (doc. Anexo).

É o relatório.

Voto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 15/08/2012 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 15/

08/2012 por JOAO OTAVIO OPPERMANN THOME, Assinado digitalmente em 16/08/2012 por GUILHERME POLLASTRI

GOMES DA SILVA, Assinado digitalmente em 03/09/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

Impresso em 17/10/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Sustenta a recorrente que a norma legal utilizada na fundamentação da primeira infração (art. 1º, § 2º, alínea “b”, item 4, da Lei nº 9.532/97) não se amolda aos fatos descritos, pelo que o lançamento, além de improcedente, seria nulo, por falta de motivação.

De pronto rejeita-se tal alegação, posto que, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 – PAF, que rege o processo administrativo fiscal, somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, sendo que nenhuma destas circunstâncias ocorreu no caso concreto. Assim, eventuais erros ou equívocos na apuração dos tributos, ou na descrição e enquadramento dos fatos à hipótese tributária prevista na norma, devem ser enfrentados como matéria de mérito, o que pode levar à insubsistência parcial, ou até, em certos casos, total, do crédito lançado, mas nunca à sua nulidade.

A improcedência da imputação fiscal, segundo a recorrente, consistiria no fato de que a norma legal citada não inclui a alienação de participação societária como uma das hipóteses de disponibilização de lucros, e mais, que, no caso concreto, sequer ocorreu a citada alienação, mas tão somente a admissão de novo sócio (SKOL) à sociedade HOHNECK, mediante aumento de capital da sociedade investida e consequente diluição da participação acionária da recorrente na investida.

Quanto à alegação de que a norma contida no art. 1º, § 2º, alínea “b”, item 4, da Lei nº 9.532/97 não incluiria a alienação de participação societária como uma das hipóteses de disponibilização de lucros, penso diferente.

A questão não é nova, já tendo sido abordada em diversos precedentes no CARF.

Os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, apurados a partir de 01.01.1996, estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda, sendo certo, contudo, que a Lei nº 9.532/97 determina a sua adição ao lucro líquido somente quando estes tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Em outras palavras, a Lei nº 9.532/97 atuou deslocando o componente temporal do fato gerador (auferimento de lucros no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas), indicando o momento em que esses lucros deveriam ser oferecidos à tributação.

O artigo 1º da Lei nº 9.532/97 possui a seguinte redação (grifo nosso):

“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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

b) pago o lucro, quando ocorrer:

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."

Para a correta interpretação do alcance da expressão "emprego do valor", constante do indigitado dispositivo legal, sirvo-me das judiciosas considerações da ilustre conselheira Sandra Faroni, no acórdão nº 101-97.020, a seguir reproduzidas:

*"O vocábulo **disponibilidade** significa a faculdade de dispor dos bens.*

Dispor é um dos atributos do direito de propriedade. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. (CC, art. 1.228). Significa o poder que o proprietário tem de se desfazer do bem, inclusive para integrá-lo ao patrimônio de outra pessoa. Alguém só pode dispor de algo de que seja proprietário, o que implicitamente, significa que num momento anterior adquiriu a disponibilidade desse bem. (A disponibilidade é adquirida mediante transferência da propriedade).

Importa verificar se as situações que na prática têm sido enquadradas no referido item 4 traduzem a aquisição da disponibilidade dos lucros.

Uma quota ou ação representa parcela da propriedade da investidora no patrimônio da investida. Se esse patrimônio contém lucros acumulados, ao alienar o investimento (simplesmente para dele se desfazer, ou para integralizar capital de outra sociedade, quitar obrigação, etc.), a sociedade dispôs de sua participação no patrimônio da investida, incluindo a parcela de lucros nela compreendidos.

Não é relevante que o lucro permaneça no PL da investida. Veja-se que, contabilmente, o resultado positivo (lucro) auferido através da coligada ou controlada se materializou por ocasião da apuração da equivalência patrimonial, tendo afetado o lucro líquido. Assim, o PL da investidora brasileira já se encontra afetado pela valorização do investimento na investida, correspondente aos lucros nela acumulados. Se esse investimento é utilizado para qualquer fim - por exemplo, restituir capital aos sócios da investidora ou para adquirir participação no capital de outras empresas (integralizar capital subscrito) - , é óbvio que a investidora dispôs dos lucros que auferiu através da coligada no exterior (que estão contidos no investimento alienado).

(...)

A finalidade da norma (item 4 da alínea 'b' do § 2º) foi de caracterizar como disponibilização qualquer forma de realização dos lucros que não estivesse compreendida nas demais situações previstas no parágrafo. E a alienação do investimento, por qualquer forma, entre elas a conferência para integralização de capital de outras empresas, ou, como no caso concreto, a dação em pagamento de mútuo, corresponde à sua realização.” **(Acórdão nº 101-97.020, sessão de 12 de novembro de 2008, relatora Sandra Faroni)**

No mesmo sentido, o não menos ilustre conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior assim manifestou-se, embora em situação fática ligeiramente diversa:

“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.” **(Acórdão nº 101-94.747, sessão de 22 de outubro de 2004, relator Mário Junqueira Franco Júnior)**

Portanto, nos termos da legislação retromencionada, a alienação de participação societária configura hipótese de disponibilização de lucros, por restar caracterizado o emprego do valor, em favor da beneficiária, ocorrido na data da referida alienação.

O fato de os lucros permanecerem no balanço da empresa cujas ações são alienadas não descaracteriza a disponibilização havida nos termos da lei. A alegação recursal de que, por estar a adquirente domiciliada no Brasil, os lucros ora considerados disponibilizados para a recorrente poderiam ser objeto de nova tributação, por ocasião de uma possível disponibilização futura para a sociedade adquirente, deve ser afastada, posto que, nesse caso, não poderiam os mesmos lucros ser novamente tributados, porque já o foram.

Tampouco merece acolhida a alegação de que a IN SRF nº 38/96, a par de sua manifesta ilegalidade, evidenciaria a improcedência da exigência, em razão de o seu artigo 2º, parágrafo 2º, inciso II, alínea ‘d’, estabelecer exatamente a mesma hipótese de disponibilização contemplada pelo art. 1º, parágrafo 2º, letra “b”, item 4, da Lei nº 9.532/97, enquanto a alienação de participação societária, por estar prevista em parágrafo distinto, no caso, o §9º, do mesmo art. 2º da IN SRF nº 38/96, só poderia estar tratando de hipótese absolutamente distinta daquela.

Ora, o fato de a alienação de participação societária não estar textualmente mencionada no artigo 1º da Lei nº 9.532/97 não significa que ela não esteja ali incluída, ou que não se subsuma ao seu comando, conforme acima restou demonstrado.

Também não procede, portanto, a alegação de que a exigência violaria o princípio da legalidade estrita em matéria tributária. Conforme visto, o lançamento está assente em lei, cuja interpretação tem sido reconhecida pelo CARF na mesma linha do aqui exposto.

Quanto à alegação de que, no caso concreto, não teria ocorrido a alienação da participação acionária, detida pela recorrente na HOHNECK, à SKOL, em que pesem os esforços no sentido de caracterizar tal operação como simples admissão de novo sócio, equivalente a uma chamada de capital na qual a Recorrente não houvesse exercido o seu direito de preferência, os documentos acostados aos autos, bem como a resposta dada pela própria recorrente à fiscalização, desmentem tal alegação.

Senão vejamos.

Em 15.06.2007, a fiscalização lavrou Termo de Intimação à recorrente (fls. 12-13) nos seguintes termos:

“1— Quanto à Hohneck S.A.:

1.1 Tendo em vista o “Demonstrativo da variação de participação na Empresa Hohneck S.A.”, anteriormente enviado (anexo), apresentar a documentação referente à alienação da participação da Ambev na empresa à Skol, (atas, laudos, contratos, remessas de divisas e o que mais couber) necessária à perfeita compreensão da operação (reiteramos);”

A recorrente respondeu em 13.07.2007 (fls. 37), o seguinte:

“Ref: Termo de Intimação de 15/06/2007:

(...)

1) Cópia da ata de reunião da diretoria, realizada em 03/05/2002, da empresa Hohneck S.A, contendo a descrição da operação de venda das ações de titularidade da Companhia de Bebidas das Américas — AmBev para a Cervejaria Reunidas Skol Caracu S/A. — SKOL”

A cópia da referida ata encontra-se às fls. 105-106, e não deixa dúvidas de que a SKOL adquiriu da AMBEV 9.999 ações da sociedade HOHNECK.

O referido “Demonstrativo da variação de participação na Empresa Hohneck S.A.”, por sua vez, apresentado pela própria recorrente em resposta à intimação do fisco, e anexo às fls. 111, confirma ainda, expressamente, que em 03.05.2002, a “SKOL adquire ações

da AMBEV” por R\$ 9.999,57, além de confirmar que a participação da AMBEV na HOHNECK, em razão desta alienação, e dos aportes realizado pela SKOL, a título de integralização de capital e AFAC, reduziu-se a 0,0009%, o que corresponde precisamente aos fatos que lhe foram imputados pela fiscalização, conforme se verifica no Termo de Verificação Fiscal.

Sustenta a recorrente que, se algum valor fosse devido, então não seriam aqueles apontados pelos Autos de Infração lavrados.

A apuração dos lucros considerados disponibilizados para a recorrente se deu com base no balanço apresentado pela própria recorrente, contendo os lucros apurados pela HOHNECK em 2002, no período compreendido pelos meses de janeiro a abril (R\$ 7.743.201,54), e tendo em conta a participação societária alienada (99,9991% das ações), do que decorreu o valor lançado de R\$ 7.743.131,85.

A recorrente não contesta o valor do lucro acima referido. A irresignação da recorrente quanto ao valor lançado dirige-se apenas à desconconsideração, pela fiscalização, dos prejuízos auferidos pela HOHNECK nos anos de 1999, 2000 e 2001.

Alega a recorrente que a lei aplicável para determinar se existe ou não renda a ser alcançada pela tributação no país é a lei estrangeira, e que a própria Secretaria da Receita Federal reconhece que as demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, devem ser elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio, de sorte que não pode o fisco revisar o balanço de empresa estrangeira. Aponta ainda a incoerência no procedimento do fisco, em aceitar o lucro constante do balanço da HOHNECK para o ano de 2002, tributando-o, e ao mesmo tempo desconconsiderar o valor dos prejuízos fiscais que no próprio Termo de Verificação Fiscal reconhece expressamente constar dos balanços daquela empresa juntados aos autos.

Ademais, se possível fosse à fiscalização glosar o valor de prejuízos constantes do balanço da empresa investida no exterior, neste caso já teria ocorrido a decadência de tal direito.

Vejamos o que dispõe a legislação tributária acerca desta questão

A Lei nº 9.249/95, no seu artigo 25, tratando dos documentos necessários à comprovação dos resultados dessas pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, assim dispõe:

“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.

(...)

§ 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:

(...)

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:

(...)

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

Uma leitura apressada do seu conteúdo poderia levar à falsa conclusão de que bastaria à pessoa jurídica no Brasil ter em seu poder cópia das demonstrações financeiras de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior, sem necessidade de apresentação de qualquer documentação comprobatória dos respectivos lançamentos.

Contudo, além de soar desarrazoada tal proposição, pois se assim fosse, não haveria como aferir a veracidade dos lançamentos efetuados, o fato é que tanto o CTN, no seu artigo 190, quanto a Lei nº 9.430/96, no seu artigo 37, expressamente preveem a necessidade da guarda dos documentos fiscais que lastreiam os registros contábeis.

No caso, não se trata de auditoria, pelo fisco nacional, dos balanços das empresas domiciliadas no exterior, mas apenas da comprovação de que os lançamentos estão assentes em operações efetivamente ocorridas.

Intimada a comprovar documentalmente os valores dos resultados constantes dos balanços da HOHNECK, conforme Termo de fls. 18-19, a empresa (resposta às fls. 41) apresentou tão somente planilhas demonstrativas contemplando, segundo ela, todos os lançamentos contábeis diários da Empresa Hohneck, referente ao período de 1999 a 2002, bem como os lançamentos contábeis, referente a operação de Swap, registrada pela HOHNECK, referente ao período de 1999 a 2001 (fls. 113 a 130).

Na impugnação, a recorrente trouxe aos autos cópias de diversos contratos de Swap, e mais uma planilha demonstrativa do resultado de 1999 (doc. 7 da impugnação, fls. 396 a 476).

O acórdão recorrido, por sua vez, assinalou (fls. 571):

“Junto com a impugnação, foram apresentados documentos que não comprovam os prejuízos declarados e, portanto, o direito que a Impugnante alega ter. Ademais, ainda que levassem à comprovação dos prejuízos, o que não é o caso, foram entregues cópias simples de documentos, não autenticadas, sem reconhecimento de firma, escritos em inglês, sem tradução efetuada por tradutor juramentado.”

Por ocasião do recurso, conforme relatado, a recorrente trouxe novos documentos.

Passo a analisar o quanto foi apresentado pela recorrente.

- “Master Swap Agreement” entre a HOHNECK e o Banco del Istmo, datado de 01.10.1999 (fls. 402 a 409). Este documento, apesar de assinado, supostamente pelas partes envolvidas, não possui nenhuma informação quanto a valores, posto que sua função é a de regular todas as transações que venham a ocorrer, ou seja, cada efetivo Swap que venha a ser celebrado entre as partes.

- “Swap Confirmation”, em papel timbrado do Banco del Istmo, relativo ao “Master Swap Agreement” celebrado entre a HOHNECK e o Banco del Istmo em 01.10.1999 (fls. 410 a 413). Este documento, contudo, apesar de assinado, supostamente pelas partes envolvidas, não aponta nenhum valor envolvido na transação, posto que todos os campos relevantes encontram-se em branco. Desta forma, sequer confirma a realização de qualquer operação de Swap.

- de fls. 414 a 476, constam diversos “Swap Confirmation”, em papel timbrado do Banco del Istmo, contendo valores transacionados, bem como todas as demais informações relevantes às operações celebradas. Entretanto, todos eles, sem exceção, fazem referência a um “Master Swap Agreement” que teria sido firmado entre JALUA S/A e o Banco del Istmo.

As traduções dos referidos contratos, feitas por tradutor juramentado, e anexadas junto ao recurso, apenas confirmam o quanto acima exposto. Os documentos não possuem reconhecimento das firmas neles apostas.

Nenhum dos documentos acima, nem mesmo os “Swap Confirmation” relativos ao “Master Swap Agreement” que teria sido firmado entre JALUA S/A e o Banco del Istmo, demonstram qual o valor do ganho ou perda ocorrido na operação.

Considerando-se que todo o resultado negativo de 1999, conforme buscou demonstrar a recorrente por meio da planilha de fls. 396 (“planilha demonstrativa do resultado de 1999”), seria decorrente das operações de Swap praticadas em 1999, e não tendo ela sequer sido capaz de demonstrar que celebrou algum contrato de Swap com o Banco del Istmo, conforme acima exposto, não se pode acatar como verdadeiro o prejuízo por ela apontado.

Segundo a recorrente, também no ano seguinte teriam sido firmados diversos outros contratos de Swap, os quais teriam dado origem ao prejuízo em questão. Contudo, não apresentou nenhum documento neste sentido, posto que todos os “Swap Confirmation” apresentados são referentes exclusivamente a operações celebradas em outubro de 1999.

Considerando o acima exposto, os demais documentos apresentados pela recorrente em sede recursal, ao norte referidos, em nada comprovam os prejuízos que alega ter suportado em 1999, 2000, e 2001.

De qualquer sorte, adicionalmente registro, a seguir, algumas observações acerca destes documentos.

Quanto aos “Balancetes cancelados pelo contador público uruguaio Sr. Nicolás Gandolfi Mello, relativos ao ano de 1999, 2000 e 2001”, esses documentos não contêm reconhecimento da firma do Sr. Nicolás Gandolfi Mello. Na tradução efetuada por tradutor público, consta ainda em nota do Tradutor que o documento a ele apresentado para tradução consiste em uma cópia reprográfica (fls. 870).

Quanto aos lançamentos contábeis constantes do Diário Analítico apresentado, cobrindo o período de 01/09/1995 a 19/12/2002, constata-se algumas inconsistências entre este e aquele apresentado à fiscalização, além do que diversos lançamentos contêm valores ilegíveis, conforme destacado inclusive pelo tradutor público Werner Samuel Rothschild Davidsohn em diversos pontos da tradução por ele feita. Apenas a título exemplificativo das citadas inconsistências, veja-se que, no dia 11.11.2002, por exemplo, no diário apresentado ao fisco, constam 32 lançamentos efetuados, entre débitos e créditos (fls. 130), enquanto que no diário apresentado em sede recursal, constam somente 20 lançamentos efetuados, entre débitos e créditos (fls. 939 e 940).

Deste modo, por absoluta falta de comprovação, correto o procedimento fiscal de desconsiderar os prejuízos alegadamente sofridos em 1999, 2000, e 2001. Não há nenhuma incoerência em não acatar a compensação de alegados prejuízos, por absoluta falta de comprovação destes, e tomar o resultado positivo demonstrado pela recorrente em balanço de 2002, e em nenhum momento infirmado, como sendo o correto.

Quanto à alegação de decadência, de se observar que não há, no caso, lançamento de tributo relativo aos balanços da pessoa jurídica domiciliada no exterior levantados nesses anos, nem mesmo propriamente de auditoria de seus resultados, senão tão somente a exigência de comprovação dos resultados negativos que alega ter, os quais repercutem no período fiscalizado. O lançamento é de disponibilização de lucros ocorrida no ano calendário de 2002, e foi cientificado à recorrente em 21.12.2007, portanto dentro do prazo quinquenal de que dispõe o fisco.

Neste sentido, as ementas dos acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes colacionadas pela decisão recorrida, bem como as considerações feitas pela douta Procuradoria da Fazenda Nacional em contra-razões, são bastante elucidativas, expressando a plena possibilidade de exame, pelo fisco, dos livros e documentos das pessoas jurídicas sem limitação temporal, bem como a necessidade de que os fatos formados no passado repercutam na sua exata dimensão, sem distorções, nos períodos futuros ainda não atingidos pela decadência, exatamente como ocorreu no presente caso.

Em conclusão, nenhum reparo merece o procedimento fiscal, nem tampouco a decisão recorrida, com relação à infração 001 do auto de infração.

Com relação à infração 002, em face da expressa desistência da recorrente, manifestada na sessão de julgamento do presente recurso, e formalizada no documento anexo, deixo de apreciar os argumentos que haviam sido suscitados na peça recursal.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Guilherme Pollastri Gomes da Silva

Como já bem exposto no relatório e voto do ilustre Relator, o recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade. As questões ora discutidas versam sobre suposta falta de adição a base de cálculo do IRPJ e CSL de lucros auferidos no exterior que teriam sido disponibilizados para a recorrente, que resultaram em retificação do saldo do prejuízo fiscal e do saldo da base de cálculo negativa da CSL no ano calendário 2002.

Em relação ao IRPJ a suposta disponibilização ocorrida em razão de alienação de investimento no exterior (art. 1º, §2º, alínea “b”, item 4 da Lei n. 9.532/97) e a CSL por conta de disponibilização ficta prevista no art. 74 da MP 2.158/2001.

Em face da expressa desistência da Recorrente em relação à infração 002, deixo de apreciar os argumentos suscitados nas peças recursais em relação a esta matéria.

Em relação à infração 001, a polemica não é nova, já tendo sido abordada em diversos precedentes no CARF, conforme pode se extrair dos próprios autos pelos recursos e decisões elaborados pelas partes envolvidas.

Porém, em recente sessão de 24 de abril de 2012, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em caso similar, reconheceu a improcedência do lançamento, dirimindo a meu ver as dúvidas ainda existentes sobre a matéria.

Restou claro que no presente caso, se deu, alienação de uma parte do investimento com admissão de novo sócio a sociedade, mediante aumento de capital da sociedade investida com consequente diluição da participação acionaria, situação completamente distinta da prevista na norma que deu suporte ao lançamento.

Aqui o aumento de capital se deu em razão do valor aportado pela nova sócia e não na conversão dos lucros em capital social, uma vez que estes permaneceram registrados em conta própria, como evidenciam os balanços anexados.

Ressalto que neste caso não ocorreu disponibilização dos lucros, uma vez que a recorrente não se beneficiou diretamente deles, razão porque os fatos não se submetem a norma legal invocada. Uma vez que não houve disponibilização dos lucros não há que se falar em tributação.

Feitas estas considerações e diante da confusão feita pela fiscalização e pela DRJ, adoto o histórico da legislação e argumentos esposados no voto condutor da ilustre Conselheira Karen Jureidini, e aqui esposados “in verbis”:

“Com efeito, até a vigência da Lei nº 9.249, editada em 26 de dezembro de 1995, vigorava no Brasil o princípio da territorialidade, segundo o qual, apenas os rendimentos que mantivessem elemento de conexão com o

território detentor da pretensão tributária poderiam ser submetidos à tributação. Isto implicava, no campo pragmático, na impossibilidade de incidência de qualquer espécie tributária sobre rendimentos não produzidos no Brasil.

A partir de dezembro de 1995, contudo, o cenário legislativo foi substancialmente alterado pela introdução da referida lei. Desse momento em diante, passou-se a tolerar a tributação sobre rendimentos não produzidos no Brasil, adotando-se, pois, o princípio da universalidade. Veja-se, a propósito, a redação conferida ao artigo 25 da Lei nº 9.249/1995:

"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."

Na esteira da Lei nº 9.249/1995, a Secretaria da Receita Federal publicou a Instrução Normativa nº 38/1996, que, para dar cumprimento às novas regras trazidas na referida Lei, acabou por inovar em alguns aspectos, especialmente no que se refere ao momento para reconhecimento das receitas auferidas no exterior. De fato, aludida Instrução Normativa criou verdadeiro diferimento da tributação dos lucros das sociedades estrangeiras, determinando sua disponibilização não mais no fechamento do balanço de cada ano, conforme previsto pela Lei nº 9.249/1995, mas, apenas, quando efetivamente pagos ou creditados para a empresa controladora.

A Instrução Normativa nº 38/1996 trouxe, ainda, outras hipóteses que caracterizariam a realização do lucro auferido por sociedade estrangeira controlada, dentre as quais, a alienação do patrimônio pela empresa brasileira (artigo 2º, §9º), cerne da discussão trazida à baila nesta ocasião.

Posteriormente à edição do diploma normativo referido acima, foi publicada a Lei nº 9.532/1997, cujo artigo 1º trata novamente e de forma integral da regulamentação da tributação do lucro auferido no exterior, revogando tacitamente as disposições divergentes veiculadas na Instrução Normativa nº 38/1996. A Lei nº 9.532/97 estabeleceu que o momento para adição, ao lucro líquido, dos resultados positivos, auferidos por empresa estrangeira, seria no fechamento do balanço do ano em que pago ou creditado tais valores à sociedade brasileira. Não repetiu, todavia, a hipótese de alienação do patrimônio da empresa controlada como momento para realização dos lucros ainda não distribuídos.

Outra coisa bem diversa da alienação do patrimônio, a meu ver, é a hipótese prevista no artigo 1º, § 2º, alínea 'b', item 4, da Lei nº 9.532/97:

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

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

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

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

b) pago o lucro, quando ocorrer:

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

Nova modificação, contudo, veio a atingir o sistema normativo em agosto de 2001. No rastro da alteração promovida pela Lei Complementar nº 104/2001, a qual, dentre outras inovações, inseriu o § 2º ao artigo 43 do Código Tributário Nacional, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, cujo artigo 74 trouxe a seguinte redação:

"Art. 74 - Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

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."

A bem da verdade, referido dispositivo legal praticamente reproduziu redação conferida ao artigo 25 da Lei nº 9.249/95, dispondo que o lucro auferido por empresa controlada, coligada, filial ou sucursal no exterior será considerado como disponibilizado no momento do fechamento do balanço em que tiverem sido apurados. Mais ainda, determinou que os lucros apurados até 31.12.2001 ainda não distribuídos, assim deveriam ser considerados ao final de 2002.

Dado este panorama geral do histórico legislativo da matéria, assim como já me manifestei no processo nº 13603.002794/2003-50, ocasião em que restei vencida no entendimento, tenho por claro que o emprego do valor, prescrito na Lei nº 9.532/97, não se confunde com alienação, hipótese prevista na IN 38/96.

Considerando que os fatos geradores correspondem aos anos-calendário de 1999 e 2000, não há que se falar na aplicação do disposto na IN nº 38/96, que vigorou para regulamentar a Lei nº 9.249/95, à época já alterada pelas disposições da Lei nº 9.532/97, então vigente.

Conforme esclarecido pelo histórico legislativo traçado anteriormente, a Instrução Normativa nº 38/96 diferiu a tributação no Brasil dos lucros auferidos por empresas estrangeiras. Evidente, portanto, que o disposto na mencionada Instrução Normativa refere-se à Lei que visou regular, melhor dizendo, criando uma verdadeira presunção para a determinação do momento, diferido pela

própria IN, em que segundo a Lei nº 9.249/95 deveria ser efetivada a tributação em bases universais. Nessa toada, diferiu a tributação para o momento em que, presumivelmente, haveria a disponibilização do lucro e estabeleceu que esta se verificaria, dentre outras hipóteses, no emprego do valor.

Entretanto, a partir do ano de 1998, com a veiculação da Lei nº 9.532/97, as novas regras introduzidas no sistema é que vigoram para o deslinde da controvérsia, especificamente no tocante ao reconhecimento da **disponibilização dos lucros** auferidos no exterior.

Nessa medida, o que importa é tratar do emprego do valor como fato gerador para tributação do lucro no exterior. Repito que adotei, desde sempre, o entendimento de que emprego do valor não se confunde, em hipótese alguma, com alienação do patrimônio. Na alienação, ocorre um ganho ou uma perda de capital, caso a transferência da participação tenha sido feita por valor superior ou inferior ao custo de aquisição contábil. Ganho de capital não implica em disponibilização de lucro, o qual permanece intacto na empresa cujas ações foram transferidas.

O emprego do valor, por sua vez, é claramente hipótese de disponibilização de lucros de controlada e coligada, porquanto representa, na letra da lei (§ 2º do artigo 1º da Lei nº 9.532/97), **disponibilização de valor**, a qualquer título, inclusive para **aumento de capital**, em favor da beneficiária. Quando há substituição de uma participação por outra, não há disponibilização do valor. Diversamente, quando se verifica pagamento ou uma aquisição por conta da sócia, beneficiária do lucro disponibilizado, há uma disponibilização do valor.

Ora, se o ordenamento jurídico deixou de prever, à época, a hipótese de tributação do lucro **auferido**, para determinar que o fato gerador do Imposto de Renda é tão somente a **disponibilização** do lucro, somente os lucros pagos ou creditados em favor da coligada ou controlada no exterior são passíveis de tributação. Justamente a hipótese do emprego do valor, que não se confunde com uma substituição de ativos. É por isso, que no período de vigência da Lei nº 9.532/97, essa reproduziu algumas previsões da IN 38/96, mas não reproduziu a hipótese de alienação de participação societária, justamente porque não se coadunaria com a novel sistemática.

Essa novel sistemática, justamente como alegado pela d. Procuradoria em suas contrarrazões, conferiu ao contribuinte o direito de tributar o lucro auferido no exterior, tão somente quando a empresa no exterior decidisse, *sponte propria*, pela disponibilização dos lucros.

A bem da verdade, a partir da edição da Lei nº 9.532/97, com a tributação incidente apenas sobre a disponibilização do lucro auferido no exterior, não há como aceitar-se por vigente a hipótese antes aventada da IN nº 38/96, sob a égide da sistemática que determinava a tributação do lucro auferido no exterior, de alienação do patrimônio.

Como já me manifestei anteriormente, uma vez não mais se afigurando como benefício ao contribuinte, a disposição contida no artigo 2º, §9º da Instrução Normativa nº 38/1996 não há de ser aplicável ao caso em tela, porquanto se

assim fosse, acabaria por restringir o direito da Recorrente em ter tributados os lucros auferidos por empresa estrangeira apenas no momento determinado pela lei, nunca antes disto.

É bem verdade que, de um lado, não existia, à época do fato qualquer norma legal que determinasse a tributação do lucro auferido no exterior, antes de sua disponibilização, vale dizer, não havia previsão para tributação quando da substituição ou alienação do investimento correspondente; e, de outro lado, aquele lucro auferido no exterior poderá compor o custo do bem, para efeito de eventual cálculo de ganho de capital. Não obstante, entendo que deve prevalecer a aplicação da estrita legalidade, tanto mais que o lançamento em questão não aborda eventual prejuízo ao erário quanto à apuração do ganho de capital.

De mais a mais, *data venia* de entendimento diverso, entendo que não deve prevalecer a premissa adotada no acórdão recorrido, no sentido de que a sociedade que aliena sua participação em outra, necessariamente dispõe dos lucros incorporados ao seu patrimônio líquido, razão pela qual estaria subentendido na Lei nº 9.532/1997 a hipótese aventada no artigo 2º, §9º da Instrução Normativa nº 38/1996. Com efeito, inúmeras são as variáveis que envolvem o processo de compra e venda de uma companhia, não sendo verdade absoluta que os lucros ainda não distribuídos acrescerão o valor praticado pelas cotas cedidas.

Esta equiparação entre alienação da participação societária e disponibilização dos lucros incorporados ao patrimônio líquido não pode ser efetuada sem base legal. É uma questão de competência, de limite para tributar. O emprego do valor deve ser tomado conforme competência tributária à luz do ordenamento vigente à época, no contexto do artigo 1º, da Lei nº 9.532/97, que limita a tributação às hipóteses de disponibilização do lucro.

A esse respeito, peço vênias para citar o Conselheiro Valmir Sandri, no bem elaborado voto proferido no processo nº 10680.012244/2004-19 (acórdão nº 9101-00.750):

A interpretação é incompatível com fórmulas e equações, como se a complexidade da vida pudesse ser representada em operações aritméticas. O direito vem do homem e serve para o homem, pois, a atividade de interpretar não visa apenas a conhecer a norma através das técnicas interpretativas, mas principalmente, “conhecer tendo em vista as condições de aplicabilidade da norma enquanto modelo de comportamento obrigatório (questão da decidibilidade). Enfim, a interpretação do Direito tem como fito “operar a sua inserção na vida.”

Mas a interpretação possui limites, Celso Bastos preleciona que “A interpretação aparece diante do juiz como se fosse um quadro, ou melhor, uma moldura, dentro da qual o intérprete tem a faculdade de exercer a sua escolha, sendo que qualquer que seja a sua opção desde que dentro deste perímetro ela é válida. Todavia, se a escolha recair fora deste quadro, será inválida.”

A moldura é delimitada pela lei, pois, conforme o Ministro Luiz Gallotti do Supremo Tribunal Federal:

"... é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou."

Como sustentei muitas vezes, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição." (RE 71.758, RTJ 66/165).

Assim, o intérprete pode "interpretar interpretando", mas não criando um direito novo, como se legislador positivo fosse, o que é sedutor, por vezes. E para segurar o ímpeto do intérprete, a ciência jurídica, mais precisamente, a hermenêutica jurídica, criou as "regras técnicas que visam à obtenção de um resultado dando o "instrumento a ser utilizado pelo intérprete para alcançar o núcleo semântico da norma", com base nos métodos interpretativos (gramatical, lógico, histórico, sistemático e teleológico)

Ainda na esteira do brilhante voto, na égide da Lei 9.532/97, a disponibilização do lucro, em todas as hipóteses, ocorre no pagamento ou no crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, o que implica na "baixa da reserva de lucros contra um passível exigível" ou diretamente em conta representativa de extinção da obrigação (banco, caixa, etc.). A transferência do investimento, por sua vez, não acarreta a exigibilidade ou o pagamento do lucro auferido pela controlada no exterior.

Caso fosse possível tomar por fato imponível a alienação, sob a égide da Lei nº 9.532/97, ter-se-ia um grave problema de possibilidade de dupla tributação sobre o mesmo lucro, quando da alienação e quando, por exemplo, de evento que efetivamente caracterizasse emprego do valor.

Em vista do exposto, considerando, ainda, que a previsão para a tributação do lucro auferido no exterior, quando da alienação de participação societária, só foi trazida novamente ao ordenamento jurídico com a edição da Instrução Normativa nº 213/2002 - ato este então lastreado no disposto no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, o qual é posterior ao lançamento objeto da presente - acolho as alegações de mérito expostas pela Recorrente e voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do contribuinte."

Uma vez que a hipótese de disponibilização de lucros não ocorreu no caso concreto, não houve alienação de investimento na proporção pretendida pela fiscalização na legislação invocada como fundamento legal da Lei n. 5.532/97, razão porque a reforma da decisão da DRJ se torna impositiva.

Da mesma forma, diversamente do que entendeu a r. decisão da DRJ, não vejo como o ilustre fiscal pudesse aceitar o lucro constante do balanço da empresa (Hohneck), tributando-o, e ao mesmo tempo desconsiderar o valor dos prejuízos fiscais. A meu ver a desconsideração daqueles prejuízos fragilizaria por completo a própria autuação, uma vez que o preço das ações tidas como alienadas não poderia não poderia representar uma disponibilização exclusiva daqueles lucros, sem a consideração ao mesmo tempo dos prejuízos.

Ainda que fosse possível glosar o valor de prejuízos constantes do balanço da empresa investida no exterior, não poderia em dezembro de 2007, pretender glosar os prejuízos auferidos nos anos de 1999 à 2001, porque já teria decaído esse direito conforme jurisprudência pacífica deste E. Conselho.

Diversamente do que se entendeu na decisão da DRJ, a glosa dos prejuízos fiscais apurados entre 1999 e 2001, deveria ter se dado mediante lançamento, dentro do prazo decadencial de cinco anos a contar dos respectivos fatos geradores, tal como prescrito pelo art. 150 § único do CTN.

Diante de todo o exposto, não vejo alternativa, senão, acompanhar o entendimento exposto no brilhante voto condutor unânime da CSRF, para dar provimento ao recurso voluntário. É como voto.

(assinado digitalmente)

Guilherme Pollastri Gomes da Silva