



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10680.005141/2004-01
Recurso nº 107-142.108 Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-00.407 – 1ª Turma
Sessão de 02 de outubro de 2009
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA BRASILEIRA DE METALURGIA E MINERAÇÃO

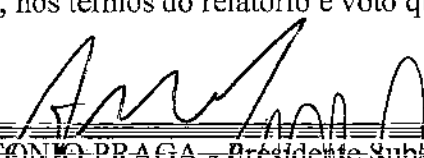
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

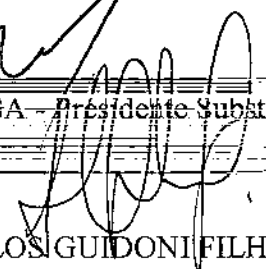
Exercício: 2003

IRPJ. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. COMPUTO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO NO BRASIL. COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. INTELIGÊNCIA DO § 4º DO ART. 1º DA LEI 9.532/97. O art. 1, § 4º da Lei 9.532/97, ao falar em cômputo da renda auferida no exterior por subsidiária de empresa no Brasil, no tributo por esta devido no país, como condição para aproveitamento do imposto pago no exterior, permite que este (o cômputo) se faça por ato da beneficiária última da renda, independentemente da realização, ou não, de alguma das hipóteses efetiva de disponibilização de lucros prevista na lei. Segue-se daí, pois, que a compensação do imposto pago no exterior com o IRPJ devido no país, feita em face da realização da renda por ato da controladora brasileira, é legítima e se coaduna com os propósitos do legislador ao tributar a renda mundial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA - Presidente Substituto.


ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

EDITADO EM: 08 FEV 2010



Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Praga (Presidente Substituto), Karem Jureidini Dias, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Antônio Carlos Guidoni Filho, Adriana Gomes Rêgo, Valmir Sandri, Leonardo de Andrade Couto, João Carlos de Lima Júnior (substituto convocado) e Waldir Veiga Rocha (substituto convocado). Ausente, justificadamente o Conselheiro Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente Substituto).

Relatório

Com base no permissivo do art. 5º, I do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF n. 55/98, a Fazenda Nacional interpõe recurso especial contra acórdão proferido pela extinta Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, assim ementado:

"IRPJ - LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - COMPUTO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO NO BRASIL - COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR - INTELIGÊNCIA DO § 4º DO ART. 1º DA LEI 9.532/97 - O art. 1, § 4º, da Lei 9.532/97, ao falar em cômputo da renda auferida no exterior por subsidiária de empresa no Brasil, no tributo por esta devido no país, como condição para aproveitamento do imposto pago no exterior, permite que este (o cômputo) se faça por ato da beneficiária última da renda, independentemente da realização, ou não, de alguma das hipóteses efetiva de disponibilização de lucros prevista na lei. Segue-se daí, pois, que a compensação do imposto pago no exterior com o IRPJ devido no país, feita em face da realização da renda por ato da controladora brasileira, é legítima e se coaduna com os propósitos do legislador ao tributar a renda mundial."

O caso foi assim relatado pela Câmara recorrida, *verbis*:

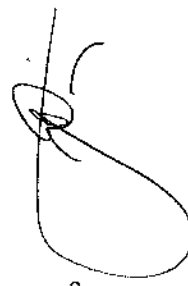
Trata-se de auto de infração de IRPJ, lavrado sob a acusação de que, no ano-calendário de 2002, não teriam sido computados os lucros auferidos no exterior.

A fiscalização, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal de fls. 11/20, verificou que a contribuinte possuía uma empresa controlada nas Ilhas Virgens Britânicas - Niobium Products Co. Ltd. -, que, por sua vez, controlava as seguintes empresas:

- Niobium Products Company GMBH, na Alemanha;*
- Reference Metals Company, nos Estados Unidos;*
- CBMMMM Ásia Co Ltda., no Japão.*

Pois bem, relatou a empresa à fiscalização:

- Que desde 1996, quando o Brasil passou a tributar os lucros auferidos no exterior, não ocorreu nenhum pagamento ou crédito de lucros para a controlada;*
- Que não obstante a falta de efetiva disponibilização dos lucros auferidos no exterior, na DIPJ de 1999 a contribuinte oferecera*



à tributação os lucros auferidos em 1996, 1997 e 1998 e, na DIPJ de 2000, o lucro auferido em 1999;

• Que na DIPJ de 2001 não foram declarados lucros apurados no exterior;

• Que na DIPJ retificadora de 2003, ainda sob a sistemática do lucro presumido, declarou o lucro auferido em 2002.

A fiscalização, com base nas informações prestadas pela empresa, concluiu:

• Que a contribuinte não poderia ter declarado em DIPJ, até o ano-calendário de 2001, como disponibilizados, lucros que, em verdade, não foram distribuídos pela controlada;

• Que na DIPJ de 2003, ano-calendário 2002, a contribuinte deveria ter adicionado ao lucro real a somatória de todos os lucros auferidos de 1996 a 2001, que não foram disponibilizados segundo as regras então vigentes;

• Que, assim sendo, seria lavrado auto de infração para exigência do imposto com base na legislação então vigente (MP 2.158-35/01, art. 74, § único), considerando o imposto pago no exterior segundo as regras de compensação estabelecidas no art. 1º, §§ 4º e 5º da Lei 9.532/97 e art. 14 da IN SRF 213/02;

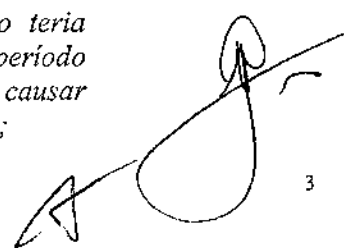
• Que, conseqüentemente, os lucros auferidos no exterior nos anos de 1996 a 1999, no montante de R\$ 26.221.473,00, seriam adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL da contribuinte em dezembro de 2002, sem o aproveitamento do imposto pago no exterior, tendo em vista que os créditos de imposto de renda relativos a lucros auferidos no exterior somente seriam compensáveis se tais lucros fossem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração;

• Que os lucros auferidos nos anos de 2000, 2001 e 2002, também tributados na forma do art. 74 da MP 2.158-35/01, não resultaram lançamento de IRPJ tendo em vista que o tributo pago no exterior ultrapassou o tributo devido no Brasil.

A contribuinte, não se conformando com o auto de infração, às fls. 397/413 dele recorreu, alegando, em síntese:

• Que adicionou ao seu lucro real os lucros apurados por sua controlada no exterior antes de estes lhe serem pagos ou creditados diferentemente do que previa a legislação em vigor, mas essa antecipação, em momento algum, teria sido vedada pela legislação em vigor e tampouco teria causado qualquer prejuízo ao fisco;

• Que, ainda que se concluisse pela incorreção do procedimento, este, a luz do art. 273 do RIR/99 não teria qualquer consequência, visto que a inexistência quanto ao período de escrituração de receita somente tem relevância se esta causar prejuízo ao fisco, o que seguramente não teria sido o caso;



• *Que a tributação ficta de que trata a MP 2.158/35-01, regulamentada pela IN SRF 213/02, não vedou (e nem poderia) o aproveitamento de imposto de renda eventualmente pago no exterior, valendo a conclusão, pois, de que a limitação temporal prevista no art. 1º, § 4º, da Lei 9.532/97 não seria aplicável;*

• *Que seria incabível a cobrança de multa de ofício.*

A douta 1ª Turma da DRJ em Juiz de Fora, nos termos do ACÓRDÃO DRJ/JFA Nº 7.628/04, julgando o feito, considerou o lançamento procedente.

Do voto condutor do Colegiado extrai-se, em síntese, o seguinte:

• *Que a tributação dos lucros auferidos no exterior entre os anos-calendário de 1996 a 2001 dependia da ocorrência de uma das hipóteses de disponibilização, conforme a legislação então em vigor, sendo certo que a impugnante o fez sem que os lucros tivessem de fato sido disponibilizados;*

• *Que imposto de renda a pagar resultante da adição dos "lucros disponibilizados no exterior", foi integralmente compensado pela impugnante com o imposto que teria sido o exterior;*

• *Que, todavia, como os lucros correspondentes aos anos-calendário de 1996 a 1999 não haviam sido disponibilizados para a empresa no Brasil, na forma da legislação então vigente, teria restado indevida a utilização dos créditos do imposto de renda pago no exterior relativo a esses lucros;*

• *Que, portanto, são inócuas todas as alegações apresentadas pela impugnante no sentido do aproveitamento daqueles expirados créditos, tanto com base na legislação que fundamenta o lançamento como na forma do art. 273 do RIR/99, que trata da inobservância do regime de competência; e, por fim,*

• *Que a aplicação da multa de lançamento de ofício é imperativo da legislação vigente e decorreu da falta de pagamento de tributo, uma das causas de sua imposição.*

Cientificada dos termos da r. decisão em 06 de julho de 2006 a contribuinte, em 04 de agosto p.f., tempestivamente portanto, em recurso de fls. 450/467, dela recorreu, alegando fundamentalmente, as mesmas razões de sua peça vestibular.

Às fls. 480, despacho da Agência da Receita Federal em Araxá, DRF em Uberaba, encaminhando o recurso ao E. Conselho de Contribuintes, registrando que a contribuinte fizera o arrolamento de bens."

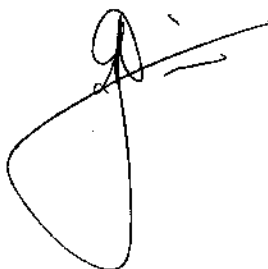
No que interessa a essa instância recursal, nos limites do despacho de admissibilidade infra citado, o Colegiado *a quo* deu provimento a recurso voluntário da Interessada por entender que o § 4º, do art. 1º da Lei n. 9.532/97, ao falar em compute da renda auferida por subsidiária de empresa no Brasil como condição para o aproveitamento do tributo pago no exterior, permite que este (o compute) se faça por ato da beneficiária última da renda, independentemente da implementação de uma das hipóteses de efetiva disponibilização dos lucros previstas na lei, seguindo-se, dessa conclusão, que a realização da renda por ato da beneficiária controladora brasileira é legítima e se coaduna com a *ratio* da imposição do imposto de renda em bases universais.

Sustenta a Fazenda Nacional contrariedade do acórdão recorrido ao art. 26 e §§ da Lei n. 9.249/95, art. 1º e §§ da Lei n. 9.532/97, art. 43 e §§ (com redação da Lei Complementar n. 104/2001) e art. 170, parágrafo único, ambos do CTN, e ainda, do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158/2001), por (i) ser impossível ao contribuinte antecipar a disponibilização dos lucros auferidos por controlada no exterior; (ii) ser impossível admitir-se a compensação tributária em forma diversa da preceituada em lei; dessa forma, ser impossível a compensação do imposto pago no exterior incidente sobre lucros auferidos. Sustenta também contrariedade do acórdão recorrido à prova dos autos, uma vez que foi demonstrado pela Fiscalização que a Interessada não adicionou ao resultado do ano-calendário de 2002 os lucros auferidos por suas controladas no exterior entre 1996 e 2001.

O recurso foi admitido pelo Sr. Presidente da Câmara recorrida (Despacho DEF107142108_67, fls. 515/516), ante a fundamentada alegação de contrariedade do acórdão aos dispositivos citados e à prova dos autos.

Intimada, a Interessada apresentou contra-razões, sem preliminares (fls. 519/529), pelas quais pede a improcedência do recurso e a manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized loop with a horizontal line extending to the right.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Consoante se depreende do relatório supra, tratam os autos de lançamento de IRPJ referente ao ano-calendário de 2002, por ter a Interessada deixado de adicionar ao resultado do referido exercício os lucros auferidos por suas controladas no exterior nos anos-calendários de 1996 a 2001.

Esclarece a Fiscalização que os lucros não adicionados ao resultado do ano-calendário de 2002 **foram adicionados aos resultados de anos-calendário anteriores**, antes da implementação das hipóteses de disponibilização previstas nas alíneas do § 1º, do art. 1º da Lei n. 9.532/97.

A Fiscalização incluiu no cálculo da base tributável pelo IRPJ apenas o lucro auferido pelas controladas da Interessada nos anos de 1996 a 1999, pois o imposto pago no exterior nestes anos, sobre referido lucro, já não mais poderia ser compensado com o imposto devido no Brasil, no ano-calendário de 2002, em virtude do limite temporal imposto pelo *caput*, do art. 1º da Lei n. 9.532/97. O lucro auferido pelas controladas da Interessada em 2000, 2001 e 2002 não foi inserido na base tributável do lançamento pois, de acordo com os cálculos efetuados pela própria Fiscalização, o imposto pago no exterior seria mais do que suficiente para compensar todo o imposto que seria devido no Brasil sobre referidos lucros.

Entende a Recorrente que os lucros auferidos pelas controladas da Interessada no exterior, nos anos de 1996 a 1999, deveriam ter sido adicionados ao resultado do ano-calendário de 2002, em razão do disposto no art. 74 da Medida Provisória n. 2.158/2001. Segundo a Recorrente, nos termos do art. 1º e §§ da Lei n. 9.532/97, o contribuinte apenas poderia considerar disponibilizados os lucros auferidos por suas controladas no exterior na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior (art. 1º, § 1º, *b c/c* § 2º, da Lei n. 9.532/97). Nesse sentido, a conduta da Interessada de ter adicionado ao lucro real os lucros auferidos por suas controladas no exterior, nos anos de 1996 a 2001, antes de implementada a hipótese de disponibilização, violaria o art. 1º e §§ da Lei n. 9.532/97.

Pois bem.

Cumprе consignar primeiramente que as hipóteses em que se devem considerar disponibilizados os lucros auferidos pelas controladas no exterior, previstas na Lei n. 9.532/97, aplicam-se a partir do ano-calendário de 1998. No que tange aos anos-calendário de 1996 e 1997 não há, pois, sequer como se configurar em tese a alegada contrariedade do acórdão aos dispositivos legais citados na peça recursal.

Em relação ao lucro auferido pelas controladas nos demais anos-calendário, entendo que assiste razão ao acórdão recorrido.

Consoante expõe o I. Conselheiro Relator no voto condutor do acórdão, não obstante a materialidade da incidência do imposto de renda seja a aquisição da disponibilidade

econômica ou jurídica da renda, a legislação do imposto cuida de diversas hipóteses em que a realização econômica ou jurídica da renda ocorre por ato de seu próprio titular.

Nesse passo, entendo também que devem ser admitidos como efetivamente realizados os lucros auferidos por controlada no exterior e computados no resultado da controladora brasileira, mesmo antes da verificação formal das hipóteses dispostas no § 1º do art. 1º da Lei n. 9.532/97. A permissão para compensar o imposto pago no exterior, prevista no art. 26 da Lei n. 9.249/95 e no caput do art. 1º da Lei n. 9.532/97, não depende da efetiva disponibilização do lucro auferido no exterior, mas do fato de o contribuinte ter computado referido lucro auferido no exterior na base de cálculo do imposto a ser pago no Brasil. Sobre o tema, peço vênha para transcrever trecho do voto vencedor do acórdão recorrido, cujas razões adoto como fundamento deste voto, *verbis*:

"Nesse contexto, toda discussão passa, então, pela licitude, ou não, do procedimento adotado pela recorrente, isto é, de computar os lucros auferidos no exterior na base de cálculo do imposto no Brasil antes de alguma das hipóteses de efetiva disponibilização de que trata a lei e o regulamento. Penso que, por mais de uma razão, o procedimento adotado não pode ser condenado.

Isso porque, em primeiro lugar, a teor do disposto no art. 3º do CTN, tributo não pode constituir sanção a ato ilícito. A perda do direito de compensação do imposto pago no exterior, se certa estiver a fiscalização, por via obliqua, teria este efeito. Vale dizer, como a subsidiária do exterior não teria realizado a favor da recorrente a efetiva disponibilização dos lucros auferidos no exterior, como consequência, via uma autêntica penalidade, esta teria a perda do imposto de renda pago no exterior.

Ora, das dobras do princípio da universalidade da tributação das rendas das pessoas jurídicas, inaugurada, efetivamente, com o advento da Lei 9.249/1995, art. 25, pretendeu o legislador sim tributar os lucros auferidos no exterior, não, porém, em cascata, daí o direito de compensação estabelecido na legislação. Na verdade, em última análise, pretendeu o legislador tributar os lucros e rendimentos auferidos no exterior refugiados em paraísos fiscais ou em países que tributam a renda de modo mais favorecido do que o Brasil.

Em segundo lugar, apesar de a possibilidade de uso do imposto pago no exterior esteja previsto em um dos parágrafos do art. 1º da Lei 9.532/1997 – cujo caput e demais parágrafos versam sobre hipóteses de efetiva disponibilização de lucros por atos da fonte do exterior a favor de sua beneficiária no Brasil –, a verdade é que a máxima regra de compensação parece caminhar de forma autônoma. De fato, ao passo que a lei, ao versar sobre as diversas hipóteses de tributação, faça referência, sempre e necessariamente, a hipóteses de efetiva realização de lucros, esta, ao tratar da compensação, fala em cômputo do lucro auferido no exterior na base de cálculo do imposto no Brasil. Parece claramente indicar, pois, que este (o cômputo) possa se realizar por ato do beneficiário último da renda,

coerente com o conceito que se espera do tributo e, principalmente, com a materialidade do imposto sobre a renda.

Com efeito, se é certo que o imposto sobre a renda, para efeitos de tributação, depende de sua efetiva realização, não menos certo é a noção do tributo, qualquer que seja a definição que se tome, a teor do disposto no art. 43 do CTN, deve incidir sobre acréscimos patrimoniais. Assim, não obstante a regra de que o tributo tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, questão, aliás, ainda hoje absolutamente controvertido na doutrina e jurisprudência, o fato é que o legislador, em mais de uma oportunidade, cuidou de regular hipóteses de realização da renda afloradas por atos de seu titular, antes propriamente de sua efetiva realização econômica ou jurídica, como, por exemplo, (i) na reavaliação de bens a valores de mercado, (ii) na conferência de bens a valores de mercado na subscrição de capitais, ou (iii) na entrega de bens a valores de mercado em devolução de capital.

O legislador, nas hipóteses assinaladas - com exceção, agora, da reavaliação de bens, cuja regra mudou com o advento da Lei 9.959/2000, como medida de combate a indesejados planejamentos -, não teve dúvidas de inseri-las como hipóteses de incidência do imposto sobre a renda. Afinal, se o próprio titular do bem, por sua vontade, realiza a renda oculta, isto é, faz aflorar no patrimônio da entidade empresarial a mais valia oculta, nada mais natural do que tributá-la. É o que sucede, penso, com o lucro auferido no exterior quando o legislador fala em cômputo da renda no Brasil como forma de utilização do tributo pago no exterior.

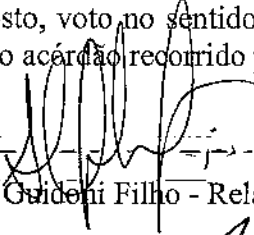
Registre-se, por fim, que conclusão diversa tornaria a regra da lei desprovida de qualquer razoabilidade ou proporcionalidade, princípios da constituição que, certamente, guiam o formulador da lei, por definição um legislador racional."

O acórdão recorrido não contraria, pois, os arts. 26 e §§ da Lei n. 9.249/95, art. 1º e §§ da Lei n. 9.532/97 e arts. 43 e §§ (com a redação da Lei Complementar n. 104/01) e 170, parágrafo único, do CTN, uma vez que (i) o cômputo dos lucros auferidos pelas controladas no resultado da Interessada controladora, no Brasil, já é indício suficiente de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica sobre referidos lucros, mesmo antes da ocorrência das hipóteses em que a Lei os considera efetivamente disponibilizados à beneficiária; e (ii) nos termos do art. 26 da Lei n. 9.249/95 e art. 1º da Lei n. 9.532/97, permite-se a compensação do imposto pago no exterior sobre lucros auferidos por controladas depende de serem referidos lucros contabilizados no resultado controladora aqui no Brasil.

Pelos motivos acima, as provas contidas nos autos de que a Interessada efetivamente não adicionou ao resultado do ano-calendário de 2002 os lucros auferidos por suas controladas entre 1996 e 2001 não são suficientes para ensejar a reforma do acórdão.



Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso para, no mérito, negar-lhe provimento, mantendo o acórdão recorrido por seus próprios fundamentos.



Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator

