



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

Processo nº 10680.009023/2006-25
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.591 – 1ª Turma
Sessão de 14 de março de 2017
Matéria LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - CONVERSÃO PARA REAIS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SG COMÉRCIO EXTERIOR SA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. SITUAÇÃO FÁTICA E LEGISLAÇÃO DIVERSA. INADMISSIBILIDADE.

Não há que se falar em divergência de interpretação da legislação tributária entre os acórdãos recorrido e paradigma, quando envolvem situações fáticas distintas e as normas que orientam cada um dos julgados não coincidem.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo - Relatora

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

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls 437 e ss., contra o acórdão nº 1803-00.877, de 31/03/2011 (e-fls. 422 e ss.), que, no mérito e por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário.

O recurso foi admitido por meio do Despacho de e-fls. 454 e ss.

Na matéria objeto da presente discussão, o acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONVERSÃO PARA REAIS.

Os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os correspondentes lucros.

A Recorrente aponta divergência jurisprudencial em relação ao acórdão nº 101-95.946, cuja ementa está assim redigida na parte de interesse:

IRPJ - LUCRO NO EXTERIOR - FATO GERADOR - Nos termos do artigo 2º, § 5º da IN SRF nº 38/96, por ocasião do encerramento de atividades da filial no exterior ocorre o fato gerador do IRPJ para a controladora no Brasil, sobre os lucros apurados no exterior.

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

a) que os lucros auferidos no exterior estavam sujeitos à tributação por força do art. 25 da Lei nº 9.249/1995. E que nos termos do § 2º do referido art. 25 se considera ocorrido o fato gerador correspondente (a) no momento de apuração auferidos pelas filiais, sucursais e controladas, ou (b) até a data do balanço de encerramento no caso de extinção da pessoa jurídica no curso do exercício. Quanto à taxa de câmbio, o § 4º do dispositivo determina que, após verificada a ocorrência do fato gerador, a taxa de câmbio a ser aplicada será a do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada. Destaca que há na redação da Lei nº 9.249/1995 nítida diferenciação entre os momentos de ocorrência do fato gerador e da definição da taxa de juros aplicável e que sobreveio a IN SRF nº 38/1996 para regulamentar a norma em questão;

b) que a partir do ano-calendário 1998, até o AC 2001, passou a vigorar a Lei nº 9.532/1997, que manteve a tributação dos lucros de controladas no exterior apenas quando

disponibilizados à controladora no Brasil (art. 1º), em nada alterando o momento de definição da taxa aplicável;

c) que, no entanto, com a edição da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 foi criada, pelo art. 74, parágrafo único, uma nova possibilidade de incidência tributária dos lucros auferidos no exterior até 31/12/2001 e que não foram oferecidos à tributação no momento correto, sendo eles considerados disponibilizados em 31/12/2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização da legislação em vigor. Assim, sabido que o fato gerador ocorre quando da disponibilização dos lucros, então deve incidir a taxa de câmbio pertinente ao momento do fato gerador (art. 143 do CTN). E, tendo o parágrafo único do art. 74 criado ficção legal ao estabelecer um novo momento de ocorrência do fato gerador, deve a regra de tributação definida pelo art. 25 da Lei nº 9.249/1995 ser descartada, sendo considerados disponibilizados os lucros em 31/12/2002, data que também define a taxa de câmbio aplicável;

d) assim, quando o contribuinte não ofereceu à tributação a totalidade dos lucros auferidos no exterior entre 1996 e 2001 alterou-se a norma tributária que lhe seria aplicada. Deixou de incidir o art. 25 da Lei nº 9.249/1995 e tornou-se aplicável o parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, que define o momento do fato gerador e, por via de consequência, define também a taxa de câmbio aplicada (data de disponibilização dos lucros) nos termos do art. 143 do CTN;

e) aduz que, sob outra linha de argumentação, pode-se inferir que o art. 25 da Lei nº 9.249/1995 foi revogado, assim como toda a parte dessa lei que trata da tributação dos lucros auferidos no exterior (arts. 25 a 27) pelo advento da Lei nº 9.532/1997 (art. 1º), que veio regular inteiramente a mesma matéria tratada naquela lei. Cita o art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil;

f) refere que a Lei nº 9.532/1997 inovou ao tratar de forma diferenciada o momento da disponibilização dos lucros no caso de filial ou sucursal e no caso de controlada ou coligada, o que não ocorria na égide da Lei nº 9.249/1995. Além disso, o art. 1º, § 4º da Lei nº 9.532/1997, veio disciplinar o que dispunha o art. 26 da Lei nº 9.249/1995, estabelecendo requisito para a compensação do Imposto de Renda devido no Brasil do Imposto de Renda incidente no exterior sobre lucros, rendimentos ou ganhos de capital. Daí conclui que;

Por esse raciocínio, conclui-se que a Lei nº 9.532/97, por regular inteiramente matéria de que tratava a lei anterior (Lei nº 9.249/95) – tributação dos lucros apurados por filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior - restou por revogá-la, nessa parte, inclusive no que pertine à previsão da taxa de câmbio aplicável na conversão dos lucros apurados no exterior e disponibilizados à investidora no Brasil (art. 25, §4º da Lei nº 9.249/95).

g) assevera que se a então novel Lei nº 9.532/1997 não trouxe dispositivo expresso acerca da taxa de câmbio aplicável é porque assim quis o legislador ordinário, fazendo prevalecer a regra do art. 143 do CTN, não se tratando de omissão mas de intenção implícita de se aplicar a taxa de câmbio do dia da ocorrência do fato gerador, mesmo porque o próprio art. 143 do CTN (norma geral) não exige que o legislador ordinário atue de forma diversa;

h) arremata suas razões como segue:

Feitas essas explanações, segundo entendimento explicitado na IN SRF nº 38/96, e posteriormente consolidado na Lei nº 9.532/97, o fato gerador era a disponibilização à controladora no Brasil, dos lucros apurados por suas coligadas/controladas no exterior. **Da aplicação do art. 143 do CTN, redundava que a conversão deve ser feita na data do fato gerador, que não coincide com a data das demonstrações financeiras da controlada no exterior em que foram apurados os lucros, mas com a data da sua disponibilização à investidora no Brasil.**

Caso assim não se entendesse, permitir-se-ia a utilização de taxa de câmbio vigente antes mesmo da ocorrência do fato gerador (disponibilização), ou seja, ao tempo em que, para efeitos tributários, nem lucro existia para a controladora no Brasil!!

Quando o lucro é disponibilizado, juntamente com ele é disponibilizada a respectiva variação cambial, apurada quando da disponibilização.

Trata-se de conversão em moeda nacional de receita advinda do exterior, que efetivamente acresceu o patrimônio da contribuinte, devendo ser aplicada quando da disponibilização do lucro à controladora sediada no Brasil.

Ao final pede a Fazenda Nacional que o presente recurso seja conhecido e provido, restabelecendo-se o lançamento em sua integralidade.

A Contribuinte apresentou contrarrazões (e-fls. 464 e ss.), aduzindo, em essência, o que segue:

a) em preliminar alega que o recurso fazendário não deve ser conhecido, conforme art. 67, § 10, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), uma vez que a tese ventilada no acórdão paradigma já foi superada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja jurisprudência já sedimentou o entendimento no sentido de que a taxa de câmbio aplicável aos lucros auferidos no exterior deve ser a do dia em que foram apurados. Refere que tal entendimento se encontra, inclusive sumulado (Súmula CARF nº 94);

b) alega também a inadmissibilidade do recurso em razão de desatender aos §§ 4º e 6º do art. 67 do RICARF. Nesse sentido, aduz que não restou demonstrada a divergência na medida em que a situação fática tratada no acórdão paradigma é claramente distinta da tratada nesses autos, asseverando que o paradigma *"tratava de uma disponibilização real de lucros de uma filial no exterior em decorrência do seu encerramento no ano de 1999"*. Acrescenta que *"nessa ocasião, ocorrida em momento prévio a edição da MP n. 2158/01, que alterou a legislação para dispor sobre o momento em que será considerada ocorrida a disponibilização dos lucros, o então Conselho de Contribuintes determinou que 'por ocasião do encerramento de atividades da filial no exterior ocorre o fato gerador do IRPJ para a controladoria no Brasil, sobre os lucros apurados no exterior'"*. Faz quadro cotejando os acórdãos;

c) no mérito, alega que *"todos os dispositivos legais mencionados no auto de infração apenas alteram o momento em que será considerada como ocorrida, para fins legais, a disponibilização dos lucros acumulados até 31/12/2001, não havendo qualquer alteração que implicasse na utilização da taxa de câmbio publicada pelo Banco Central em 31/12/2002"*. A taxa de câmbio aplicável continua sendo a do dia das demonstrações financeiras em que

tenham sido apurados os lucros, conforme art. 25, § 4º, da Lei nº 9.249/1995 (cuja redação é repetida no art. 394, § 7º, do RIR/1999);

d) acrescenta que o art. 6º, § 3º, da IN SRF nº 213/2002, editada posteriormente à MP nº 2.158-35/2001, estanca qualquer dúvida quanto ao alcance e à correta interpretação dos dispositivos antes mencionados;

e) afirma, então, o que segue:

Assim, ao contrário do que quer fazer crer a Fiscalização no auto impugnado e agora a Recorrente, - **o art. 74 da MP 2.158-35/01 não revogou as normas anteriores que disciplinavam a aplicação da taxa de câmbio no encerramento do período de apuração.** Alterou, apenas e tão somente, o momento ("o quando"), aspecto temporal do fato gerador, mas nada dispôs acerca de qual era o lucro que se deveria considerar disponibilizado ("o quanto"), aspecto quantitativo do fato gerador.

f) acrescenta que o art. 143 do CTN não pode ser aplicado por haver *in casu* expressa disposição de lei em contrário, o que contraria a parte inicial do artigo ("*salvo disposição de lei em contrário*"). E que o dispositivo em questão disciplina o lançamento de ofício de obrigações que sejam, originariamente, quantificadas em moeda estrangeira, o que não é, em absoluto, a hipótese dos autos, uma vez que os lucros auferidos no exterior são convertidos para reais no momento de sua apuração, não chegando a haver na escrita fiscal do contribuinte no Brasil lucro em dólares a ser disponibilizado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Embora tempestivo, o recurso não deve ser conhecido em razão da imprestabilidade do acórdão paradigma trazido pela Recorrente, como se verá a seguir.

Preliminar de Imprestabilidade do Paradigma por Albergar Tese Superada

Sustenta a Recorrida em contrarrazões que o recurso fazendário não deve ser conhecido, conforme art. 67, § 10, do Anexo II do RICARF, uma vez que a tese ventilada no acórdão paradigma já foi superada pela CSRF, cuja jurisprudência já sedimentou o entendimento no sentido de que a taxa de câmbio aplicável aos lucros auferidos no exterior deve ser a do dia em que foram apurados, sendo que tal entendimento se encontra, inclusive, sumulado (a Recorrida refere o "Enunciado nº 94").

Sob esse fundamento, sem razão a Recorrida pois, embora o art. 67, § 10, do Anexo II do Regimento Interno do CARF vigente quando da interposição do Recurso Especial ora apreciado (aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009) estabeleça que "*o acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado*", a

matéria trazida no recurso foi sumulada pelo CARF passados mais de dois anos da interposição do recurso.

Com efeito, enquanto o recurso foi interposto em 15/8/2011, a Súmula CARF nº 94 (*"os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros, inclusive a partir da vigência da MP nº 2.158-35, de 2001"*) somente foi consolidada/aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 9/12/2013.

Esclareço, por oportuno, que não é o caso de aplicação do art. 67, §12º do Anexo II do Regimento atual (aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015), porque o acórdão paradigma não está contrariando a súmula CARF nº 94, uma vez que, naquele caso, houve encerramento de atividade da filial estrangeira.

O paradigma não afasta a regra do art. 25, §4º da Lei nº 9.249, de 1995, mas trata de questão específica, melhor esclarecida pelo §5º do art. 2º da IN SRF nº 38/1996.

Rejeito, portanto, a presente preliminar.

Preliminar de Imprestabilidade do Paradigma por Falta de Identidade Fática

Alega também a Recorrida que o recurso fazendário é inadmissível por carência de demonstração da divergência suscitada, uma vez que a situação fática tratada no acórdão paradigma é claramente distinta da tratada no presente processo.

Compulsando-se o acórdão recorrido vê-se ali se discute a diferença apurada pela Fiscalização na adição ao lucro real (AC 2002) pela autuada dos lucros apurados por controlada no exterior nos anos de 1996 a 2002, os quais ainda não haviam sido disponibilizados para ela. A diferença em questão se deve à aplicação, pela Fiscalização, do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, *caput*, e parágrafo único. O dispositivo em questão revogou tacitamente parte do art. 1º da Lei nº 9.532/1997, passando os lucros no exterior a serem considerados disponibilizados, necessariamente, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, e não apenas nas hipóteses do art. 1º da Lei nº 9.532/1997. Estabeleceu também regra específica e transitória, em seu parágrafo único, para os lucros acumulados anteriormente ainda não disponibilizados (até 31/12/2001), os quais passaram a ser considerados disponibilizados em 31/12/2002.

Analisando as disposições normativas em questão, a Turma Julgadora contrariou a posição da Fiscalização, entendendo que *"considerando que a efetiva tributação dos lucros gerados no exterior até 31/12/2001 restou descolada da hipótese de incidência conforme a regra especial, não há porque exigir que aquela se faça com base na taxa da moeda estrangeira em 31/12/2002"*, dando provimento ao recurso do Contribuinte. Confira-se:

Com o advento da Medida Provisória 2.158/35-2001, criou-se regra especial e transitória de disponibilização determinando a tributação dos lucros auferidos por coligada e controlada até 31/12/2001, conforme seu art. 74: (verbis)

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.

Considerando que a efetiva tributação dos lucros gerados no exterior até 31/12/2001 restou descolada da hipótese de incidência conforme a regra especial, não há porque exigir que aquela se faça com base na taxa da moeda estrangeira em 31/12/2002.

Com efeito, conforme reiterada jurisprudência deste colegiado julgador administrativo, parte citada no recurso voluntário da interessada, a correta exegese dos dispositivos relativos à tributação de lucros auferidos no exterior, permite concluir que não obstante ter havido variação quanto ao momento de tributação no Brasil, a forma de conversão para moeda nacional, deve levar em conta a data do balanço em que foram gerados, nos termos do § 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95.

Já no caso do acórdão paradigma, os lucros acumulados no exterior por filial da autuada nos anos-calendário de 1996 e 1997, não foram disponibilizados à época, mas sim no mês de janeiro de 1999, ocasião em que foram encerradas as atividades da filial. A discussão ali cinge-se à data de conversão da moeda estrangeira, tendo o Colegiado julgador ratificado a posição da Fiscalização de que era a data do encerramento das atividades da filial (29/01/1999), e não a da apuração do lucro (31/12/1997). Vale transcrever o trecho a seguir do julgado:

A contribuinte acolheu parte do lançamento, porém, alega que, em relação ao valor remanescente de R\$ 68.980,76, houve equívoco por parte do Fisco na conversão da moeda. Na reconstituição da base de cálculo para apurar o valor recolhido a menor, a fiscalização converteu o câmbio no dia 29/01/99 (de New York), quando, no entender da interessada, deveria ser a data da apuração do lucro, ou seja, 31 de dezembro de 1997.

A norma legal aplicável aos fatos sob exame é o artigo 25 da Lei nº 9.249/95 e o artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 38/96, verbis:

Lei nº 9.249/95:

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:

(...)

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

Instrução Normativa SRF nº 38/96:

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.

(-.)

§ 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 ser 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).

Ainda que a Lei nº 9.249/95 tenha estabelecido a data de 31 de dezembro do próprio ano da apuração dos lucros pela filial no exterior como o momento da tributação — oportunidade em que o lucro seria convertido para a moeda nacional na mesma data — a Instrução Normativa SRF nº 38/1996, em vigor no ano de 1999, considerou que o momento da tributação para o balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário seria no momento em que os lucros tivessem sido disponibilizados.

Como visto acima, o § 5º do artigo 2º da IN SRF nº 38/96, dispunha que o encerramento de atividades da filial no exterior obrigava a matriz a submeter à incidência do IRPJ os lucros auferidos por intermédio da filial, ainda não tributados no Brasil. Sendo assim, o encerramento de atividades da filial no exterior, conseqüentemente, equivale à disponibilização de seu lucro.

No caso, o fato gerador da obrigação foi exatamente a disponibilização dos lucros auferidos pela filial no exterior ocorrida em 29/01/1999, em decorrência do encerramento de suas atividades. Assim, a conversão deve ser feita pelo câmbio desse dia.

Ora, o acórdão paradigma trata de lucros auferidos por filial no exterior considerados disponibilizados em razão do encerramento de atividades da filial por força do § 5º do art. 2º da IN SRF nº 38/1996. Já o recorrido trata de lucros auferidos por controlada no exterior considerados disponibilizados especificamente em razão da regra especial e transitória do parágrafo único do art. 74 Medida Provisória nº 2.158-35/2001, artigo esse que alterou a sistemática de tributação dos lucros auferidos no exterior. Veja-se, inclusive, que no ano-calendário dos fatos autuados no paradigma (1999), a MP nº 2.158-35/2001 sequer havia sido editada.

É dizer, não só as situações fáticas dos acórdãos cotejados são distintas, como a legislação aplicada nos julgados não coincide, não podendo se estabelecer entre os julgados dissídio jurisprudencial a reclamar solução pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Acolho, portanto, a preliminar de inadmissibilidade do recurso por falta de identidade fática entre acórdãos recorrido e paradigma.

Conclusão

Em face do exposto, NÃO CONHEÇO do recurso da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo