



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo n°	10680.012245/2004-63
Recurso n°	145.892 De Ofício e Voluntário
Matéria	IRPJ E OUTRO - EX: DE 2003
Acórdão n°	101-95.874
Sessão de	09 de novembro de 2006
Recorrentes	3ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM BELO HORIZONTE - MG e EDIFICADORA S A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa: ARBITRAMENTO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR SOCIEDADE CONTROLADA – cabe à sociedade controladora domiciliada no Brasil a apresentação de livros e documentos contábeis e fiscais que deram base a apuração dos resultados de pessoa jurídica controlada, no exterior e que tiveram repercussão na sua própria apuração de resultados. A não apresentação de tais livros e documentos poderá ensejar o arbitramento do lucro da controlada, na forma do inciso II do artigo 16 da Lei nº 9.430/1996.

LUCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS EM 1996 E 1997 – LEI 9.249/95 – ALTERAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PELA IN SRF 38/96 – IMPOSSIBILIDADE – Antes do advento da Lei 9.532/97, o regime de tributação dos lucros de filiais, controladas e coligadas no exterior observava o momento em que tais lucros eram auferidos, não havendo na Lei 9.249/95 qualquer elemento que considerasse a efetiva disponibilização como componente temporal da hipótese de incidência. Os lucros auferidos durante os anos-calendário de 1996 e 1997 deveriam ser adicionados em 31 de dezembro de cada ano, na proporção da participação societária, e não pelo montante efetivamente disponibilizado a

GA
A *u*

posteriori. O lançamento de ofício deve, portanto, reportar-se a 31 de dezembro de cada ano como data do fato gerador.

VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS - GLOSA DE DESPESAS – COMPROVAÇÃO - o contribuinte que optar pela escrituração das variações cambiais passivas segundo o regime de caixa, na forma do artigo 30 da MP n.º 1858-10/1999, deverá efetuar a comprovação, por documentos hábeis e idôneos, da origem das operações que lhes deram causa, bem como, de sua liquidação.

LANÇAMENTO REFLEXO - O decidido em relação ao tributo principal aplica-se à exigência reflexa em virtude da relação de causa e efeitos entre eles existentes.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por 3ª TURMA DE JULGAMENTO DA DRJ EM BELO HORIZONTE - MG e EDIFICADORA S/A.

ACORDAM os Membros da PRIMEIRA CÂMARA do PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício, para restabelecer em parte a exigência, tomando-se como base de cálculo do arbitramento dos lucros auferidos no exterior os lucros correspondentes aos anos de 1998 a 2001, vencidos os Conselheiros Caio Marcos Cândido (Relator), Sandra Maria Faroni e Paulo Roberto Cortez que deram provimento integral ao recurso de ofício, e, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior.




MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS
Presidente



MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR
Redator-Designado

FORMALIZADO EM: 30 OUT 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, VALMIR SANDRI e JOÃO CARLOS DE LIMA JÚNIOR.



Relatório

EDIFICADORA S A., pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho em razão de seu acórdão n.º 7.879, de 23 de fevereiro de 2005, que julgou parcialmente procedentes os lançamentos constantes dos autos de Infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 05/10) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 11/15), relativos ao ano-calendário de 2002. Termo de Verificação Fiscal às fls. 17/30.

A 3ª Turma da DRJ em Belo Horizonte - MG recorre de ofício em razão da parcela exonerada do crédito tributário ser superior ao limite de alçada previsto no artigo 2º da Portaria MF n.º 375 de 07 de dezembro de 2001.

Os autos de infração apontam as seguintes causas para as exigências constituídas:

1. FALTA DE ADIÇÃO DE LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – Na determinação do lucro real não foi adicionado o valor de lucros auferidos no exterior por filiais, sucursais, controlados ou coligadas, relativos aos anos-calendário de 1996 a 2002.
2. CÔMPUTO DE EXCLUSÃO INDEVIDA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL – Efetuada a glosa, por falta de comprovação, de valor excluído na apuração do lucro real a título de despesa com variações cambiais passivas.

Na primeira infração a apuração do lucro da pessoa jurídica domiciliada no exterior (Mendes Junior International Company - MJIC) foi efetuada por arbitramento com base na receita bruta conhecida, tendo em vista que a atuada, sua controladora no país, não apresentou a documentação comercial e fiscal da controlada necessária para que a autoridade fiscal apurasse a veracidade das informações contidas nas demonstrações financeiras da MJIC, e que tiveram repercussão na sua própria apuração de resultados. O arbitramento se deu com base no artigo 16, II da Lei nº 9.430/1996, combinado com o artigo 530, III e 532 do RIR/1999.

A fiscalização tentou averiguar a correção dos valores que a atuada havia informado como resultantes de sua participação na sociedade MJICO e correspondia a 99,9% do capital social daquela. Com o propósito mencionado, a fiscalização intimou por diversas vezes a atuada a apresentar a documentação comprobatória dos custos e despesas constantes nas demonstrações financeiras elaboradas pela sociedade controlada. Por ter a atuada se recusado a atender às requisições, a fiscalização arbitrou os lucros da sociedade controlada e os considerou receita tributável da atuada, na proporção da participação desta no capital daquela.

Tendo tomado ciência das atuações fiscais em 08 de outubro de 2004, em 08 de novembro de 2004, a atuada apresentou impugnação (fls. 228/260) argumentando, conforme resumo produzido pela autoridade julgadora de primeiro grau:

Quanto ao direito

ful *W*

Os atuantes, para efeito de determinar o lucro presumidamente distribuído à controladora, estipularam o percentual de 0,999066 sobre o lucro arbitrado da controlada nos exercícios de 1996 a 2002, considerando como tal o percentual de 38,4% de sua receita bruta. Esta, por sua vez, foi obtida mediante informações idênticas às que lhe foram fornecidas pela controladora quanto às despesas realizadas. Estranhamente considerou-se que mereciam fê os valores relativos à receita, mas não os relativos às despesas, sem nenhuma justificativa lógica ou jurídica para a discriminação, pois receitas e despesas legalmente admissíveis são definidas pelos países onde estão sediadas as empresas controladas, e não pelo Brasil, onde está sediada a controladora.

Não se admite que, além de presumir a aquisição de disponibilidade econômica, ainda que não ocorrida materialmente, possa ser igualmente presumido o lucro constante do balanço. Não pode o fisco inventar a ocorrência de lucro inexistente no balanço, considerar que foi disponibilizado e que, enfim, sonogado, justificando-se até a imposição de multa.

A atuada apresentou à SRF os documentos da MJICO que, segundo os artigos 25, 26 e 27 da Lei n.º 9.249, de 1995, deve ter em seus arquivos. Não se justificam o arbitramento e a imposição da penalidade, porque merecem fê os documentos apresentados.

(...)

Em respeito ao princípio da anterioridade estabelecido pelo artigo 150, inciso III, b, da Constituição Federal, são tributáveis apenas os lucros auferidos no exterior a partir da vigência da Lei Complementar n.º 104, de 10.01.2001, isto é, a partir de 01.01.2002. Não se pretende discutir nesta impugnação a constitucionalidade do artigo 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, nem a do artigo 43 do CTN, acrescido pela LC n.º 104, de 2001, porque é suficiente no caso o reconhecimento da impossibilidade de aplicar retroativamente as normas em questão.

(...)

Não se diga que antes mesmo da LC n.º 104, de 2001, já era possível a tributação da renda auferida no exterior. Isso equivaleria ao absurdo de concluir que os acréscimos dos §§ 1º e 2º ao artigo 43 do CTN foram inúteis, pois o fato gerador previsto no caput do artigo não seria suficiente para tanto.

De acordo com as suas demonstrações financeiras, já entregues à fiscalização, a MJICO não obteve receita bruta no ano-calendário de 2002, sendo igual a zero o lucro arbitrado pela fiscalização para o período. Como também foi apurado prejuízo contábil, não há falar em CSLL e IRPJ para o período em causa.

A hipótese de a receita ou rendimento proveniente do exterior ser considerada renda tributável antes que se incorpore efetivamente ao patrimônio do contribuinte constitui ficção jurídica de duvidosa constitucionalidade que se encontra em discussão no Supremo Tribunal Federal (STF). Apesar de não se pretender o reconhecimento da inconstitucionalidade, a matéria deve ser referida.

A autuada não está protelando, por meio do poder que exerce sobre sua controlada, a distribuição dos lucros auferidos, pois esses lucros simplesmente não existem, conforme informado à SRF mediante a entrega dos balanços da MJICO. Constituiria absurda e dupla ficção considerá-los disponíveis, pois não existem e sua distribuição seria forçada. Assim, não se aplica ao caso o artigo 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001.

Apoiando-se em abstrusa interpretação do artigo 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, as autuantes arbitraram o lucro desde 1996, como se não existissem normas sobre decadência do direito de constituir crédito tributário e rever as declarações dos contribuintes. Aquela MP não revogou as normas do CTN sobre a constituição de créditos, pois não poderia fazê-lo devido à hierarquia das leis.

A fiscalização não poderia ter arbitrado o lucro, pois já se achava extinto o direito de constituir o crédito tributário. Esse direito não nasceu em 31.12.2002, pois a regra do artigo 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, diz respeito somente a lucros constantes dos balanços e não tem o condão de modificar regras de contagem de prazo decadencial, privativas de lei complementar. Assim, devem ser considerados extintos os créditos referentes aos anos-calendário de 1995, 1996, 1997 e 1998.

Quanto à CSLL, os lucros auferidos no exterior somente devem ser adicionados à sua base de cálculo a partir de outubro de 1999 (Ato Declaratório n.º 75, de 17.08.1999). Caso, porém, não sejam acolhidos os argumentos até aqui expostos, pede-se que o crédito tributário seja reduzido a R\$ 3.820.038,65, conforme demonstrado na impugnação.

Quanto ao mérito (da segunda infração)

O AI está inquinado de erros materiais e de direito. A autoridade tem o poder-dever de corrigir de ofício o lançamento, em face da determinação legal contida nos artigos 134, inciso III, e 149, inciso V, do CTN. (...)

O artigo 30 da MP n.º 2.158-25, de 2001, determina o cômputo das variações cambiais pelo regime de caixa, podendo o contribuinte optar pelo regime de competência. Quando os direitos e obrigações forem realizados, conforme consta na IN SRF n.º 345, de 2003, as despesas financeiras serão computadas na base de cálculo da CSLL e do IRPJ por meio de exclusão, e as receitas por meio de adição.

A autuada optou pelo regime de caixa, a partir do ano-calendário de 2000, o que pode ser comprovado pelas DIPJ entregues desde então. Portanto, a opção pode ser comprovada pela própria SRF.

Apesar das explicações e documentos anexados à resposta aos termos de intimação n.º 8 e 9, a fiscalização entendeu indevida a exclusão das variações cambiais. Ao que parece, a fiscalização reputou que a autuada não comprovou a existência de contrato escrito da conta corrente mantida com a MJICO, nem dos documentos que apóiam a escrituração respectiva. A fiscalização afirmou ainda que a autuada se esquivara de prestar informações sobre sua controlada. A autuada, porém, enviou à fiscalização os livros diários de 1999 a 2002, cópia dos razão contábeis e outros documentos; somente não apresentou a

62

4

H

documentação da MJICO, uma vez que se encontrava na sede dessa empresa, assim como ocorre com outras empresas, até mesmo as estatais.

Quanto à exigência de contrato escrito da conta corrente, a autuada respondeu que não existia, uma vez que de acordo com a doutrina (refere-se a obra de Fran Martins) tal contrato se classifica como bilateral, oneroso, comutativo e consensual. Esse contrato não conta com disciplina específica na legislação brasileira, embora não haja divergência quanto a ser desnecessária juridicamente a forma escrita, pois vigora o princípio da liberdade de contratar. Não sendo exigido em lei, não foi elaborado pelas partes, e a fiscalização não pode exigilo, sob pena de ferir o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal.

Sendo contrato consensual, pode ser provado por todos os meios permitidos no artigo 122 do Código Comercial, entre os quais os livros dos comerciantes. O artigo 432 do mesmo Código diz ainda que as verbas creditadas ao devedor e lançadas nos livros comerciais devem presumir o pagamento.

A conta corrente é um instrumento largamente utilizado pelos contribuintes justamente para alocar as despesas à parte a que realmente competem, como determina a legislação comercial e a fiscal, principalmente a última.

Pode ser ainda verificada a existência da conta corrente na correspondência observada na contabilidade da MJICO, particularmente nas demonstrações financeiras entregues à fiscalização, conforme os saldos da conta "affiliated and associated companies".

A conta corrente foi formada por registros apoiados em avisos de lançamentos entre as partes, que substancialmente se referem a variação cambial. Quando se lastrearam em outros documentos, estes foram anexados.

Conforme sintetizado em tabela constante da impugnação, 99,75% da movimentação ocorrida entre 1999 e 2001 refere-se à variação cambial, cujos lançamentos só podem ser comprovados por meio de planilhas que apóiam os valores contabilizados e que podem ser conferidos graças a mera operação matemática. Na impugnação discriminam-se ainda, mês a mês, as variações cambiais escrituradas na conta corrente e que foram adicionadas às bases de cálculo da CSLL e do IRPJ.

Ocorreram pequenas divergências, no montante de R\$ 10,00, em relação aos valores adotados para fins fiscais e os escriturados, sobretudo em virtude de processamento de balancetes. Todavia não houve prejuízo para o fisco, conforme demonstrado em tabela constante da impugnação.

Na AGE já mencionada (anexo 1), a MJICO decidiu reduzir o capital, além de distribuir dividendos, os quais foram quitados com o saldo da conta corrente que lhe era favorável. Uma liquidação de semelhante natureza só se pode provar com um único documento: a AGE da

del

W

MJICO (cuja ata foi devidamente registrada sob as leis das Ilhas Cayman - anexo 1), com os lançamentos contábeis respectivos.

A compensação de débitos e créditos é também um instituto previsto na legislação, em particular pelo artigo 439 do Código Comercial e pelo artigo 1.009 do Código Civil de 1916.

Compõem o anexo 2, juntado à impugnação, os seguintes documentos: a) fichas do lucro real e da base da CSLL, parte das DIPJ dos anos-calendários de 2000, 2001 e 2002; b) páginas do livro razão em que se acha escriturada a conta corrente de 1999 a 2002; c) planilhas de cálculo das variações cambiais contabilizadas.

Também gerou variações cambiais a dívida da atuada para com a Morrison Knudsen do Brasil Ltda. A obrigação foi liquidada em 17.10.2000, mediante a dação por escritura pública de direitos creditórios, em caráter irrevogável e irretroatável. Os direitos creditórios pertenciam à Mendes Júnior Engenharia S.A. e foram cedidos à atuada no mesmo ato.

Essas variações cambiais geraram um direito líquido de exclusão, no ano-calendário de 2000, no montante de R\$ 872.203,61. Entretanto, em relação à liquidação da obrigação, nada foi excluído nos anos-calendários de 2000 e 2001, como provam as fichas de apuração da CSLL e do IRPJ das DIPJ respectivas (anexo 3). Não obstante, por erro ao elaborar a DIPJ, a atuada não levou em conta tal exclusão, mas fez os seguintes ajustes na parte B do LALUR em 2002:

<i>Variação cambial ativa realizada e adicionada referente MKE ano-base 2000</i>	<i>1.265.187,52</i>
<i>Variação cambial passiva realizada e excluída referente MKE ano-base 2000</i>	<i>(1.421.639,53)</i>
<i>Soma</i>	<i>156.152,01</i>

Ao computar as variações em questão na determinação da base de cálculo da CSLL e do IRPJ, a atuada lançou somente o valor que também indevidamente fora considerado como passível de adição, a saber, R\$ 1.265.487,52. Desta forma, demonstra-se a legitimidade da exclusão de R\$ 508.162.679,99, feita em 31.12.2002. Com esse procedimento, a atuada prejudicou a si mesma, pois poderia ter excluído não R\$ 508.162.679,99, mas sim R\$ 510.300.371,12. Os documentos comprobatórios dessa alegação compõem o anexo 3.

Os fatos expostos conduzem à conclusão de que todo o procedimento foi feito de acordo com a lei e que tudo ficou comprovado com a documentação anexa. Pergunta-se o que mais se pode exigir da atuada e o que mais resta a provar.

Questiona-se ainda: a) as adições e exclusões referentes aos anos-calendários de 2000, 2001 e 2002, discriminadas nos parágrafos

JH

GL W

precedentes, nada provam? b) se mantida a glosa da exclusão, o prejuízo fiscal seria nos montantes adicionados em cada um dos períodos de apuração em causa, à revelia do declarado pela autuada?

O artigo 30 da MP n.º 2.158-35, norma de direito público e portanto cogente, determina a escrituração das variações segundo o regime de caixa. Tendo a autuada adotado essa opção, pergunta-se se as autuantes poderiam desconsiderá-la.

Na busca da verdade material, a administração deve-se pautar pela imparcialidade que pressupõe o afastamento de todos os interesses estranhos ao interesse público, bem como pelos diversos interesses juridicamente presentes no caso sob exame. Em abono do argumento cita-se passagem atribuída a Marcos Vinicius Neder.

Comprovada a legalidade da exclusão não deve o crédito tributário subsistir.

A própria fiscalização reconhece que só são computáveis na base de cálculo da CSLL os lucros auferidos no exterior (quando existentes) a partir de 1º de outubro de 1999, conforme a MP n.º 1.858-6, de 19.06.1999, e o Ato Declaratório n.º 75, de 17.08.1999. Todavia, as autuantes não consideraram tal norma em seus cálculos. Logo, caso não sejam acolhidas as preliminares de mérito, deve ser retificado o valor dos lucros do exterior arbitrados na base da CSLL. A não retificação significa o descumprimento do princípio da legalidade e dos próprios atos da SRF, aos quais a autoridade está jungida, nos termos da Lei n.º 8.112, de 1990, e do artigo 37 da Constituição Federal.

Compõe o anexo 4 a demonstração da segregação do resultado da MJICO relativo ao período de 01.01.1999 a 30.09.1999. Sendo impossível a tributação de lucros auferidos no exterior, ainda que arbitrados, o montante que seria arbitrado na base de cálculo da CSLL seria de R\$ 6.678.502,44, e não R\$ 16.175.890,01, conforme demonstrado na impugnação.

As autuantes esqueceram-se de compensar os saldos acumulados até o ano-calendário de 2002 de prejuízos fiscais e de base negativa de CSLL, cujos montantes são indicados na impugnação. A obrigatoriedade da compensação constitui entendimento pacífico tanto entre as delegacias de julgamento como no Conselho de Contribuintes. Para ilustrar a afirmação cita-se ementa de acórdão atribuído à DRJ/Fortaleza.

Na hipótese de vir a ser mantida a glosa da exclusão das variações cambiais, é requerido que sejam acolhidas as alegações dos tópicos IV.3, IV.4 e IV.5. Assim, o crédito tributário referente à CSLL e ao IRPJ seria reduzido aos montantes demonstrados na impugnação.

Quanto à perícia

Não sendo suficientes as provas documentais juntadas aos autos, é requerido nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto n.º 70.235, de 1972, que seja elaborada perícia ou diligência a fim de comprovar as alegações formuladas, especialmente: a) a existência de conta corrente entre a autuada e a MJICO; b) a contabilização das variações

fd *W*

cambiais, sua adição para fins fiscais nos anos de 2000, 2001 e 2002, e a propriedade do valor excluído; c) comprovação da adequação dos valores contabilizados a título de variação cambial e sua correspondência aos montantes adicionados e excluídos nas DIPJ dos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002; d) comprovação da liquidação das obrigações que deram origem às variações cambiais.

A impugnante aponta como seu perito a empresa Target Consultoria Empresarial S/C Ltda, qualificada pelo seu endereço, inscrição no CNPJ/MF e no CRC/MG.

A autoridade julgadora de primeira instância proferiu decisão por meio do acórdão n.º 7.879/2005 julgando parcialmente procedentes os lançamentos, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

Ementa: ARBITRAMENTO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR SOCIEDADE CONTROLADA – Somente se pode arbitrar lucro auferido no exterior por meio de sociedade controlada quando esta não dispõe de sistema contábil que permita a apuração de seus resultados.

VARIAÇÕES CAMBIAIS PASSIVAS – CONDIÇÃO PARA DEDUÇÃO OU EXCLUSÃO – A partir da vigência do artigo 30 da Medida Provisória n.º 1.858-10, de 1999, o contribuinte que optar pela escrituração das variações cambiais passivas segundo o regime de caixa somente poderá efetuar a sua dedução ou exclusão se comprovar com documentação hábil a origem e a respectiva liquidação das operações a que se referirem.

LANÇAMENTO DECORRENTE – CSLL – O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se ao lançamento que com ele compartilha o mesmo fundamento factual quando não há razão de ordem jurídica para lhe conferir julgamento diverso.

Lançamento Procedente em Parte

O referido acórdão, em síntese, traz os seguintes argumentos e constatações:

Quanto ao item 1 do lançamento: arbitramento de lucros auferidos no exterior.

1. após apresentar os dispositivos legais nos quais se embasou o arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no exterior, afirma que a Secretaria da Receita Federal: deu-lhes interpretação e alcance diversos, por meio das Instruções Normativas SRF n.º 38/1996 e 213/2002, demonstrando, inicialmente, a sua aplicação temporal ao caso concreto.
2. Conclui, a partir do texto das citadas Instruções Normativas que “o arbitramento do lucro auferido no exterior só terá lugar se as filiais, sucursais ou controladas no exterior não dispuserem de sistema contábil que permita a apuração de seus resultados. Não constitui motivo legítimo para o arbitramento a falta de apresentação dos documentos que tenham servido de suporte para a escrituração das filiais, sucursais e coligadas.

CP
4

Tampouco se exige que o lucro no exterior seja apurado de acordo com a legislação brasileira. Esta somente se aplica caso, no país de origem do lucro não haja normas expressas que regulem a elaboração das demonstrações financeiras. Em nenhum momento as autuantes demonstraram, e nem sequer alegaram, que a MJICO não dispunha de sistema contábil que permitisse a apuração dos resultados; o mesmo se verifica no respeitante a normas expressas a respeito da matéria no país de sua sede”.

3. que, no tocante à documentação, a regulamentação referida obriga a pessoa jurídica domiciliada no Brasil manter arquivada, apenas, cópia das demonstrações financeiras da entidade situada no exterior, mas nada exige em relação aos documentos em que essas demonstrações se teriam baseado. Igual disposição se encontra na Lei nº 9.249, artigo 25, § 2º, inciso IV.
4. Conclui que, não existindo fundamento legal para o arbitramento efetuado, são improcedentes as exigências fiscais dele decorrentes, recorrendo de ofício quanto a este ponto.

Quanto ao item 2 do lançamento: glosa de variações cambiais passivas.

1. que com base no artigo 923 do RIR/1999 “a escrituração compõe-se dos fatos registrados nos livros comerciais e fiscais e dos documentos hábeis e é a combinação de ambos que constitui prova. O registro contábil sem documento algum emitido por terceiro que o lastreie não é meio de prova”.
2. que é facultado ao contribuinte deduzir como despesa de variação cambial o valor das perdas resultantes da variação da cotação da moeda estrangeira em que se achem suas obrigações e créditos, sendo que tal dedução está subordinada à apresentação dos documentos comprobatórios da origem de cada assentamento de crédito ou de obrigação a que se vincula a variação cambial cuja dedução se pretende.
3. Na hipótese de o contribuinte optar por contabilizar as variações segundo o regime de caixa, resta ainda a incumbência de comprovar a liquidação da operação correspondente.
4. No caso concreto, a atuada assumiu o dever de comprovar também a liquidação, já que a impugnante afirma que efetivamente se optou pelo regime de caixa e para o comprovar juntou a folhas 13 a 18 do Anexo 1 cópia das páginas da declaração de rendimentos relativa aos anos-calendário de 2000, 2001 e 2002 em que essa opção é assinalada.
5. Por terem as autuantes requerido à atuada que apresentasse o instrumento do contrato de constituição da conta corrente, a impugnante aferra-se à tese de que não há necessidade de apresentar provas da existência do contrato da conta corrente. Argumenta ela que no direito brasileiro o contrato de conta corrente é consensual, o que dispensaria a forma escrita. Todavia, ainda que admitissemos como correta semelhante tese, a atuada não estaria dispensada de provar cada assentamento feito na conta corrente, pois cada um deles representa um fato, e os registros de fatos na escrituração.
6. A impugnante não traz aos autos qualquer prova documental das operações que deram origem aos saldos da conta corrente em causa, saldos estes que por sua vez originariam a variação cambial passiva cuja dedução se pretende. Saliente-se que as autuantes

Sal

W

- intimaram-na expressamente a apresentar os comprovantes dos fatos contábeis escriturados na conta corrente em questão, quer se referissem à origem das obrigações ou direitos, quer a sua liquidação; atestam-no os termos de intimação a folhas 192, e 206 a 208.
7. que a impugnante também argumenta que é suficiente para conferir legitimidade à dedução da variação monetária a apresentação da ata da assembléia geral extraordinária realizada pelos acionistas da MJICO e na qual se decidiu reduzir o seu capital e liquidar o respectivo valor mediante compensação com o saldo credor que a sociedade possuía na conta corrente mantida com a autuada.
 8. Em relação a esse documento, vazado originalmente em língua estrangeira e juntado aos autos com uma tradução oficial (folhas 3 a 10 do Anexo 01), convém ressaltar que sua validade e os efeitos jurídicos dele decorrentes não estão comprovados, visto que o próprio tradutor juramentado acrescentou nota ao texto na qual afirma que a execução da tradução não implicou julgamento sobre a forma, autenticidade ou conteúdo do documento. Contudo, ainda que aceitemos como inteiramente válida a ata e como plenos os seus efeitos, por si só ela não é bastante para legitimar a dedução ou exclusão das variações monetárias passivas. Quando muito, ela serve de prova de que houve a liquidação do saldo devedor da conta corrente, no qual se inclui a variação monetária passiva em questão, mas nada prova em relação à formação do saldo e de seus componentes. Como vimos, uma vez que a autuada optou por escriturar as variações cambiais pelo regime de caixa, é necessário comprovar a liquidação da obrigação ou do direito a que se vincula a variação, mas a demonstração pura e simples da liquidação não torna dispensável a comprovação da origem da própria obrigação ou direito, sobretudo no presente caso, em que se trata de mero saldo escritural. É absolutamente necessário que se exibam os documentos relativos a cada um dos assentamentos na conta corrente cujo conjunto viria a gerar o saldo devedor contra a autuada.
 9. que a planilha do cálculo da variação monetária (folhas 45 a 49), tampouco constitui a prova que o caso requer. Trata-se de papel gerado internamente, sem contar que nada esclarece a respeito das operações individuais que levariam à formação do saldo. Apenas demonstra o valor apurado pela autuada, mas não comprova a sua origem nem a efetiva ocorrência das operações a que se referem.
 10. Na tentativa de explicar o procedimento da autuada, a impugnante reporta-se a fato que até então não havia sido mencionado nos autos. Trata-se de variações cambiais oriundas de dívida para com a firma Morrison Knudsen do Brasil Ltda. É no mínimo incerta a relevância do assunto para o deslinde da questão, não só porque constitui novidade somente agora introduzida, mas como também porque, segundo os números apresentados pela própria impugnante, o montante das variações cambiais vinculadas à conta corrente com a MJICO por si só superam o valor da glosa fiscal. Seriam R\$ 509.428.167,51, contra R\$ 508.162.679,99.
 11. O argumento, porém, não se sustenta, visto que, consoante explanado nos parágrafos precedentes, a exclusão das variações monetárias vinculadas à conta corrente com a MJICO é inaceitável, por não terem sido comprovadas as operações respectivas. Se a glosa efetuada é menor do que o total das variações monetárias cuja legitimidade não se comprova, sustentar que quantia superior poderia ter sido excluída constitui argumento de valor meramente retórico.

[Handwritten signatures]

12. Além disso, a impugnante tampouco se desincumbiu do dever de provar a legitimidade desta segunda exclusão.
13. Logo, conclui-se mais uma vez que a glosa em causa é procedentes, bem como as exigências fiscais que lhe correspondem.

Indefere o pedido de perícia afirmando que a matéria que restou mantida dependia de apresentação de prova e que para tanto não se faz necessária a realização de perícia. “A apresentação de documentos hábeis é providência das mais simples, e para o seu cumprimento é inteiramente dispensável a participação de perito. Não se admite que a perícia seja usada para substituir ou suprir o ônus probante de qualquer das partes”.

Que as arguições de erros no cálculo dos tributos devidos e pedidos de compensação, “acham-se prejudicadas em virtude de se julgar improcedente o arbitramento dos lucros auferidos no exterior, matéria correspondente ao item 1 do auto de infração. Ocorre que, sendo a cifra respectiva subtraída, a diferença tributável reduz-se a R\$ 508.162.679,99. E como esse montante é inteiramente absorvido pelo resultado negativo do próprio período de apuração, anteriormente já declarado pela autuada, na importância de R\$ 508.706.184,53, nada lhe pode ser exigido, seja a título de IRPJ, seja de CSLL. Não obstante, o prejuízo e a base de cálculo compensável do período diminui-se para R\$ 543.504,54”.

Conclui por exonerar o sujeito passivo do IRPJ e da CSLL exigidos e por reduzir o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário de 2002 para R\$ 543.504,00.

Em função da manutenção parcial do lançamento recorre voluntariamente o contribuinte e, em função do crédito tributário exonerado ser superior ao limite de alçada das DRJ (artigo 2º da Portaria MF nº 375 de 07 de dezembro de 2001), recorre de ofício a autoridade julgadora de primeira instância.

Cientificado do acórdão em 14 de abril de 2005, irresignado pela manutenção parcial do lançamento naquela decisão administrativa de primeira instância apresentou, em 11 de maio de 2005, o recurso voluntário de fls. 303/317, em que reitera os argumentos de sua impugnação quanto ao item em que foi mantida a exigência.

Às fls. 318 encontra-se despacho da autoridade preparadora dando seguimento ao recurso voluntário a este Conselho, afirmando não haver a necessidade de apresentação de garantia de instância devido à inexistência de crédito tributário.

É o Relatório. Passo a seguir ao voto.

Handwritten signatures:
Ged
W

Handwritten mark:
P

Voto Vencido

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Relator

Tramitam nos presentes autos: recurso voluntário, em razão de ter sido mantido o lançamento em relação ao segundo item da autuação (glosa de despesa com variações cambiais passivas), e recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância, em razão de ter sido exonerado o crédito tributário correspondente ao primeiro item da autuação (falta de adição ao lucro real de lucro auferido no exterior).

DO RECURSO VOLUNTÁRIO:

A infração objeto do recurso voluntário dá conta de que a recorrente teria excluído indevidamente na apuração do lucro real valores a título de despesas não comprovadas com variações cambiais passivas.

O lançamento teve por supedâneo a falta de comprovação dos valores de pagamentos e recebimentos na operação de conta corrente existente entre a recorrente e sua controlada no exterior a Mendes Junior International Company, dos quais resultaram as despesas com variações cambiais passivas glosadas pela fiscalização.

A despeito da discussão travada nos presentes autos, a glosa se deu pela falta de comprovação das operações de pagamentos e recebimentos lançadas numa conta-corrente, que segundo a recorrente, era mantida entre controlada e controladora.

Ao contrário do afirmado pela recorrente, a desconsideração das despesas lançadas na sua contabilidade não se deu por ter o Fisco entendido que tal contrato deveria ter sido formalizado por instrumento escrito. Tal glosa se deu pelo fato de não terem sido apresentados os documentos que comprovariam os pagamentos e recebimentos de uma para outra pessoa jurídica, dos valores decorrentes daquele contrato.

Segundo a recorrente as variações cambiais glosadas tiveram origem em tal conta corrente, ora, se não provada a veracidade do lançamento original, não resta provada a existência das variações cambiais dele decorrentes.

A recorrente tenta produzir a prova questionada juntando cópia de registros contábeis em seus livros comerciais e fiscais, ocorre que o artigo 923 do RIR/1999 dispõe que a escrituração faz prova, a favor do contribuinte, dos fatos nela registrados, quando comprovados por documentos hábeis para tanto. Estes documentos que comprovariam as operações que teriam dado origem às variações cambiais passivas, é que não foram apresentados à fiscalização, o que motivou a glosa procedida.

O artigo 9º da Lei nº 9.718/1996 estabelece:

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da



contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

O artigo 30 da Medida Provisória n.º 1.858-10/1999 (atualmente a MP n.º 2.158-35/2001) dispõe que tais variações monetárias, em função da variação da taxa de câmbio, serão consideradas para efeito de determinação das bases de cálculo citadas no dispositivo anterior, “quando da liquidação da correspondente operação”.

Não houve comprovação por parte da recorrente das operações que teriam dado causa às variações cambiais passivas, nem que aquelas teriam sido liquidadas, condição *sine qua nom* para que aquelas despesas pudessem ser deduzidas na apuração daqueles tributos.

Pelo que entendo devam ser glosadas as despesas decorrentes das variações cambiais passivas, confirmando a decisão vergastada ratificando suas razões de decidir quanto a este item da autuação.

O decidido em relação ao tributo principal aplica-se à exigência reflexa em virtude da relação de causa e efeitos entre eles existentes.

DO RECURSO DE OFÍCIO:

A autoridade julgadora de primeira instância recorreu de ofício de seu julgamento, tendo em vista ter sido exonerado crédito tributário em valor superior ao seu limite de alçada, relativamente à falta de adição ao lucro real de valor de lucro auferido no exterior por filiais, sucursais, controlados ou coligadas, relativos aos anos-calendário de 1996 a 2002.

Conforme visto a autoridade fiscal intimou e re-intimou o sujeito passivo a “esclarecer as operações que deram origem às despesas e receitas financeiras no período de 1996 a 2002 na controlada Mendes Junior International Company - MJIC, conforme demonstrativos de resultado apresentados a esta fiscalização em 02/10/2003”, bem como os documentos comprobatórios daquelas operações.

A recorrente não apresentou os esclarecimentos e documentos solicitados informando em suma que não detinha os documentos comprobatórios daquelas operações, documentos estes que se encontrariam nos arquivos daquela empresa.

Tendo em vista que a autuada, controladora da MJIC no país, não apresentou a documentação comercial e fiscal da controlada necessária para que a autoridade fiscal apurasse a veracidade das informações contidas nas demonstrações financeiras da MJIC, e que tiveram repercussão na sua própria apuração de resultados, a autoridade tributária procedeu ao arbitramento dos lucros daquela com base na receita bruta conhecida. O arbitramento se deu com base no artigo 16, II da Lei ° 9.430/1996, combinado com os artigos 530, III e 532 do RIR/1999.

A fiscalização tentou averiguar a correção dos valores que a autuada havia informado como resultantes de sua participação na sociedade MJICO e que correspondia a 99,9% do capital social daquela. Com o propósito mencionado, a fiscalização intimou por diversas vezes a autuada a apresentar a documentação comprobatória das receitas e despesas financeiras da controlada no exterior, e que foram reproduzidas em sua escrituração. Por ter a

autuada se recusado a atender às requisições, a fiscalização arbitrou os lucros da sociedade controlada e os considerou receita tributável da autuada, na proporção da participação desta no capital daquela.

A autoridade julgadora de primeira instância após proceder à análise da legislação de regência da matéria, em especial as Instruções Normativas SRF nº 38/1996 e 213/2002, concluiu que:

o arbitramento do lucro auferido no exterior só terá lugar se as filiais, sucursais ou controladas no exterior não dispuserem de sistema contábil que permita a apuração de seus resultados. Não constitui motivo legítimo para o arbitramento a falta de apresentação dos documentos que tenham servido de suporte para a escrituração das filiais, sucursais e coligadas. Tampouco se exige que o lucro no exterior seja apurado de acordo com a legislação brasileira. Esta somente se aplica caso, no país de origem do lucro não haja normas expressas que regulem a elaboração das demonstrações financeiras. Em nenhum momento as autuantes demonstraram, e nem sequer alegaram, que a MJICO não dispunha de sistema contábil que permitisse a apuração dos resultados; o mesmo se verifica no respeitante a normas expressas a respeito da matéria no país de sua sede.

Peço vênia para discordar da conclusão a que chegou a 3ª Turma de Julgamento da DRJ em Belo Horizonte. Há no ordenamento jurídico pátrio a previsão legal para o arbitramento do lucro de coligada no exterior, não só quando estas não dispuserem de sistema contábil que permita a apuração de seus resultados, mas também quando estas não disponibilizarem ao Fisco condições de averiguação da correção da apuração daqueles resultados. Senão vejamos:

O artigo 16, II da Lei nº 9.430 estabelece a possibilidade de arbitramento dos lucros auferidos no exterior por filiais, sucursais e controladas, sempre que não for possível a determinação de seus resultados com a observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, *verbis*.

Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

(...)

II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

O artigo 530, III do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/1999, prevê que o lucro será arbitrado quando o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos de sua escrituração comercial e fiscal.

Art. 530. O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

(...)

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527; Restou claro que a situação fática descrita nos autos em tudo se subsume aos dispositivos legais supra referidos.

Sendo a controladora no Brasil, detentora de 99,9066% do capital da controlada no exterior, e deixando de apresentar, sob intimação fiscal, os documentos que embasaram a apuração de resultados de sua controlada, não restou à autoridade tributária condição de verificar a correta apuração daqueles, pelo que procedeu ao arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida, na forma do artigo 532 do citado regulamento.

Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei nº 9.249, de 1995, art. 16, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

Não cabe razão à autoridade julgadora de primeira instância ao decidir pela ausência de fundamentação legal para o arbitramento. Limitar a aplicação da norma à situação de inexistência de sistema contábil de apuração dos seus resultados, não é o escopo da norma citada. O arbitramento também deverá se dar sempre que a contribuinte deixar de apresentar os livros e documentos fiscais que teriam dado base a sua escrituração.

Em resposta às intimações a interessada alegou que os documentos eram arquivados pela controlada no exterior, não tendo como apresentá-los. Ocorre que a interessada é detentora da quase integralidade do capital social da MJIC no exterior não podendo eximir-se da obrigação de apresentar os documentos objeto das intimações.

Observe-se que na sessão de outubro de 2006 esta E. Câmara em julgamento do recurso nº 147.941, em matéria análoga à deste recurso, negou provimento ao recurso de ofício nos mesmos termos do presente, não havendo qualquer incoerência com o presente voto. Naqueles autos a razão de decidir apresentada pelo relator e acatada pela Câmara foi a de que a intimação formulada pela autoridade fiscal teria sido genérica não especificando quais os documentos a serem apresentados. Naquele caso a autoridade fiscal arbitrou o lucro da controlada no exterior sem ter procedido à análise dos documentos apresentados e sem intimar a controladora a apresentar quaisquer outros documentos específicos.

No presente caso tal não ocorreu. As intimações foram específicas para a apresentação de informações e documentos acerca das despesas e receitas financeiras. Da negativa apresentada resultou o arbitramento dos lucros da controlada no exterior.

Durante o julgamento, no transcorrer do debate, foi argüida a ocorrência da decadência do direito da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário em relação aos lucros auferidos no ano-calendário de 1996 e 1997, em face de terem sido auferidos sob a égide do artigo 25 da Lei nº 9.249/1995, que estabelecia que os lucros auferidos no exterior deveriam ser computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Ed

Tal matéria já foi debatida nesta Câmara quando do julgamento do recurso n.º 144.538 que deu origem ao acórdão n.º 101-95.476, da sessão de 26 de abril de 2006. Naquela oportunidade acompanhei o voto condutor da Conselheira Sandra Maria Faroni, que entendeu que a Instrução Normativa SRF n.º 38/1996 que, dando interpretação ao citado dispositivo estabeleceu que a tributação se daria no dia 31 de dezembro do ano da disponibilização dos lucros. Confirmando neste voto a posição adotada naquela oportunidade, pelo que peço vênha à Ilustre Conselheira para reproduzir as razões de decidir daquele voto.

De acordo com o disposto no artigo 25 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior deveriam ser computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

A matéria foi disciplinada pela Instrução Normativa n.º 38/96 que, dando-lhe uma interpretação conforme, estabeleceu:

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.

Entendo que a IN 38/96 não padece de inconstitucionalidade nem pode ser tida como "ilegal". Trata-se de norma de integração, que veio disciplinar a lei, numa interpretação "conforme" a Constituição.

O art. 1º e § 1º da Lei n.º 9.532/97 reza que 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

JP

Red

domiciliada no Brasil, considerando-se os lucros disponibilizados para a empresa no Brasil, no caso de coligadas ou controladas, pelo pagamento ou crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior, conforme definido no art. 2º.

Tem-se, assim, que na vigência da Lei 9.249/95, em relação aos lucros auferidos por intermédio de coligadas e controladas, o fato gerador ocorria com o pagamento ou crédito, conforme disciplinado pelos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º da Instrução Normativa SRF 38/96. Na vigência da Lei 9.532/97 o fato gerador permaneceu o mesmo, por força do disposto no seu art. 1º e § 1º.

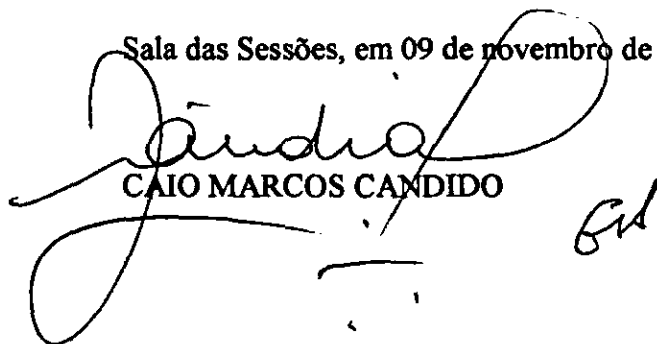
Se o fato gerador sempre foi o pagamento ou crédito (conforme IN 38/96 e conforme Lei 9.532/97), o que se tributa são os dividendos, e não os lucros auferidos. E por determinação legal, qualquer que seja a opção de pagamento do contribuinte (lucro real trimestral ou lucro real anual), considera-se ocorrido o fato gerador em dezembro do ano em que ocorreu a disponibilização. Ou seja, a data de ocorrência do fato gerador é o dia 31 de dezembro do ano-calendário correspondente ao período em que os lucros se consideram creditados ou pagos pela investida.

No caso, os lucros formados antes de 1998 foram disponibilizados para a PPL em 28 de dezembro de 1998. Dessa forma, o fato gerador ocorreu em 31 de dezembro de 1998. Uma vez que o auto de infração se aperfeiçoou em 25 de setembro de 2003, o lançamento não se encontra atingido pela decadência.

Entendendo não ter ocorrido a decadência do direito da Fazenda Nacional em constituir o crédito tributário e, tendo em vista, que o lançamento foi elaborado com base na legislação de regência da matéria.

Pelo exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso de ofício para restabelecer a exigência como formulada.

Sala das Sessões, em 09 de novembro de 2006.


CAIO MARCOS CANDIDO

VOTO VENCEDOR

Conselheiro MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR, Redator Designado

Peço vênia ao Conselheiro Relator para discordar com relação aos lucros gerados nos anos-calendário de 1996 e 1997, ainda que disponibilizados posteriormente.

Manifestei-me no Acórdão 101-95.476 pela ilegalidade da IN SRF 38/96, conforme os seguintes argumentos:

“Peço vências a ilustre Conselheira Relatora para discordar quanto às exigências dos lucros gerados no ano-calendário de 1996 e 1997, posteriormente disponibilizados.

Creio que sobre os mesmos deveria o fisco ter observado que o fato gerador, à luz das regras dispostas pela Lei 9.249/95, seria o dia 31 de dezembro do ano-calendário da apuração do lucro no exterior.

Minha divergência está fulcrada na ilegalidade da IN SRF 38/96, na extensão dos dispositivos da mesma que modificaram o aspecto temporal da hipótese de incidência prevista na Lei 9.249/95.

Sendo este ato normativo incapaz de promover tal alteração, haja vista que sua função seria simplesmente regulamentar as disposições legais, não podem surtir efeitos suas determinações de que o fato gerador só ocorreria com a efetiva disponibilização dos lucros auferidos.

A Lei 9.249/95, assim dispôs, em seus artigos 25 e 26:

“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.**

...omissis...

§ 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:

Handwritten signatures

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a **apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;**

II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, **na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;**

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, **na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;**

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os **apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;**

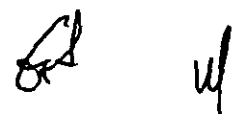
III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

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

§ 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.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.”



Destaquei nas transcrições trechos que considero relevantes a identificar a verdadeira proposição legal.

Inicialmente, o caput determina que os lucros sejam computados no balanço de **cada ano**, já indicando inexistir qualquer elemento de efetiva disponibilização como requisito. Isto fica ainda mais claro com o disposto no inciso I do § 2º, ao determinar que a apuração dos lucros deva ser demonstrada a **cada exercício fiscal em que foram auferidos**.

Fulminando qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer, *data venia*, a determinação do inciso II do mesmo § 2º põe pá de cal na questão, pois requer a adição, ao lucro da matriz ou controladora, **na proporção de sua participação acionária**.

Ora, só há sentido em estabelecer o critério "*na proporção de sua participação acionária*" se estivermos tratando de uma tributação anterior à efetiva distribuição ou disponibilização dos lucros, pois, se desta última hipótese estivesse a lei a tratar, a tributação, por certo, recairia sobre o montante efetivamente disponibilizado.

Ressalto que o mesmo critério de proporção foi escolhido pelo legislador para o caso das coligadas, ex vi do inciso I do § 3º supra.

Por fim, o disposto no § 4º acima destacado é coerente com o conjunto de disposições da própria norma. A utilização da taxa de câmbio do dia das demonstrações financeiras em que os lucros tenham sido **apurados** realiza o sentido da proposição normativa, pois converte para moeda nacional na própria data da geração dos lucros, e não na data de sua futura e ainda incerta disponibilização.

Extraio, portanto, dos dispositivos da Lei 9.249/95, o convencimento de que a tributação recaía à época sobre o montante auferido, e não sobre o montante disponibilizado, certo ainda que tudo o que auferido pelas filiais, controladas ou coligadas durante o ano-calendário deveria ser adicionado em 31 de dezembro do ano-calendário respectivo.

A doutrina parece adotar idêntica orientação, conforme Alberto Xavier, Luis Eduardo Schoueri e Miguel Hilu Neto, nas seguintes passagens:

"Em face das inúmeras perplexidades e discussões suscitadas pelos arts. 25 e seguintes da Lei 9.249/95, veio a ser editada a Instrução Normativa do Secretário da Receita Federal nº 38, de 27 de junho de 1996. Conforme resulta do preâmbulo desta Instrução Normativa, o objetivo de sua edição consistiu em compatibilizar o regime dos arts. 25, 26 e 27 da Lei

Ed *U*

9.249, de 26 de dezembro de 1995, com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, diploma de força hierárquica superior ao da lei ordinária.

Com este objetivo, a Administração fiscal viu-se forçada a modificar radicalmente o sistema da lei, por via de mero ato administrativo, estabelecendo no seu art. 2º o *diferimento* da tributação dos lucros das sociedades estrangeiras para o momento em que forem 'disponibilizados' para a controladora ou coligada brasileira, assim considerados 'os lucros pagos ou creditados' (§ 1º do art. 2º).

Com a renúncia à tributação imediata dos lucros acumulados no exterior antes de 'disponibilizados' e com a fixação do momento temporal da sua tributação por ocasião de sua 'disponibilização', pretendeu-se compatibilizar o regime de tributação dos lucros de controladas e coligadas no exterior com o requisito da 'disponibilidade' econômica e jurídica de renda" constante do art. 43 do Código Tributário Nacional.

Sucedo, porém, que esta inovação por via de mero ato administrativo não assentava em qualquer base legal, pois – como atrás se viu, a Lei nº 9.249/95 não continha a previsão expressa de incidência do imposto sobre lucros distribuídos ou 'disponibilizados'." (Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional do Brasil, Forense, 2004, p.p. 452 e 453*).

"Em sendo as instruções normativas atos administrativos veiculados no intuito de otimizar a aplicação da lei regulamentada, é sabido que não existe possibilidade jurídica de imposição de obrigação nova, dado o primado geral da legalidade, muito menos de instituição de exação nova, dado o primado específico da estrita legalidade tributária.

Guardando em mente essa limitação, analisamos o texto da Lei 9.249/95 a qual, em nenhum momento previu a tributação de 'lucros disponibilizados'. Consoante o acima aduzido, a lei reguladora previa sim a tributação dos lucros auferidos no exterior por empresas brasileiras, mas absteve-se de prever a tributação de 'lucros disponibilizados'.

Dessa forma, temos que a IN 38/96 criou uma nova exação tributária, deslocando o aspecto temporal da hipótese de incidência do imposto de renda para o momento da disponibilização dos lucros e não mais o momento do auferimento. Demonstra-se, portanto, a ilegalidade do mencionado dispositivo, contra a qual nos insurgimos desde sua edição." (Luis Eduardo Schoueri e Miguel Hilu Neto, *Sobre a Tributação dos Lucros Disponibilizados do Exterior, Imposto*

Est *W*

de Renda – Alterações Fundamentais vol. II, Dialética, 1998, p. 129).

A consequência desse entendimento é confirmar a necessidade da adição ocorrer em 31 de dezembro de 1996 e de 1997, para os lucros gerados auferidos naqueles anos-calendário por filiais, controladas e coligadas no exterior.

Sendo esse o regime legal, o lançamento de ofício deve se reportar à data de 31 de dezembro como momento de ocorrência do fato gerador, e não ao período-base no qual o lucro lá gerado veio a ser disponibilizado.

Esse já seria um vício no presente processo: erro quanto ao período-base.

Mas há mais. Ocorreu a decadência do direito de constituir o crédito tributário.

Tendo em vista que o lançamento foi cientificado ao sujeito passivo apenas em 25/09/2003, já decorrido mais de um lustro dos fatos geradores, caduco o direito de lançar.”

O caso dos presentes autos possui premissa idêntica, ou seja, os lucros de 1996 e 1997 deveriam ter sido lançados com base no fato gerador de 31 de dezembro de cada um dos períodos de apuração. Meu fundamento com certeza é diverso do adotado pela decisão recorrida para afastar a tributação.

Apenas os lucros gerados a partir da edição da Lei 9.532/97 é que têm como fato gerador a efetiva disponibilização. Para esses acompanho a Relator, dando provimento parcial ao recurso de ofício.

É como voto.

Sala das Sessões - DF, em 09 de novembro de 2006


MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR

