ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16561.000197/2007-46

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

Processo nº	16561.000197/2007-46
Recurso nº	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-003.649 – 1ª Turma**
Sessão de	04 de julho de 2018
Matéria	TRIBUTAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR
Recorrente	COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

VERIFICAÇÃO DE PREJUÍZOS APURADOS POR EMPRESA RESIDENTE NO EXTERIOR. DECADÊNCIA.

O prazo de decadência apenas começa a fluir com a inércia da administração fiscal.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. HIPÓTESE DE DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS.

Na alienação de participação em empresa sediada no exterior, há o emprego dos lucros auferidos no exterior, em favor da empresa brasileira, configurando hipótese de disponibilização desses lucros. A finalidade da norma contida no item 4 da alínea "b" do § 2º do art. 1º da Lei nº 9.532/1997 não pode ser outra, senão a de caracterizar como disponibilização qualquer forma de realização dos lucros que não esteja compreendida nas demais situações previstas no referido §2º. Não há como defender a ideia de que a alienação das participações societárias (onde os lucros estavam acumulados) não representa uma forma de disponibilização dos lucros no exterior. Ao contrário disso, a alienação das participações societárias é uma típica forma de realização dos lucros auferidos no exterior, lucros que ainda não haviam sido tributados pelas leis brasileiras.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL

Estende-se ao lançamento decorrente, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, (i) em relação ao emprego de valor, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Gerson Macedo Guerra e José Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado), que lhe deram provimento; e, (ii) em relação à decadência, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Demetrius Nichele Macei. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Nos termos do Art. 58, §5o, Anexo II do RICARF, o conselheiro Demetrius Nichele Macei não votou quanto ao conhecimento do recurso e quanto ao mérito da primeira matéria, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro José Eduardo Dornelas Souza na reunião anterior.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em exercício e redator designado

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Flávio Franco Corrêa, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Flávio Neto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício). Ausente, justificadamente, o conselheiro André Mendes Moura, substituído pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV** em face do acórdão n. **1102-00.785** (doravante "acórdão *a quo*" ou "acórdão recorrido"), proferido pela então 2ª Turma Ordinária, 1ª Câmara, 1ª Seção (doravante "Turma *a quo*").

O caso trazido a esta e. CSRF diz respeito à **(i)** discussão se alienação de participação societária em controlada no exterior configura a hipótese de incidência de IRPJ e CSLL, com fulcro no art. 1º, par. 2º, "b", item 4, da Lei n. 9.532/97; **(ii)** decadência do direito de promover a glosa de prejuízos fiscais da empresa estrangeira.

O acórdão recorrido apresenta a seguinte descrição dos fatos:

> *"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).”

A Turma *a quo* negou provimento ao recurso voluntário, proferindo decisão assim ementada:

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 liquido 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.

O contribuinte interpôs recurso especial, no qual requer a reforma do acórdão, apresentando divergência de interpretação em relação a dois temas: **(i)** não incidência do IRPJ e CSLL na alienação de participação societária no exterior e **(ii)** decadência do direito de promover a glosa de prejuízos fiscais da controlada no exterior **(e-fls. 1241 e seg**.). O referido recurso foi integralmente admitido por despacho **(e-fls. 1388 e seg**.).

A PFN apresentou contrarrazões, em que, embora não se oponha ao conhecimento do recurso especial interposto pelo contribuinte, requer o seu não provimento **(e-fls. 1395 e seg**.).

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator

Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou o cumprimento dos requisitos para a interposição do recurso especial de divergência interposto quanto ao tema da decadência, razão pela qual não merece reparo, adotando-se neste voto os seus fundamentos.

I - Não incidência do IRPJ e CSLL na alienação de participação societária no exterior

A controvérsia a ser analisada diz respeito à incidência de IRPJ e CSLL na alienação de participação societária no exterior.

No caso, compreendo que a alienação de participação societária em controlada ou coligada no exterior não configura a hipótese de incidência dos tributos sob exame, razão pela qual deve ser provido o recurso especial interposto pelo contribuinte.

O núcleo da discussão instaurada no presente processo administrativo reside no art. 1º, par. 2º, "b", item 4, da Lei n. 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:*
>
> *a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;*
>
> *b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.*
>
> *§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera- se:*
>
> *a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;*
>
> *b) pago o lucro, quando ocorrer:*
>
> *1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;*
>
> *2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;*
>
> *3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;*

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

O conteúdo normativo dos enunciados em questão pode ser explicitado tanto de forma positiva (o que está compreendido na hipótese de incidência da norma) quanto negativa (o que não está compreendido na hipótese de incidência da norma).

De forma positiva, o referido enunciado prescritivo requer, como requisito de incidência, que ocorra disponibilidade econômica ou jurídica dos lucros da empresa estrangeira, empregados por esta em benefício de sua coligada ou controlada brasileira. Considera-se ocorrido o aludido emprego se presentes alguns elementos que se sucedem, em especial:

> **1.** a prática de ato da sociedade estrangeira vocacionado à disponibilização de seus lucro aos acionistas;
>
> **2.** realização do rendimento, em que o contribuinte, residente no Brasil, deve beneficiar-se do valor dos lucros (disponibilização da renda);
>
> **2.1.** considera-se auferido o rendimento se o lucro for utilizado para aumento de capital da própria empresa estrangeira controlada ou coligada que os produziu ou para creditamento, entrega, emprego de outras maneiras.

É relevante constatar que, na hipótese de não haver a distribuição direta dos lucros da empresa estrangeira à sua acionista brasileira na forma de dividendos, o legislador prescreveu, como condição para a incidência tributária, a presença de um elemento principal e outro acessório: o principal, de competência da empresa estrangeira, que deve deliberar a disponibilização de seus lucros aos acionistas; o acessório, de competência do acionista brasileiro (empresa coligada ou controladora), com o propósito de creditá-los, entregá-los, empregá-los de determinada maneira. Ocorre que a entrega, o emprego ou o crédito de tais valores em favor de terceiros, ultimado pela empresa estrangeira e dependente de requerimento da coligada ou controladora, apenas tem ensejo em face da existência de um ato antecendente e, por isso, principal: a constituição da obrigação de disponibilização dos lucros, que compete à empresa estrangeira.

A delimitação do fato gerador do tributo, prescrito pela Lei n. 9.532/97, também pode ser realizada de forma negativa. Assim, cogitando-se hipóteses que não dariam ensejo à incidência tributária, é possível citar:

> **a)** inexistência de obrigação constituída atinente à disponibilização dos lucros empresa estrangeira em benefício da coligada ou controladora brasileira;
>
> **b)** atos da coligada ou controladora brasileira desconectados de precedente decisão da empresa estrangeira quanto à distribuição de seus respectivos lucros;

É possível aferir-se, por essa segunda perspectiva, que, inexistente o ato principal de competência da empresa estrangeira (disponibilização de seus lucros), deixa de ter relevância jurídico-tributária qualquer ato praticado por sua acionista brasileira. Os atos da

coligada ou controladora brasileira, dada a sua natureza acessória, apresentam relevância apenas parcial e não determinante.

A exigência deste ato principal é comum em ambas as perspectivas por força da Lei n. 9.532/97 que, ao tutelar os atos praticados pela empresa estrangeira, lhes atribui o status de um gatilho: o dispositivo demarcou o momento em que tem início o desencadeamento da incidência normativa, com a relevância apenas parcial e não determinante de atos da empresa controlada ou coligada brasileira.

A análise acurada do texto legal demonstra que tais assertativas são corretas. Assim, o art. 1, par. 2, "b", item 1, da Lei n. 9.532/97, tem em sua hipótese "o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil". O sujeito da ação de creditar, eleito pelo legislador competente, foi a empresa estrangeira, enquanto a controladora ou coligada no Brasil seria justamente beneficiária da ação.

O beneficiário de tais rendimentos (acionista brasileiro) pode indicar um terceiro destinatário para o referido creditamento. Naturalmente o ato da controladora ou coligada brasileira atinente à indicação desse terceiro destinatário seria necessário para que o crédito pudesse ser realizado em benefício deste. No entanto, para a incidência tributária, a relevância desse ato da acionista brasileira seria apenas acessória e, portanto, de parcial relevância: não fossem os atos principais, de competência da controlada ou coligada estrangeira, de gerar à sua acionista brasileira o direito aos seus lucros, sequer haveria crédito a ser direcionados a terceiros ou empregado de qualquer maneira.

Não difere o art. 1, par. 2, "b", item 2, da Lei n. 9.532/97, cuja hipótese consiste na "entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária". O agente da ação de entregar os seus lucros seria a empresa estrangeira, enquanto quem se beneficiaria seria a controladora ou coligada no Brasil. A existência de ato da empresa acionista brasileira, que indica algum representante para o recebimento dos lucros, apresenta igualmente relevância apenas parcial e não determinante. Principal e determinante é o ato da empresa estrangeira.

Da mesma forma, o art. 1, par. 2, "b", item 3, da Lei n. 9.532/97, cuja hipótese é "a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça". O enunciado é igualmente claro, com a indicação de ato ("remessa") realizada pela empresa estrangeira.

De forma harmoniosa, o item 4 do art. 1, par. 2, "b", da Lei n. 9.532/97, que serviu de fundamento para o auto de infração objeto deste julgamento, é expresso ao prescrever, como elemento da hipótese de incidência, "o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior". A competência para a pratica do ato determinante para a incidência tributária, por decisão do legislador, seria detida pela empresa estrangeira.

Se a acionista brasileira solicitar à sua coligada ou controlada que empregue a determinada finalidade os dividendos que lhe seriam atribuíveis, este ato seria naturalmente relevante para a incidência do o item 4 do art. 1, par. 2, "b", da Lei n. 9.532/97. Relevante, mas secundário e não determinante, pois necessariamente sucederia o ato praticado pela controlada ou coligada estrangeira que decidiu distribuir seus lucros, bem como antecederia o efetivo emprego levado a termo pela aludida empresa estrangeira.

Nesse cenário, a controladora ou coligada residente no Brasil não possui competência para praticar o ato determinante para incidência tributária. Com isso, torna-se impertinente supor que atos praticados pelo acionista no Brasil teriam eficácia para

desencadear, por si só, a referida incidência normativa, à revelia de qualquer participação das controladas ou coligadas estrangeiras.

No caso concreto, essa questão fulmina a autuação fiscal promovida contra a contribuinte. Ocorre que os fatos descritos demonstram que são imputados pela fiscalização apenas atos emanados pela acionista brasileira, sem qualquer atuação da empresa estrangeira. Não há elementos nos autos que evidenciem a prática de quaisquer dos atos determinantes para a ocorrência do fato gerador, qual seja, a deliberação para distribuição de lucros à controladora ou coligada brasileira.

Note-se que não havia decisão do legislador, à época dos fatos, para a tributação da simples transferência ou alienação de participação societária. Isso pode ser evidenciado por uma rápida digressão quanto à evolução legislativa pertinente à matéria.

De início, é esclarecedor observar a IN 38/96, que previa algumas hipóteses de incidência com controvertida base legal:

> *LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL AUFERIDOS NO EXTERIOR*
>
> *Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1996 os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, observadas as disposições desta Instrução Normativa.*
>
> *§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.*
>
> *§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior, diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.*
>
> *§ 3º Os lucros de que trata este artigo serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil, integralmente, quando se tratar de filial ou sucursal, ou proporcionalmente à sua participação no capital social, quando se tratar de controlada ou coligada.*
>
> *§ 4º Para efeito da incidência do imposto de renda no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real, de forma individualizada, por controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país.*
>
> *§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, os resultados poderão ser consolidados por país, desde que a matriz, no Brasil, indique uma filial ou sucursal como entidade lider no referido país.*
>
> *§ 6º Os rendimentos e os ganhos de capital integrarão os resultados da pessoa jurídica domiciliada no Brasil.*

§ 7º As perdas reconhecidas nos resultados da pessoa jurídica deverão ser adicionadas ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 8º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real da beneficiária, no Brasil.

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

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

§ 1º Consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:

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

II - pago o lucro, quando ocorrer:

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

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

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

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

§ 3º Os rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior serão computados nos resultados da pessoa jurídica, correspondentes ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que auferidos.

§ 4º No caso de encerramento do processo de liquidação da empresa no Brasil, por extinção da empresa, os recursos correspondentes aos lucros auferidos no exterior, por intermédio de suas filiais, sucursais, controladas e coligadas, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento, devendo, nessa mesma data,

serem adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real.

§ 5º No caso de encerramento de atividades no exterior da filial, sucursal, controlada ou coligada, os lucros, auferidos por seu intermédio, ainda não tributados no Brasil, serão considerados disponibilizados, devendo serem adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário ou da data do encerramento das atividades da empresa no Brasil.

§ 6º Os lucros ainda não tributados no Brasil, auferidos por filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior, cujo patrimônio for absorvido por empresa sediada no Brasil, em virtude de incorporação fusão ou cisão, serão adicionados ao lucro líquido desta, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento, observado o disposto nos §§ 1º e 2º.

§ 7º No caso de cisão, total ou parcial, a responsabilidade da cindida e de cada sucessora será proporcional aos valores do patrimônio líquido remanescente e absorvidos.

§ 8º Ocorrendo a absorção do patrimônio da filial, sucursal, controlada ou coligada por empresa sediada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil, apurados até a data da transferência do referido patrimônio, serão considerados disponibilizados, devendo ser adicionados ao lucro líquido da beneficiária no Brasil, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário do evento.

§ 9º Na hipótese de alienação do patrimônio da filial ou sucursal, ou da participação societária em controlada ou coligada, no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil deverão ser adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real da alienante no Brasil.

Como se constata imediatamente do texto desses enunciados infralegais, houve clara segregação, pela administração tributária, das hipóteses de **(i)** alienação de participação societária em controlada ou coligada no exterior (IN 38/96, art. 1o, §2º, "d") e de **(ii)** emprego do valor em favor da controladora ou coligada brasileira (IN 38/96, art. 2º, § 9º).

A segregação das aludidas hipóteses corrobora com as constatações acima expostas, quanto à distinção entre atos de competência exclusiva da acionista brasileira ("alienação de participação societária em controlada ou coligada no exterior") de atos complexos, cuja participação da coligada ou controladora brasileira é meramente acessória aos atos da empresa estrangeira, que detém a competência para a prática dos atos principais e determinantes (crédito, emprego ou entrega dos lucros distribuídos).

Pelo texto da IN 38/96, tratar-se-iam de situações distintas, mas que configurariam, ambas, hipóteses de incidência tributária.

A Lei n. 9.532/97 veio ao socorro das controvérsias geradas em torno da IN 38/96, flagrantemente inapta, por reserva de legalidade, para tutelar o sistema brasileiro de tributação de controladas e coligadas no exterior. Ocorre que a Lei n. 9.532/97 deixou de reproduzir algumas de suas hipóteses, entre as quais se destaca, neste caso, a contida no art. 2º, § 9º da IN 38/96, qual seja, "alienação de participação societária em controlada ou coligada no exterior".

Isso evidencia que: (i) "alienação de participação societária em controlada ou coligada no exterior" não equivale ou se confunde com emprego, entrega ou crédito de lucros de controlada ou coligada no exterior, bem como que; (ii) o legislador, com a edição da Lei n. 9.532/97, confirmou sua decisão de até então, no sentido de não prescrever a "alienação de participação societária em controlada ou coligada no exterior" como uma hipótese de incidência tributária.

Poder-se-ia argumentar que os lucros acumulados na empresa estrangeira teriam valorizado as suas ações, que vieram a ser transferidas na reorganização societária em questão, o que seria suficiente para a incidência tributária. No entanto, para que esse argumento se confirmasse, seria necessário que a legislação aplicável ao caso prescrevesse a possibilidade da tributação dos resultados apurados pelo método da equivalência patrimonial ("MEP"), o que não ocorre.

Quando uma pessoa jurídica possui participação societária relevante em outra pessoa jurídica (controlada ou coligada), deve refletir em sua contabilidade tal investimento, avaliando-o conforme o MEP. A Lei 6.404/1976 regulou a adoção do MEP, especialmente em seu art. 248. Essas receitas, evidenciadas para fins contábeis pelo MEP, contudo, não deveriam gerar consequências tributárias à controladora ou coligada brasileira, o que restou confirmado pelo art. 25, par. 6º, da Lei 9.249/95.

II - Decadência do direito de promover a glosa de prejuízos fiscais.

A questão envolve o tema da decadência. Na clara lição de Paulo de Barros Carvalho, "a decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo".

O valor prestigiado pelas normas de decadência é a segurança jurídica. Realizado um determinado ato, o Direito positivo prescreve um lapso temporal para a atuação da administração fiscal. Transcorrido *in albis* o prazo decadencial previsto em lei complementar (Constituição, art. 146; Sumula Vinculante STF n. 8), torna-se definitivo o *status* decorrente daquele ato praticado.

É pressuposto da norma de decadência a existência de marcos iniciais e finais claramente definidos pelo legislador competente. Em face da escolha pela segurança jurídica, a consequência normativa da inércia da administração fiscal até o instante definido como termo final da respectiva contagem é a extinção da competência da administração para questionar os respectivos fatos jurídico.

No entanto, é pressuposto para a fruição do prazo de decadência a inercia da administração fiscal, o que, no caso dos autos, apenas se poderia alegar a partir de 2002.

Ocorre que, no caso dos autos, está em discussão se, em decorrência da transferência de ações possuídas na HOHNECK para a SKOL, teria ou não ocorrido disponibilização dos lucros apurados pela HOHNECK à AMBEV, ensejando, então, a tributação destes no Brasil. Antes dessa data, contudo, não haveria legitimidade para que a

administração fiscal brasileira questionasse a apuração de lucros ou prejuízos da empresa estrangeira.

É importante frisar que a situação sob análise é anterior à edição da MP 2158-35/2001, o que, no meu entendimento, alteraria substancialmente a solução do caso.

Também é importante deixar claro o contexto da presente decisão: a questão é sensivelmente diversa da existente quando estamos diante de relações exclusivamente nacionais. Nessas hipóteses, haveria plena fruição dos prazos estabelecidos pelos arts. 150 e 173 para que a administração fiscal se manifestasse tanto quanto aos lucros como em relação aos prejuízos apurados pelo contribuinte desde o ano em que forem apurados.

No caso dos autos, tendo em vista que a autuação fiscal se deu no ano de 2007 em relação aos lucros apurados em 2002, não se pode alegar inercia da administração fiscal superior ao prazo previsto nos arts. 150 e 173 do CTN.

Voto, portanto, por CONHECER e dar PROVIMENTO ao recurso especial interposto quanto à **(i)** discussão se alienação de participação societária em controlada no exterior configura a hipótese de incidência de IRPJ e CSLL, com fulcro no art. 1º, par. 2º, "b", item 4, da Lei n. 9.532/97; **(ii)** bem como NEGAR PROVIMENTO quanto à matéria de decadência do direito de promover a glosa de prejuízos fiscais da empresa estrangeira.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo - Redator designado.

Inicialmente, registro minha concordância com o i. Conselheiro Relator em relação às suas conclusões pela inocorrência da decadência, defendida pela contribuinte COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV (doravante mencionada apenas como "AMBEV"), do direito de o Fisco promover, em 2007, a desconsideração dos prejuízos fiscais registrados pela empresa uruguaia HOHNECK S.A. ("HOHNECK") nos anos-calendário 1999, 2000 e 2001.

Ao tratar do assunto, o nobre Conselheiro Relator expôs seu entendimento de que a fruição do prazo decadencial pressupõe a inércia da administração fiscal, que somente poderia ser alegada, no caso dos presentes autos, a partir de 2002. Como se sabe, em maio daquele ano, as ações da HOHNECK foram vendidas pela contribuinte à empresa CERVEJARIAS REUNIDAS SKOL CARACU S.A. ("SKOL"), o que fez com que o Fisco considerasse que os lucros auferidos pela empresa estrangeira nos primeiros meses de 2002 teriam sido disponibilizados para a AMBEV, tornando-se passíveis de tributação no Brasil.

Todavia, o voto do Conselheiro Relator pondera que os prejuízos fiscais registrados pela HOHNECK em 1999, 2000 e 2001 não poderiam ter sido questionados antes de 2002 porque a administração fiscal brasileira não tinha legitimidade para tal, por estar diante de uma pessoa jurídica sediada no exterior. Expõe ainda o voto que, se estivéssemos tratando de prejuízos fiscais registrados por uma empresa brasileira, os valores já poderiam ser objeto de exame pelo Fisco desde o ano de seu registro, o que provocaria a plena fruição dos prazos previstos nos arts. 150 e 173 do Código Tributário Nacional (CTN).

Discordo deste último raciocínio. Entendo que, em qualquer caso, o mero registro de prejuízos fiscais (ou de bases negativas de CSLL) não inaugura a contagem de prazo decadencial.

Os arts. 150 e 173 do CTN estabelecem as duas hipóteses de decadência possíveis na legislação tributária brasileira. Ambas baseiam-se no fato gerador dos tributos para estabelecer o marco temporal inicial da contagem do prazo decadencial. No caso do art. 173, inciso I, a contagem se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade tributária já poderia ter realizado o lançamento, motivado, logicamente, pela verificação do fato gerador. Já na previsão contida no §4º do art. 150, a própria ocorrência do fato gerador inaugura o decurso do prazo decadencial.

O fato gerador do IRPJ, segundo o art. 43 do CTN, é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Já o fato gerador da CSLL, embora o art. 2º da Lei nº 7.689/1988 não seja explícito a este respeito, é a ocorrência de resultado ajustado positivo no exercício financeiro, antes da provisão para o imposto de renda.

Assim, só há sentido em se discutir decadência de lançamento relativo ao IRPJ e à CSLL a partir do momento em que ocorram tais fatos geradores, por determinação expressa dos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN.

O registro de prejuízos fiscais pelas pessoas jurídicas brasileiras, embora expressamente prescrito pela legislação, não implica na ocorrência de fato gerador algum.

Somente a partir do momento em que tais prejuízos são utilizados pelos contribuintes, via compensação, no cálculo de tributo devido (após, agora sim, a ocorrência do devido fato gerador), é que surge a obrigação da autoridade tributária de verificar a correção dos procedimentos adotados e dos valores apurados. Se os tributos forem apurados de forma incorreta, a valor menor, em razão da utilização de prejuízo fiscal irregularmente contabilizado, passa a existir um fato que demanda a atuação do Fisco. Somente a partir do momento em que ocorrem os fatos geradores destes tributos, portanto, é que se passa a discutir decadência.

Portanto, o registro de prejuízos fiscais, seja ele feito por empresas nacionais ou estrangeiras, não provoca o início da contagem de prazo decadencial que impeça a atuação do Fisco brasileiro.

Feito tal esclarecimento, passo à análise do principal tema de controvérsia na presente lide: a alienação de participação societária de investida sediada no exterior caracteriza a hipótese de disponibilização de lucros prevista no art. 1º, § 2º, alínea "b", item 4 da Lei nº 9.532/1997?

Examinemos inicialmente a redação do dispositivo citado:

> *Art. 1° 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.*
>
> *§1° 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:*
>
> *a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;*
>
> *b) pago o lucro, quando ocorrer:*
>
> *1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;*
>
> *2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;*
>
> *3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;*

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

O i. Conselheiro Relator considera que a resposta à pergunta formulada é negativa. Para fundamentar seu entendimento, argumenta, em síntese, que a ocorrência do "emprego do valor", exigido pela norma legal para fins disponibilização do lucro à controladora ou coligada nacional, demanda obrigatoriamente a prévia prática de ato que só pode ser exercido pela controlada ou coligada estrangeira: a constituição da obrigação de disponibilização dos lucros. Assim, a operação de alienação de participação societária em investida estrangeira, por ser ato decidido unilateralmente pela investidora brasileira, não teria o condão de se subsumir à hipótese legal sob exame.

Divirjo de tal entendimento, com a devida vênia, pelas razões que passo a expor.

No caso concreto sob análise, a contribuinte AMBEV alienou à também brasileira SKOL, no início de maio de 2002, 99,9991% das ações que detinha junto à uruguaia HOHNECK. Diante de tal fato, a Fiscalização considerou que a parcela equivalente (99,9991%) do lucro auferido pela empresa estrangeira entre janeiro e abril de 2002 teria sido disponibilizada à contribuinte, adicionando tal valor (R$ 7.743.131,85) ao seu lucro real e à sua base de cálculo da CSLL. O lançamento se fundamentou, entre outros dispositivos, no art. 25 da Lei nº 9.249/1995 e no art. 1º da Lei nº 9.532/1997.

Em seu recurso especial, a contribuinte questiona o entendimento da Fiscalização defendendo que os lucros da HOHNECK não foram disponibilizados em maio de 2002, permanecendo na investida. Além disso, argumenta que o fato de a Instrução Normativa SRF nº 38/96 trazer, no § 9º do art. 2º, previsão específica de disponibilização de lucros provocada pela alienação de ações de investida estrangeira, significaria que esta hipótese não se confunde com aquela prevista no art. 2º, § 2º, inciso II, alínea "d" da mesma IN (equivalente ao art. 1º, § 2º, alínea "b", item 4 da Lei nº 9.532/1997).

Pois bem. O dispositivo legal objeto de discussão considera pago o lucro auferido no exterior quando ocorrer o emprego do seu valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

O deslinde da questão passa, portanto, pela análise do alcance da expressão "emprego do valor, em favor da beneficiária", contida no referido dispositivo, para fins de se definir se a situação sob exame configura ou não hipótese de disponibilização de lucros contemplada na norma, capaz de desencadear a tributação da empresa brasileira por lucros no exterior.

Esta questão sobre a disponibilização dos lucros no exterior (se há ou não a disponibilização), quando a empresa brasileira aliena suas participações em empresas controladas e coligadas no exterior, já vem sendo há muito tempo examinada, desde os tempos do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, e depois pelo CARF.

A este respeito, transcrevo aqui o voto que orientou o Acórdão n° 1102-00059, proferido pela ex-Conselheira Sandra Maria Faroni em julgamento realizado pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, na sessão de 29/09/2009:

"Voto

Conselheira Sandra Maria Faroni.

Cuida-se de exigências de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004, relativo aos lucros auferidos no exterior. A fiscalização aponta duas infrações, a saber:

1- (...)

2- Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, dos lucros auferidos no exterior pelas empresas controladas, pela filial AGÊNCIA GRAND CAYMAN (ILHAS CAYMAN), e pelas controladas ou coligadas AFINCO AMÉRICAS MADEIRA SGPS LTDA (ILHA DA MADEIRA), ITAUBANK LTD (ILHAS CAYMAN), BFB OVERSEAS INC (CURAÇAO, ANTILHAS HOLANDESAS) e ITB HOLDING (ILHAS CAYMAN), considerados disponibilizados.

O recurso apresentado foi articulado sob sete títulos, que a seguir analiso, não necessariamente na ordem em que foram apresentados, registrando que as conclusões se aplicam a ambas as exações, naquilo que não houver razão especifica para tratamento diverso.

(...)

2- Ausência de disponibilização dos lucros auferidos no exterior pelas controladas.

Alega o Recorrente que a transferência de sua participação no capital das controladas para integralização de capital de outras empresas no exterior não configura "emprego do valor", tratado no item 4 do § 2°, alínea b do art. 1° da Lei nº. 9.532/97, argumentando que o sujeito da ação do verbo empregar só pode ser a controlada ou coligada, que, no caso, não praticaram nenhuma ação.

O art. 1° da Lei n° 9.532, de 1997, estabeleceu:

(...)

As situações tratadas na alínea "a" e nos itens 1, 2 e 3 da alínea "b" do § 2° do artigo são muito claras, não dando margem a discussões. Todas as dúvidas trazidas à discussão no Conselho contêm-se no alcance que tem sido dado à expressão "emprego do valor", referida no item 4.

Registro que não estou analisando a constitucionalidade da lei, não só porque foge à competência deste Conselho fazê-lo, mas também porque é indubitável que o disposto no item 4 da alínea "b" do § 2° não conflita com o art. 43 do CTN e com o conceito constitucional de renda.

O objeto da análise é quanto ao alcance do conceito de "emprego do valor".

A norma determina que os lucros serão considerados disponibilizados na data do pagamento, e que se considera pago o lucro, quando ocorrer o emprego do valor, em favor da beneficiária. A presunção legal estabelecida não contém qualquer vinculação com o agente da ação que materializa o emprego.

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), 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).

Conforme ponderou o ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, em voto condutor do Acórdão 94.747/2005, "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". E concluiu o brilhante Conselheiro que ***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.".***

> *Sabe-se que a lei não contém palavras inúteis. Pergunta-se: a não ser o aumento de capital da coligada ou controlada, expressamente previsto na norma, que outra situação se conteria no item 4 que não correspondesse a alienação do investimento? Não identifico nenhuma. Nos debates travados em julgamento pretérito, levantou-se, como exemplo, que poderia ser para pagamento de dívida do investidor. Ora, levando em conta que as entidades (investidora e investida) não se confundem, a utilização dos lucros acumulados na investida para esse fim (pagamento de dívida do sócio/acionista) pressupõe um passo anterior (ainda que implícito, oculto) de transferência dos lucros acumulados para conta representativa de passivo exigível da investida, situação prevista na alínea "a" do § 2° do artigo, e uma ordem/autorização da investidora.*
>
> ***A finalidade da norma (item 4 da alínea "b" do § 2°) 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, corresponde à sua realização.***
>
> ***Ao alienar a participação, cujo valor já está afetado pelos lucros acumulados na investida, a investidora realizou os lucros, devendo incluí-los para tributação. O valor pelo qual o investimento foi alienado só tem relevância para a apuração do resultado na alienação (que pode, inclusive, neutralizar a tributação dos lucros, se o valor da venda for inferior ao valor contábil do investimento).*** *(grifou-se)*

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também tem entendido que a alienação de participação em empresa controlada ou coligada no exterior caracteriza a hipótese prevista no art. 1º, § 2º, alínea "b", item 4, da Lei nº 9.532/97 ("emprego do valor, em favor da beneficiária"), configurando situação de disponibilização de lucros capaz de desencadear a tributação da empresa brasileira por lucros no exterior.

Nesse sentido, transcrevo o voto proferido pelo Conselheiro André Mendes de Moura no Acórdão nº 9101-003.087, em julgamento realizado por esta 1ª Turma da CSRF em 13/09/2017:

> ***"Voto***
>
> *Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.*
>
> *São dois recursos especiais, da Contribuinte e da PGFN, cada qual apreciado em tópico específico.*
>
> *1. Recurso Especial da Contribuinte. Lucros no Exterior. Emprego de Valor.*
>
> *Em relação à admissibilidade do recurso especial da Contribuinte, adoto as razões dos despachos de exame de admissibilidade de 723/726, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº*

9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, para conhecê-lo.

Foi devolvida para o Colegiado a matéria emprego de valor nos lucros do exterior.

Passo ao exame do mérito.

Os fatos concernentes à matéria litigiosa encontram-se descritos com precisão no relatório da decisão recorrida:

> *(...)*

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

> *Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que **tiverem sido disponibilizados** para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.*
>
> *§1º Para efeito do disposto neste artigo, **os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil**:*
>
> *a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;*
>
> *b) **no caso** de controlada ou **coligada, na data do pagamento** ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.*
>
> *§2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, **considera-se**:*
>
> *a) **creditado** o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;*
>
> *b) **pago** o lucro, quando ocorrer:*
>
> *1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;*
>
> *2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;*
>
> *3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;*
>
> *4. o **emprego do valor**, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior. (grifei)*

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

No caso em tela, a Contribuinte detinha participação societária na FIQ (sediada na Ilha da Madeira Portugal) que auferiu lucros no exterior, e se ***desfez do investimento*** *em operações que se consumaram em 31/12/1999, evento que, no entendimento da autoridade autuante,* ***teria caracterizado a disponibilização de lucros, por meio do emprego de valor*** *(art. 1º, inciso b e § 2º, item 4 do inciso b, da Lei nº 9.532, de 1997).*

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

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

A empresa investidora (Contribuinte) passou a ***auferir lucros no exterior****, a partir do ano-calendário de 1996, na proporção de sua participação na sua investida. Isso porque a sua investida, empresa controlada FIQ com sede no exterior, auferiu lucros. Entendo ser o aspecto* ***material*** *de hipótese de incidência prevista no caput do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997. Transcrevo novamente o caput:*

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

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

Passemos adiante.

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

Por sua vez, o diploma, ao tratar do aspecto ***temporal****, discorre sobre o* ***balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados****, momento em que optou por positivar uma série de hipóteses, relacionadas nos §§ 1º e 2º do artigo em estudo.*

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

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

*Precisamente nessa perspectiva, é fundamental constatar que a **quota ou ação** da investidora (Contribuinte) na investida (FIQ) percebe uma **valorização**, auferida mediante o método de equivalência patrimonial (MEP), **em razão do lucro auferido pela investida**.*

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

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

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

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

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

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

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

*Já a quarta, precisamente o emprego de valor, pressupõe um ato que pode ser tanto da investida, quanto da **investidora,** que, sendo detentora de participação da investida, pode, a qualquer momento, dispor de suas ações ou quotas, da melhor maneira que lhe convier, como, por exemplo, por meio de alienação, transferência, conferência para integralizar capital em outras empresas, dentre outros. E também, na quarta hipótese, não por acaso dispôs o legislador que a negociação pode ocorrer **em qualquer praça.** Ora, ao dispor do investimento, a investidora tem liberdade para negociar com qualquer outra empresa, independente de sua localização. Pode alienar sua participação societária de uma empresa no exterior tanto para uma empresa*

> *localizada no exterior quanto para uma empresa localizada no Brasil.*
>
> *E, em se tratando de investimento em coligada ou controlada, o valor das ações é avaliado pelo método de equivalência patrimonial (MEP), que permite refletir, na proporção da participação societária do investidor, os lucros auferidos pela investida. Enquanto o lucro estava sendo auferido na investida, e refletido via MEP na investidora, não havia que se falar em disponibilização para a investidora. Por sua vez, sendo tal investimento alienado para outra empresa, entendeu o legislador que seria hipótese no qual o lucro, até então não disponibilizado pela investida, passaria a ser disponibilizado, porque serviu para valorizar a participação alienada. Ou seja, o lucro auferido pela investida foi **empregado**, quando o investimento foi desfeito.*
>
> *Portanto, no caso em análise, a partir do momento em que a investidora (Contribuinte) decidiu se desfazer da investida (FIQ), e se **beneficiou da valorização do ativo** (ações) para efetuar a operação, **valorização essa que se viabilizou a partir dos lucros auferidos pela controlada refletidos no investimento por meio da equivalência patrimonial**, restou evidente a consumação do emprego de valor. (grifos no original)*

Alinho-me aos entendimentos expostos nas decisões administrativas transcritas.

A alínea "b", § 2º, do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, em cada um de seus itens, utiliza-se de quatro substantivos "o crédito", "a entrega", "a remessa", "o emprego", que correspondem, respectivamente, aos verbos creditar, entregar, remeter e empregar. Cada um desses verbos admite sujeito e objeto indireto (são transitivos diretos e indiretos). A tese defendida pelo nobre Conselheiro Relator sugere que, como os verbos creditar, entregar e remeter somente admitem como sujeito a controlada no exterior e como objeto indireto a controladora no Brasil, então a mesma lógica deveria ser aplicável ao verbo empregar.

Não me parece a melhor aplicação do vernáculo. O fato de os outros três verbos não admitirem como sujeito a controladora no Brasil e o verbo empregar admitir, demonstra que, quando o legislador optou por escolher um verbo com característica diferente dos outros três já utilizados, tinha em mente exatamente permitir essa situação. Isso porque o legislador é conhecedor tanto da língua nacional quanto do princípio geral de Direito de que não deve o intérprete diferenciar quando o legislador não o fez. Os três verbos iniciais trazem em sua natureza o discrímen e não a especificação expressa de determinados sujeitos e objetos indiretos. Não havendo na natureza do último verbo esse discriminante, não lhe podem ser impostas as limitações dos outros verbos.

Aliás, o só fato do legislador utilizar-se de um substantivo ligado a um verbo mais rico e com possibilidades mais amplas de aplicação constitui mais um indicativo de que o legislador estava tratando no último item de uma regra de aplicação subsidiária que "entra em campo" exatamente quando as outras hipóteses da norma não são suficientes para conduzir ao desejado enquadramento. Empregar é exatamente uma forma de dispor, ainda que indiretamente, de algo que não se detém diretamente.

Assim, em harmonia com o princípio basilar (*ubi lex non distinguir, nec nos distinguere debemus*), observando e respeitando a vontade do legislador que não diferenciou (não porque seja displicente, mas sim porque efetivamente não quis diferenciar), não se deve restringir o item 4 da alínea "b" ao emprego pela controlada no exterior.

Ademais, é importante notar que a expressão "inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior" sinaliza que este dispositivo admite caso de emprego de valor a partir da decisão da sociedade controladora no Brasil de aumentar capital na controlada do exterior, independentemente de haver casos em que essa decisão de aumentar o capital não seja tomada pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil (como os que podem ocorrer com coligadas). Ou seja, a só existência fática de uma hipótese expressa ratifica o acerto por se entender que a norma comporta essa amplitude, não podendo ser restringida.

Considero importante analisar o argumento, por vezes apresentado, de que a alienação de participação societária em empresa estrangeira não configuraria "pagamento", uma vez que não se extingue a relação jurídica obrigacional existente: a operação não significa que a controlada estrangeira esteja desobrigada de, no futuro, disponibilizar o lucro por ela auferido. A tese se apega à definição civilista de que o pagamento provoca a extinção de uma obrigação que o devedor possui junto ao credor (realizado o "pagamento", extingue-se a relação jurídica obrigacional, nada mais podendo o credor exigir do devedor). Este argumento já foi, inclusive, acolhido por parte da jurisprudência deste Conselho.

Ocorre que esta jurisprudência incorre numa impropriedade jurídica e adota uma confusão patrimonial, que fere o princípio da entidade. Vejamos.

A impropriedade jurídica consiste em considerar que a relação jurídica obrigacional não se teria extinto pelo seu objeto. Ocorre que essa relação também se extingue pela alteração dos pólos da relação, ou seja, a modificação do credor. Com a alienação, está-se frente a uma nova relação jurídica obrigacional. E, embora se possa defender que o objeto continua válido, o que motivou a extinção da relação obrigacional anterior e a constituição de uma nova foi exatamente o fato de ter-se dado uma operação em que o objeto atingiu todos os seus fins. Ao se considerar que a relação obrigacional não seja outra, e sim a mesma, estar-se-ia implicitamente dizendo que o ocupante do pólo ativo da relação anterior se confunde com o da nova relação, o que não está de acordo com o fato de que são entidades distintas.

Ademais, essa teoria ainda ignora o fato de que se trata aqui de uma presunção: a legislação fala que "considera-se pagamento", não exigindo a verificação das exatas características do instituto do pagamento.

Por fim, quanto ao § 9º do art. 2º da IN 38/96, há que se ressaltar que a IN é uma norma interpretativa. O fato do restante do artigo ter se tornado lei (Lei nº 9.532/1997), e não esse parágrafo, não pode ser entendido como se o que consta no parágrafo 9º fosse incompatível com a atual redação da lei. Pelo contrário, quando o legislador infralegal trouxe toda uma matéria para a IN, tinha a concepção de que tudo aquilo era interpretativo. Depois, refletiu-se melhor e se concluiu que alguns dispositivos da IN eram inovadores do ordenamento jurídico, não tendo base legal, o que levou à sua positivação na lei de 1997.

Mas o mesmo não se deu com o § 9º. Considerou-se que o dispositivo não precisava ser reproduzido na lei, pois era apenas um desdobramento do "emprego de valor". Entendeu-se que aquele parágrafo era meramente uma interpretação do que trazia o § 2º do mesmo artigo da IN. Assim, embora se tenha reconhecido a ausência de base legal para o disposto no § 2º do art. 2º da IN, o que provocou sua posterior reprodução em texto legal, a

mesma necessidade não foi reconhecida para o § 9º, diante de sua natureza eminentemente interpretativa.

A situação é semelhante ao caso de uma IN, posterior à vigência do art. 1º da Lei nº 9.532/97, que trouxesse um parágrafo expresso com o conteúdo do § 9º do art. 2º da IN 38/96. Se fosse isso o que tivesse acontecido, estaríamos discutindo a legalidade do referido parágrafo. Nesta situação hipotética, eu me posicionaria pela sua legalidade, por ser essencialmente interpretativo da regra subsidiária do emprego de valor.

Também é conceitualmente equivocado pensar que o legislador tenha atuado ativamente para não incluir o texto do § 9º do art. 2º da IN 38/96 na lei, por desejar que a operação de alienação não provocasse a tributação decorrente da disponibilização de lucros por controlada estrangeira. Esta concepção só teria algum peso se a Medida Provisória que veiculou esses dispositivos viesse acompanhada de dispositivo com o teor do referido parágrafo e este tivesse sido suprimido no Processo Legislativo, mas não foi o que ocorreu. A Medida Provisória nº 1.602, de 14 de novembro de 1997, não propôs dispositivo com esse conteúdo. Isso significa que o Poder Executivo compartilhou do entendimento da Administração Tributária de que aquela previsão específica a respeito da alienação de participação societária já estava contemplado na expressão "emprego do valor".

Diante de todo o exposto, não há dúvidas de que ocorreu, no caso esquadrinhado no presente processo, o "emprego do valor, em favor da beneficiária". No papel de beneficiária está, obviamente, a contribuinte AMBEV, empresa brasileira que alienou a participação societária que detinha em empresa controlada no exterior.

Reitero meu entendimento de que a finalidade da norma contida no item 4 da alínea "b" do § 2º do art. 1º da Lei nº 9.532/1997 não pode ser outra, senão a de caracterizar como disponibilização qualquer forma de realização dos lucros que não esteja compreendida nos demais itens listados na referida alínea "b" do § 2º.

Não vejo como defender a ideia de que a alienação das participações societárias (onde os lucros estavam acumulados) não representa uma forma de disponibilização dos lucros no exterior. Ao contrário disso, a alienação das participações societárias é uma típica forma de realização dos lucros auferidos no exterior, que ainda não haviam sido tributados pelas leis brasileiras.

Assim, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte, mantendo os créditos tributários de IRPJ e CSLL lançados em razão da disponibilização dos lucros auferidos pela empresa estrangeira HOHNECK entre janeiro e abril de 2002.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo