



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

Processo nº 16327.001009/2005-16
Recurso nº 161.047 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1402-00.338 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de dezembro de 2010
Matéria IRPJ - Adições não Computadas na Apuração do Lucro Real
Recorrentes CBB EMPREENDIMENTOS E NEGOCIOS LTDA
5a. TURMA - DRJ EM SAO PAULO I - SP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

MANDADO DE SEGURANÇA. EXIGIBILIDADE SUSPensa. MULTA DE OFÍCIO. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa pela concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, não cabe o lançamento de multa de ofício.

AÇÃO JUDICIAL CONCOMITANTE. Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. Súmula CARF nº 1.

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.

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA A TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. Súmula CARF nº 4.

Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Conhecido em Parte e Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; 2) Por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário relativo à matéria discutida concomitantemente na esfera judicial; 3) Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade; 4) Pelo voto de qualidade manter a exigência da CSLL de períodos anteriores até 09/99, vencidos o relator e os Conselheiros Marcelo de Assis Guerra e Moises Giacomelli Nunes da Silva, que excluía a CSLL desses períodos; designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Antônio José Praga de Souza; 5) Por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso para que a conversão dos lucros para moeda nacional seja efetuada com base na taxa de câmbio na data do encerramento do respectivo período de apuração e negar provimento em relação às demais matérias. Tudo nos termos do relatório e votos que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Marcelo de Assis Guerra, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Albertina Silva Santos de Lima.

Relatório

CBB EMPREENDIMENTOS E NEGOCIOS LTDA recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, que julgou procedente em parte a exigência, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF). Por sua vez, a 5a. TURMA - DRJ EM SAO PAULO I – SP, em observância ao art. 34 do mesmo diploma legal, recorre de ofício em face da exenoração de valor acima da alçada das DRJ.

Adoto o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

DA AUTUAÇÃO ORIGINAL

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 154 a 157, em fiscalização empreendida junto à contribuinte acima identificada, foram constatados os seguintes fatos, relacionados a lucros auferidos no exterior, durante o período fiscalizado de 1999 a 2001:

ALUCUS – GESTÃO E CONSULTORIA LDA.

Desde 1996, a contribuinte era possuidora de 100% do capital social de Alucus – Gestão e Consultoria Lda., uma empresa com sede na Ilha da Madeira – Portugal.

Em 10/12/2001, conforme Contrato de Cessão de Quotas e quadro demonstrativo de ganho de capital, a contribuinte cedeu suas quotas, representando a totalidade do capital social da Alucus, à sociedade TMF – Assessoria Empresarial Lda., também com sede na Zona Franca da Madeira, pelo preço de US\$ 20,730,000.

Em janeiro de 2002, alegando a ilegalidade e inconstitucionalidade do §9º do artigo 2º da IN SRF nº 38/96, a contribuinte impetrou mandado de segurança, com pedido de liminar, para não ter de incluir os lucros gerados pela Alucus em seu lucro real.

O valor referente à alienação (US\$ 20,730,000) foi recebido pela contribuinte e depositado em sua conta corrente no Banco do Espírito Santo. Reduzido o ganho de capital, esse valor corresponde ao patrimônio líquido da Alucus em 31/10/2001, estando ali computados, portanto, além do capital social, os lucros acumulados (reserva legal, resultados transitados e resultado do exercício), conforme demonstrativo de fl. 155.

Os lucros auferidos entre 12/02/96 a 10/12/2001 (data da alienação) pela Alucus no exterior, e ainda não submetidos à tributação, são considerados disponibilizados para a contribuinte no dia 10/12/2001, data em que foi pago e creditado em sua conta corrente no Banco do Espírito Santo o valor de US\$ 20,730,000, referente à alienação.

Assim sendo, nos termos dos artigos 249, inciso II, e 394, §§ 2º, 3º, inciso II, e 4º, inciso II, letra “a”, do RIR/99, do artigo 25, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.249/95, e do artigo 16 da Lei nº 9.430/96, aqueles lucros auferidos pela Alucus são considerados disponibilizados para a contribuinte na data do pagamento (10/12/2001), e deveriam ter sido adicionados ao seu lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31/12/2001, cabendo o lançamento de

ofício do montante de R\$ 32.824.832,67, conforme demonstrado às fls. 155 e 156. Destaque-se que a conversão de escudos portugueses para reais foi efetuada pela taxa de câmbio de 10/12/2001, nos termos do artigo 143 do CTN.

Ao invés da referida adição, a contribuinte impetrou o Mandado de Segurança nº 2002.61.00.01717-4, através do qual, no dia 08/04/2002, foi concedida a segurança e confirmada a liminar, reconhecendo o direito da contribuinte “*de não ter de incluir os lucros gerados em 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, pela Alucus, em seu lucro real e base de cálculo da CSL, do ano-calendário de 2001, face à ilegalidade e inconstitucionalidade do §9º do artigo 2º da IN 38/96*”. Tendo a União apelado, o processo foi remetido ao TRF da 3ª Região, onde se encontra.

Cabe observar, no entanto, que o presente lançamento é feito com base no artigo 1º da Lei nº 9.532/97 (inciso “b”, do §1º e item 1, inciso “b”, do §2º), conforme consta do artigo 394 do RIR/99 (§§ 2º, 3º, inciso II, e 4º, inciso II, letra “a”), uma vez que o fato gerador foi o pagamento daqueles lucros auferidos no exterior e considerados disponibilizados, e não na IN SRF nº 38/96, já que a alienação foi apenas a forma pela qual se deu o pagamento dos lucros.

Neste caso, portanto, a matéria em litígio no presente processo administrativo não possui identidade com a que está sendo tratada na esfera judicial; inexistente concomitância judicial e administrativa, pois o objeto discutido na esfera judicial refere-se ao §9º do artigo 2º da IN 38/96.

Assim, é incabível o lançamento com suspensão da exigibilidade, pois a decisão relativa à IN SRF nº 38/96 não deverá ter reflexo no presente processo, relativo ao Auto de Infração.

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Os lucros da Alucus foram disponibilizados para a contribuinte em 10/12/2001.

Assim, com base no Ato Declaratório SRF nº 75/99, e nos artigos 6º e 21 da MP nº 1.858/99 e reedições, cabe tributação reflexa referente à CSLL.

DOS LANÇAMENTOS

Em face do acima exposto, foram efetuados os seguintes lançamentos, relativos ao ano-calendário de 2001:

IRPJ (....) CSLL (...)

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos lançamentos em 15/06/2005 (fls. 140 e 145), a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos (fl. 214), apresentou, em 15/07/2005, a impugnação de fls. 183 a 213, alegando, em síntese, o seguinte:

I – AS PRELIMINARES

Tempestividade

A presente impugnação é tempestiva, nos termos do artigo 5º do Decreto nº 70.235/72 e do artigo 210 do CTN.

Nulidade do Auto de Infração: erro no enquadramento legal

O Auto de Infração em questão não se revestiu das formalidades previstas no Decreto nº 70.235/72 e do perfeito enquadramento legal dos fatos que pudessem justificar a sua lavratura.

No Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante do Auto de Infração, a fiscalização pretende sustentar que a alienação da Alucus, em 10/12/2001, teria

implicado a disponibilização, para a impugnante, dos lucros e reserva legal gerados e retidos pela Alucus no exterior até aquela data. A impugnante, então, teria cometido a suposta infração de deixar de adicionar tais valores ao seu lucro líquido do ano-calendário de 2001, para determinação do lucro real do período.

Não obstante, ao fundamentar sua pretensão fiscal, a autoridade fiscalizadora invocou as disposições contidas nos §§ 2º, 3º, inciso II, e 4º, inciso II, letra “a”, do artigo 394 do RIR/99, cujas bases legais são o artigo 1º, §1º, inciso “b”, e §2º, inciso “b”, item 1, da Lei nº 9.532/97, as quais não têm qualquer relação com a alienação de participação societária em sociedade no exterior, ou mesmo com o recebimento do preço dessa alienação por parte da impugnante.

Os comandos normativos trazidos pela fiscalização somente poderiam ser aplicados se os fatos vivenciados pela impugnante pudessem ser caracterizados como o crédito, feito pela própria Alucus, dos lucros por ela auferidos no exterior na conta corrente da impugnante no Brasil, o que, evidentemente, não ocorreu.

Portanto, o Auto de Infração é manifestamente nulo, e deve ser integralmente cancelado.

Nulidade do Auto de Infração: crédito tributário com exigibilidade suspensa

O pretense crédito tributário encontra-se com sua exigibilidade suspensa, nos termos do artigo 151 do CTN, por força de ordem judicial (doc. 3) concedida nos autos do Mandado de Segurança nº 2002.61.00.01717-4.

Não obstante, a fiscalização vale-se de um sofisticado raciocínio para tentar fazer crer que a exigência fiscal não se encontra abrangida pela suspensão da exigibilidade.

De modo inconcebível, a fiscalização pretende equiparar o recebimento do preço da alienação pela contribuinte, pago pela TMF, à hipótese legal de crédito dos lucros retidos na Alucus no exterior na conta bancária da contribuinte no Brasil (§§ 2º, 3º, inciso II, e 4º, inciso II, letra “a”, do artigo 394 do RIR/99).

Ora, é evidente que esse raciocínio não pode prosperar. Formalmente, é inquestionável que a base legal utilizada pela fiscalização (§§ 2º, 3º, inciso II, e 4º, inciso II, letra “a”, do artigo 394 do RIR/99) é distinta do artigo 2º, §9º, da IN SRF nº 38/96. Aliás, é por essa razão que a contribuinte se vê obrigada a impugnar essa indevida autuação, e é também pelo mesmo motivo que esta impugnação deve ser integralmente conhecida e examinada pelas autoridades julgadoras, nas preliminares e no mérito.

Não obstante, a efetiva causa motivadora desta infundada autuação é a alienação da Alucus pela impugnante, a qual, repita-se, encontra-se afastada como hipótese de disponibilização de lucros pela sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2002.61.00.01717-4.

A lavratura de Auto de Infração pretendendo reclamar crédito tributário que se encontre com a exigibilidade suspensa viola frontalmente o artigo 62 do Decreto nº 70.235/72, o que enseja a total nulidade da autuação, sobretudo se for considerada a exigência de multa de ofício, o que é completamente descabido.

Nulidade do Auto de Infração: decadência do direito de lançar crédito tributário relativo aos lucros / reservas legais dos anos-calendário de 1996, 1997, 1998 e 1999

O presente Auto de Infração pretende exigir valores de IRPJ e CSLL que incidiriam sobre valores de lucros e reserva legal gerados pela Alucus nos anos-calendário de 1996 a 2001 (até 10/12/2001).

O fato de os lucros gerados em um determinado ano serem acumulados para posterior distribuição não altera o tratamento tributário aplicável no momento de sua apuração. Esse é o entendimento que se extrai da leitura dos artigos 654 e 655 do RIR/99.

No mesmo sentido, o ADN nº 49/94 já confirmou expressamente que, aos lucros apurados até 31/12/1993, dever-se-ia aplicar as normas de incidência vigentes à época de formação desses lucros.

Tanto o RIR/99 quanto o ADN nº 49/94 determinam que a lei aplicável aos lucros apurados pela empresa controlada, em determinado ano, para fins de tributação, é aquela vigente no momento em que tais lucros foram gerados, o que afasta qualquer argumento no sentido de que a lei aplicável é a do momento em que tais lucros (de exercícios anteriores) são disponibilizados.

Ademais, o IRPJ, atualmente, submete-se à modalidade de lançamento por homologação, assim como a CSLL, por força dos artigos 57 da Lei nº 8.981/95 e 28 da Lei nº 9.430/96, que dispõem que aplicam-se à CSLL as mesmas regras de apuração e recolhimento do IRPJ. Assim sendo, aplica-se ao caso, para cômputo do prazo decadencial, o disposto no §4º do artigo 150 do CTN, que fixa o prazo de decadência em 5 anos a contar da data da ocorrência do fato gerador.

Assim, a presente autuação, lavrada em 14/06/2005, não poderia exigir valores relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente a 01/06/2000; não poderia exigir qualquer parcela do IRPJ e da CSLL relativos aos lucros gerados até 1999, devendo o Auto de Infração, em relação a tais fatos geradores, ser cancelado de plano.

II – OS FATOS

A alienação da Alucus

Até 10/12/2001, a impugnante era a única quotista da sociedade Alucus, estabelecida na Ilha da Madeira – Portugal. A Alucus era, portanto, controlada da impugnante.

A Alucus auferiu lucros nos anos-calendário de 1996 a 2001 (até 10/12/2001), os quais foram devidamente registrados na contabilidade da impugnante no Brasil de acordo com a aplicação do método da equivalência patrimonial.

Nos anos-calendário de 1996 e 1997, a legislação de regência (Lei nº 9.249/95) determinava que os lucros gerados no exterior seria considerados automaticamente disponibilizados à contribuinte no Brasil no encerramento de cada ano-calendário, devendo ser adicionados ao lucro real de cada período. Entretanto, como essa norma violava frontalmente o artigo 43 do CTN, suas disposições não foram suficientes para obrigar a impugnante a essa tributação.

A Lei nº 9.532/97, por sua vez, vigente nos anos-calendário de 1998 a 2001, determinava que os lucros (e valores da reserva legal) gerados no exterior somente seriam oferecidos à tributação no Brasil quando de sua efetiva disponibilização jurídica ou econômica à contribuinte.

Em consequência, como os lucros auferidos nos anos-calendário de 1996 a 2001 (até 10/12/2001) pela Alucus permaneceram retidos naquela sociedade, não tendo sido disponibilizados à impugnante no Brasil, tais lucros não foram oferecidos à tributação pela contribuinte.

Em 10/12/2001, a impugnante alienou a participação societária detida na Alucus para a TMF. O ganho de capital auferido pela contribuinte nessa transação foi devidamente oferecido à tributação pelo IRPJ e pela CSLL no Brasil (doc. 4), nos exatos termos da legislação aplicável.

Entretanto, mesmo com a referida alienação, os lucros auferidos pela Alucus anos-calendário de 1996 a 2001 (até 10/12/2001) permaneceram retidos naquela sociedade. A impugnante anexa quadro demonstrativo (doc. 5), relativo às data da alienação, indicando a existência de lucros acumulados na Alucus, mas não disponibilizados para a impugnante.

Vale mencionar que as leis que regulavam a matéria à época dos fatos (Lei nº 9.249/95, Lei nº 9.430/96, Lei nº 9.532/97 e RIR/99), assim como a legislação fiscal posterior (Lei nº 9.959/2000 e MP nº 2.158-35/2001), não previam a alienação de sociedade no exterior como hipótese legal de disponibilização de lucros auferidos por meio de sociedades controladas sediadas no exterior.

Ademais, ao contrário do que entendeu a fiscalização, os valores recebidos da TMF representavam o preço cobrado pela alienação, não podendo ser indevidamente equiparados ao crédito dos próprios lucros auferidos pela Alucus na conta bancária da contribuinte no Brasil.

Entretanto, considerando que a IN SRF nº 38/96, em seu artigo 2º, §9º, estabeleceu, sem o necessário amparo legal, a alienação de controlada / coligada no exterior com hipótese de disponibilização de lucros, a impugnante viu-se no justo receio de ser autuada pela fiscalização federal.

O Mandado de Segurança nº 2002.61.00.01717-4

Assim, em janeiro de 2002, a contribuinte impetrou o Mandado de Segurança nº 2002.61.00.01717-4, com pedido de liminar, visando a suspender a exigibilidade de um possível crédito tributário a lhe ser imputado pela fiscalização.

Em 08/04/2002, confirmando a liminar obtida pela impugnante, foi concedida a segurança pleiteada, reconhecendo o direito da impugnante de não ter de incluir os lucros gerados pela Alucus nos anos-calendário de 1996 a 2001 na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2001, face à manifesta ilegalidade e inconstitucionalidade do artigo 2º, §9º, da IN SRF nº 38/96.

A União Federal interpôs recurso de apelação perante o TRF da 3ª Região, o qual foi recebido somente no efeito devolutivo, e atualmente aguarda julgamento.

O Auto de Infração

Entretanto, o Auto de Infração não se fundamenta na IN SRF nº 38/96, mas sim no artigo 1º, §1º, alínea “b”, e §2º, alínea “b”, item 1, da Lei nº 9.532/97.

Nessa linha, a fiscalização pretende sustentar que, independentemente, da discussão judicial sobre a IN SRF nº 38/96, a alienação da Alucus pela impugnante à TMF seria a forma pela qual a impugnante teria recebido os lucros gerados e acumulados pela Alucus no exterior.

A impugnante irá demonstrar que o preço pago pela sociedade adquirente na aquisição de uma participação societária não se confunde, em qualquer hipótese, com o crédito dos lucros acumulados na sociedade adquirida em favor de sua ex-controladora no Brasil.

Em relação às reservas legais, a fiscalização nem ao menos explicita o embasamento legal necessário à sua equiparação aos lucros acumulados e sua

tributação como tal, ficando a impugnante obrigada a supor que a fiscalização pretende aplicar a tais reservas legais as mesmas regras que regulam a tributação dos lucros auferidos no exterior.

Com relação à CSLL, a impugnante irá demonstrar que não poderia haver tributação relativa aos lucros e reservas legais gerados anteriormente a 30/09/99.

Além disso, se o crédito tributário em questão fosse devido, a taxa de câmbio utilizada pela fiscalização para converter os lucros retidos na Alucus está equivocada, pois tais lucros deveriam ser convertidos para reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tinham sido apurados no exterior.

III – DO DIREITO

Esclarecimento necessário

A impugnante argumenta que a presente impugnação deve ser conhecida e apreciada pelas autoridades julgadoras, tendo em vista que a autuação discute questões que não são objeto do Mandado de Segurança nº 2002.61.00.01717-4, como observa a própria fiscalização em seu Termo de Verificação Fiscal.

O mandado de segurança em questão tem por objetivo reconhecer a ilegalidade e inconstitucionalidade do artigo 2º, §9º, da IN SRF nº 38/96, e Auto de Infração fundamenta-se no artigo 1º, §1º, alínea “b”, e §2º, alínea “b”, item 1, da Lei nº 9.532/97.

De forma totalmente indevida, a fiscalização lavrou a presente autuação, equiparando o pagamento do preço da alienação da Alucus pela TMF ao pagamento dos lucros acumulados na controlada à sua controladora no Brasil, por meio de crédito na conta bancária desta. Não tendo sido suposto pagamento de lucros abordado no referido mandado de segurança, deve a presente impugnação ser admitida e apreciada por este órgão julgador.

Inocorrência de pagamento dos lucros gerados pela Alucus à impugnante por meio de crédito em sua conta bancária no Brasil

A fiscalização pretende sustentar que, ao pagar o preço de compra da Alucus à impugnante, a TMF estaria pagando os próprios lucros que estariam retidos na Alucus no exterior até o momento.

A hipótese de incidência normativa exige 2 elementos principais para a sua caracterização.

Em primeiro lugar, devem ser pagos “lucros” auferidos pela controlada no exterior, e não outra coisa; caso contrário o dispositivo está automaticamente afastado. O que foi pago pela TMF foi o “preço” pela aquisição de participação societária, conceito distinto de “lucro”.

Em segundo lugar, quem deveria pagar os lucros à controladora brasileira seria a própria controlada.

Adicionalmente, deve-se ressaltar que o legislador pátrio teve diversas oportunidades (edição da Lei nº 9.532/97, da Lei nº 9.959/2000 e MP nº 2.158-35/2001) de incluir a alienação de sociedade estrangeira com hipótese de disponibilização de lucros no Brasil, e não o fez.

Portanto, o Auto de Infração é manifestamente improcedente, e deve ser integralmente cancelado.

CSLL: impossibilidade de incidência sobre lucros do exterior gerados antes de outubro de 1999

A MP nº 1.858-6/99, de 29/06/99, sucessivamente reeditada até a atual MP nº 2.158-35/2001, foi a primeira norma legal que determinou a adoção do princípio da universalidade da renda para fins de apuração da base de cálculo da CSLL.

Considerada a anterioridade nonagesimal, prevista para as contribuições sociais, somente a partir de outubro de 1999 é que os lucros auferidos por sociedades controladas passaram a ser tributados pela CSLL.

À tributação de lucros, auferidos no Brasil ou no exterior, aplica-se a lei vigente à época de sua geração, de modo que a MP nº 1.858-6/99 não tinha o condão de fazer incidir a CSLL sobre lucros e/ou reserva legal gerados pela Alucus anteriormente a 30/09/99.

Nesse caso, deve a presente autuação ser revista e cancelada nos termos ora explanados.

Taxa de conversão de rendimentos auferidos no exterior

A taxa de câmbio utilizada pela fiscalização, de 10/12/2001, para converter os lucros retidos na Alucus, de escudos portugueses para reais, contraria o disposto na legislação aplicável.

O artigo 143 do CTN dispõe que a conversão em moeda nacional somente será feita ao câmbio do dia da ocorrência do suposto fato gerador se não houver disposição de lei em contrário.

Entretanto, o artigo 394, §7º, do RIR/99, prevê, com base na Lei nº 9.249/95 (artigo 25, §4º), que os lucros auferidos no exterior 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 e coligada.

Trata-se, portanto, de uma lei em contrário, devendo a presente exigência ser revista e recalculada, para considerar as taxas de câmbio vigentes nas datas das demonstrações financeiras de cada um dos respectivos anos-calendário em que os lucros em questão foram gerados.

IV – A MULTA E OS JUROS

a) Abusividade da multa e dos juros aplicados

A União não pode utilizar tributo com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV, da CF/88). Logo não há justificativa para a imposição de penalidade que exproprie a impugnante de parcela de seu patrimônio quase igual (75%) ao valor dos tributos exigidos.

No que se refere aos juros de mora, a utilização da taxa SELIC para fins tributários é inconstitucional, tendo o STJ reconhecido sua inaplicabilidade aos créditos tributários.

V – A CONCLUSÃO E O PEDIDO

A impugnante apresenta suas conclusões às fls. 211 e 212.

Protesta pela posterior juntada de documentos, e requer o cancelamento do Auto de Infração e das penalidades aplicadas.

DO RETORNO DO PROCESSO À FISCALIZAÇÃO

Por entender que a fundamentação legal da autuação (artigo 394, §§ 2º, 3º, inciso II, e 4º, inciso II, letra “a”, do RIR/99) era inaplicável ao caso em tela, esta DRJ encaminhou o presente processo à DEAIN/SÃO PAULO, para que fosse

lavrado Auto de Infração complementar (se esse também fosse o entendimento da fiscalização), baseado em nova fundamentação legal, nos termos do artigo 18, §3º, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº 8.748/93 (fls. 269 a 271).

DOS NOVOS AUTOS DE INFRAÇÃO

Considerando o acima exposto, a fiscalização elaborou novo Termo de Verificação Fiscal (fls. 286 a 289), e efetuou novos lançamentos (em substituição aos anteriores, de fls. 137 a 146), relativos ao ano-calendário de 2001, abaixo demonstrados:

IRPJ (...) CSLL (...)

Obs: em relação à autuação original, foram alterados a fundamentação legal (artigo 394, §§ 2º, 3º, inciso II, e 4º, inciso II, letra “d”, do RIR/99) e os juros de mora (agora calculados até 29/09/2006).

DA IMPUGNAÇÃO AOS NOVOS LANÇAMENTOS

Cientificada dos novos lançamentos em 03/10/2006 (fls. 276 e 281), a contribuinte, por meio de seus advogados, regularmente constituídos (fl. 338), apresentou, em 03/11/2006, a impugnação de fls. 295 a 335.

Reitera as alegações apresentadas na impugnação de fls. 183 a 213, acrescentando, em síntese, o seguinte:

DAS PRELIMINARES

Da impossibilidade da lavratura de novo Auto de Infração

O novo Auto de Infração deve ser cancelado, pois contraria expressa previsão do artigo 149 do CTN (que define, de forma taxativa, as hipóteses nas quais a autoridade administrativa pode, de ofício, rever seus lançamentos), ao constituir novo crédito tributário com base em simples erro de direito, e não em novos fatos descobertos após a lavratura do Auto de Infração.

A revisão do lançamento tributário só é permitida em casos muito específicos, que não encontram correspondência na hipótese dos autos.

O novo lançamento foi efetuado para dar nova fundamentação jurídica ao Auto de Infração anterior, como supostamente permitido pelo artigo 18, §3º, do Decreto nº 70.232/72.

O §3º trata exclusivamente das hipóteses em que foram apurados novos fatos através de diligências ou perícias. Não se trata de um “cheque em branco” para a fiscalização alterar a fundamentação jurídica dos lançamentos tributários quando bem entender.

As disposições do Decreto nº 70.232/72 devem ser interpretadas em conformidade com o CTN, especialmente nas questões relacionadas ao lançamento tributário.

Do mandado de segurança

A sentença proferida nos autos do Mandado de Segurança analisou todas as normas da tributação em bases universais, afirmando expressamente que a Lei nº 9.532/97 não é aplicável à alienação de participação societária na Alucus pela impugnante, conforme trecho reproduzido às fls. 305 e 306.

A sentença não só reconheceu a inconstitucionalidade da IN SRF nº 38/96, como também afirmou que todas as normas que tratam da tributação em bases universais não são aplicáveis ao presente caso.

DO DIREITO

Inocorrência de emprego dos lucros gerados pela Alucus em favor da impugnante

É evidente que a hipótese de alienação de participação societária detida em sociedade estrangeira não pode ser confundida com o emprego de lucros retidos nessa sociedade em favor de sua controladora brasileira.

O “*emprego do valor em favor da beneficiária*”, a que se refere o artigo 1º, §2º, alínea “b”, item 4, da Lei nº 9.532/97, não possui amplitude infinita, devendo ser entendido nos exatos limites da legislação que o previu. Somente se aplica aos casos em que a sociedade controlada estrangeira, por meio de ação própria, venha a empregar os valores (dos lucros gerados e retidos no exterior) em favor de sua controladora (beneficiária) brasileira. Obviamente, não é esse o caso.

A Alucus jamais determinou a utilização ou o emprego de qualquer parte do saldo de seus lucros (gerados e retidos no exterior) em favor da impugnante. Não há, portanto, qualquer relação entre a alienação da participação societária detida em uma sociedade estrangeira (Alucus), com um eventual emprego dos lucros retidos nessa mesma sociedade.

Ademais, se a alienação de participação societária fosse equiparada ao emprego dos lucros em favor da controladora brasileira, esses lucros estariam sujeitos a uma dupla tributação no Brasil: a) uma, no momento da infundada equiparação; e b) outra, quando da real disponibilização desses lucros ao novo controlador brasileiro da sociedade estrangeira. O que é um absurdo.

Equivalência patrimonial X Disponibilização dos lucros

Cumprе destacar, ainda, que os investimentos da impugnante no exterior são avaliados em sua contabilidade pelo método da equivalência patrimonial.

O tratamento fiscal do acréscimo (lucros) verificado no valor do investimento em sociedades no exterior, em virtude da aplicação do método de equivalência patrimonial (não tributação e aumento do valor do custo do investimento) não foi modificado pela Lei nº 9.249/95, e é expressamente reconhecido pelo §6º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95.

Em relação à CSLL, nos termos da Lei nº 7.689/88, alterada pela Lei nº 8.034/90, está expressamente previsto que o resultado positivo do método de equivalência patrimonial deve ser excluído da base de cálculo da CSLL.

A análise sistemática da legislação, portanto, deixa clara a idéia de que o aumento do custo do investimento por força do método da equivalência patrimonial (que é a base para a apuração de ganho de capital) não gera qualquer resultado tributável para a empresa. A tributação dos resultados auferidos pela sociedades controladas no exterior apenas ocorre se e quando os lucros gerados alhures forem efetivamente disponibilizados para a empresa brasileira (o que não ocorreu no presente caso).

Impossibilidade de cobrança de multa em tributos com exigibilidade susepnsa

O artigo 63 da Lei nº 9.430/96 estabelece expressamente que não é admitida a cobrança de multa de ofício na constituição de crédito tributário destinado a prevenir a decadência.

Em que pesem os esforços da fiscalização em argumentar que a sua mudança de fundamento legal implica o esvaziamento da ordem judicial, é evidente que o crédito tributário em discussão nestes autos está com sua exigibilidade suspensa.

Desta forma, resta evidente a impossibilidade de exigência da multa de ofício no caso em análise.

Juros SELIC sobre o valor da multa isolada

Ainda que seja admitida a exigência de juros pela taxa SELIC, tais juros não poderiam incidir sobre a multa isolada.

Resta evidente a impossibilidade de cobrança de juros à taxa SELIC sobre a multa de ofício no presente caso.

A decisão recorrida está assim ementada:

AUTO DE INFRAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. DECADÊNCIA. A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados por empresa controlada sediada no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização (data do fato gerador), e não a data do auferimento dos lucros pela empresa controlada.

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO ACIONÁRIA. HIPÓTESE DE DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS. Na alienação de participação em empresa sediada no exterior há o emprego de lucros da controlada, em favor da controladora, o que configura hipótese de disponibilização.

DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS. TAXA DE CÂMBIO APLICÁVEL. Inexistindo disposição de lei em contrário, a conversão para reais deve ser feita pela taxa de câmbio da data da disponibilização dos lucros auferidos no exterior, fato gerador da obrigação tributária.

MANDADO DE SEGURANÇA. EXIGIBILIDADE SUSPensa. MULTA DE OFÍCIO. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa pela concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, não cabe o lançamento de multa de ofício.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. O cálculo dos juros de mora efetuado com base na taxa SELIC tem previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

CSLL. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal.

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário, no qual reforça as alegações da peça impugnatória, os quais estão detalhados no voto a seguir, e, ao final, requer o provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade. Por seu turno o recurso de ofício é cabível em face da exoneração das penalidades em valor acima de R\$ 1.000.000,00 (fl.453), nos termos da Portaria MF No. 3/2008.

Início pelo Recurso de Ofício. Vejamos os fundamentos da decisão recorrida nessa parte:

Analizando as peças juntadas aos autos concluímos que a impugnante estava, na data da autuação, amparada por medida judicial, no sentido da não tributação dos lucros auferidos por sua controlada Alucus no exterior, por ocasião da alienação de sua participação societária à TMF (fls. 63 a 108).

A decisão judicial relativa ao Mandado de Segurança nº 2002.61.00.01717-4 ao mesmo tempo em que afastou a aplicação do §9º do artigo 2º da IN 38/96, por ilegalidade e inconstitucionalidade, entendeu que inexistia qualquer dispositivo legal prevendo a alienação de sociedade no exterior como hipótese de disponibilização de lucros auferidos por intermédio de sociedades controladas sediadas no exterior. Afastou, dessa forma, também a incidência das normas prescritas na Lei nº 9.532/97, fundamento da presente autuação.

Transcrevo a seguir trechos das peças constantes dos autos (grifos meus), que reforçam a conclusão acima.

Petição inicial(fls. 82 e 83)

“V. – **CONCLUSÃO: O PEDIDO**

5.1. – *Em síntese, restou demonstrado que: (...)*

(v) todas as leis ordinárias e os atos do Poder Executivo (medidas provisórias) com força de lei relacionados com a matéria não contemplam a venda de sociedade no exterior como forma de disponibilização de lucros acumulados na sociedade alienada;

(vi) a IN 38/96, em seu artigo 2º, §9º, ao estabelecer que a alienação de sociedade controlada no exterior é hipótese de disponibilização de lucros auferidos no exterior, é manifestamente inconstitucional e ilegal, por não possuir atribuição para criar hipótese de incidência, a teor do artigo 150, inciso I da Constituição Federal e do artigo 97, I, do CTN (somente lei formal pode dispor sobre o fato gerador da obrigação tributária);(...)

5.3. – *Assim sendo, requer a concessão liminar da ordem, com fundamento no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 1.533/51, a fim de que a Autoridade Administrativa não venha a exigir o IRPJ e a CSL supostamente devidos (vencimento em 31 de janeiro de 2002, a teor do artigo 5º da Lei nº 9.430/96) e tampouco imponha penalidades (multa) pelo fato de a Impetrante ter*

deixado de adicionar ao seu lucro real – apurado em 31 de dezembro de 2001 – os valores relativos aos lucros gerados pela Alucus nos anos de 1998, 1999, 2000 e 2001, até a decisão final, quando a ação mandamental deverá ser julgada totalmente procedente, com a concessão da ordem em caráter definitivo.

5.4. – Concedida a ordem liminar, a Impetrante requer a concessão em definitivo da segurança, nos termos do artigo 5º, inciso LXIX, da Constituição Federal de 1988, e artigos 1º e seguintes da Lei nº 1.533, de 31.12.1951, reconhecendo-se o direito líquido e certo de não ter de incluir tais valores (lucros gerados em 1998, 1999, 2000 e 2001 pela Alucus) em seu lucro real e em sua base de cálculo da CSL do ano-calendário de 2001, em decorrência da manifesta ilegalidade e inconstitucionalidade do artigo 2º, §9º, da IN 38/96”.

Liminar concedida (fls. 87 a 89)

“A questão que se coloca, em síntese, é saber se a hipótese de incidência do IRPJ e da CSSL inscrita na Instrução Normativa nº 38/96 encontra ou não amparo legal.(...) ”

Da análise dos diplomas legais invocados – Leis nºs 9.249/95, 9.430/96, 9.532/97 e 9.959/2000 – não se vislumbra a existência de qualquer dispositivo prevendo a alienação de sociedade no exterior como hipótese de disponibilização de lucros auferidos por intermédio de sociedades controladas sediadas no exterior.(...)

Isto posto, CONCEDO A LIMINAR requerida, determinando à Autoridade Administrativa que não venha a exigir o IRPJ e a CSL supostamente devidos (vencimento em 31 de janeiro de 2002) e tampouco imponha penalidades (multa) pelo fato de a Impetrante ter deixado de adicionar ao seu lucro real – apurado em 31 de dezembro de 2001 – os valores relativos aos lucros gerados pela Alucus nos anos de 1998, 1999, 2000 e 2001, até decisão final a ser aqui proferida”.

Sentença de 1ª Instância (fls. 93, 98 e 106)

“Da análise dos diplomas legais invocados – Leis nºs 9.249/95, 9.430/96, 9.532/97 e 9.959/2000 – não se vislumbra a existência de qualquer dispositivo prevendo a alienação de sociedade no exterior como hipótese de disponibilização de lucros auferidos por intermédio de sociedades controladas sediadas no exterior.(...)

Da análise dos dispositivos legais acima transcritos, verifico que a alienação de empresa sediada no exterior como hipótese de incidência do Imposto de Renda apenas encontra amparo na Instrução Normativa nº 38/96.(...)

Ante o exposto, e considerando tudo o mais que dos autos consta, JULGO PROCEDENTE a pretensão do Impetrante e CONCEDO A SEGURANÇA, confirmando a liminar, reconhecendo o seu direito líquido e certo de não ter de incluir os lucros gerados em 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, pela Alucus, em seu lucro real e em sua base de cálculo da CSL do ano-calendário de 2001, face à ilegalidade e inconstitucionalidade do 9º do artigo 2º da IN 38/96”.

Essa decisão judicial não impede, no entanto, a lavratura de Auto de Infração para prevenir a decadência (com exigibilidade suspensa e sem a aplicação da multa de ofício), nos termos dos artigos 62 do Decreto nº 70.235/72, 63 da Lei nº 9.430/96

(com a redação do artigo 70 da MP nº 2.158/2001), e 151 do CTN (Lei nº 5.172/66, com as alterações da Lei Complementar nº 104/2001), *in verbis* (grifos meus):

(Decreto nº 70.232/72)

“Art. 62. Durante a vigência de medida judicial que determinar a suspensão da cobrança, do tributo não será instaurado procedimento fiscal contra o sujeito passivo favorecido pela decisão, relativamente, à matéria sobre que versar a ordem de suspensão.

Parágrafo único. Se a medida referir-se a matéria objeto de processo fiscal, o curso deste não será suspenso, exceto quanto aos atos executórios”.

(Lei nº 9.430/96)

“Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei No 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício”.

(CTN)

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...)

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança. (...)”.

Para que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mencionada no artigo 62 do Decreto nº 70.235/72, tenha sentido, é necessário que tal crédito tenha existência, de modo que a sua constituição, por meio do lançamento, não é obstada por provimento judicial suspensivo de sua exigibilidade. O artigo 62 do Decreto nº 70.235/72 impede apenas os procedimentos de cobrança, enquanto a exigibilidade do crédito tributário estiver suspensa.

A multa de ofício, no entanto, deve ser afastada, no presente caso, em face do disposto no artigo 63 da Lei nº 9.430/96.

Os fundamentos acima transcritos retratam fielmente o conteúdo dos autos no que tange a essa matéria, bem como a correta aplicação da legislação de regência. Ora, o contribuinte possuía decisão judicial prévia amparando seu procedimento.

Nego provimento ao recurso de ofício.

Recurso Voluntário

Em que pese a ação judicial concomitante, no recurso voluntário o representante do contribuinte aduz alguns pontos não tratados na aludida ação e, portanto, devem ser apreciados por este Conselho, (*verbis*)

Dentre os pontos discutidos neste processo administrativo, são novos os seguintes aspectos: (i) impossibilidade de realizar novo lançamento tributário em razão de suposto engano no fundamento legal; (ii) decadência do crédito tributário; (iii) discussão sob a inaplicabilidade do novo dispositivo legal aplicado D. pela D. Fiscalização; (iv) definição da taxa de conversão dos lucros a serem eventualmente tributados; (v) exclusão da CSL cobrada sobre lucros gerados antes de outubro de 1999; e (vi) incidência indevida de multa e juros no caso em análise.

Passo a apreciá-los.

(i) Possibilidade de realizar novo lançamento tributário em razão de suposto engano no fundamento legal.

Conforme asseverado na decisão recorrida, os novos Autos de Infração de fls. 273 a 282 foram expedidos com permissão legal, nos termos do artigo 18, §3º, do Decreto nº 70.235/72 (parágrafo acrescentado pela Lei nº 8.748/93).

Ora, o auto de infração original foi lavrado com erro de tipificação, tal qual alegado pela própria contribuinte e reconhecido pela autoridade administrativa antes de proferida a decisão de primeira instância e, principalmente, antes de transcorrido o prazo decadencial.

Após a lavratura do auto de infração retificador foi reaberto o prazo de impugnação ao contribuinte, garantindo-lhe o amplo direito de defesa.

O recorrente aduz que não há amparo no artigo 149 do CTN para a revisão de ofício do lançamento. Assim não entendo, este amparo está exatamente no inciso I “*quando a lei assim o determine*”. No caso, o próprio art. 18 do Decreto 70.235 (parágrafo 3º. acrescentado pela Lei nº 8.748/93).

Rejeito a preliminar.

(ii) Decadência do crédito tributário

Ao contrário do que alega o contribuinte, entendo que a alegação de decadência está intrinsecamente ligada à legalidade ou não da Instrução Normativa SRF 38/96, contestada em juízo pela contribuinte, que dispôs sobre o momento da tributação do lucro em seu artigo 2º, *in verbis*:

“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:

(...)” (grifei).

Se afastada a aplicação da IN 38/96, certamente o lançamento estaria decaído. Logo, não cabe conhecer da preliminar de decadência.

(iii) Discussão sob a inaplicabilidade do novo dispositivo legal aplicado pela Fiscalização.

No que se refere a este item também a meu ver é objeto da ação judicial, conforme trecho do pedido da ação judicial que transcrevo novamente aqui:

5.3. – Assim sendo, requer a concessão liminar da ordem, com fundamento no artigo 7º, inciso II, da Lei nº 1.533/51, a fim de que a Autoridade Administrativa não venha a exigir o IRPJ e a CSL supostamente devidos (vencimento em 31 de janeiro de 2002, a teor do artigo 5º da Lei nº 9.430/96) e tampouco imponha penalidades (multa) pelo fato de a Impetrante ter deixado de adicionar ao seu lucro real – apurado em 31 de dezembro de 2001 – os valores relativos aos lucros gerados pela Alucus nos anos de 1998, 1999, 2000 e 2001, até a decisão final, quando a ação mandamental deverá ser julgada totalmente procedente, com a concessão da ordem em caráter definitivo.

Portanto, não conheço dessa preliminar.

(iv) Definição da taxa de conversão dos lucros a serem eventualmente tributados.

A fiscalização entendeu que o montante de lucros apurados, a tributar, deveria ser convertido em reais com base na taxa de câmbio vigente em 10/12/2001, e não com base nas taxas de câmbio dos balanços que foram apurados, tendo em vista a regra de disponibilização ficta 10/12/2001 constante do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

Aduz a recorrente que o entendimento da fiscalização é equivocado, na medida em que o procedimento estava devidamente amparado na legislação vigente, qual seja, o art. 25, § 4º, da Lei nº 9.249, de 26.12.1995. Afirma ainda que a conclusão de que a conversão dos lucros apurados no exterior deve ser feita pela taxa de câmbio do dia da demonstração financeira em que os mesmos tenham sido apurados vem sendo adotada por este CARF.

Cabe razão à recorrente.

De fato, à luz do art. 25, § 4º, da Lei nº 9.249, de 26.12.1995, os lucros auferidos no exterior, seja por filiais, sucursais, controladas ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, devem ser convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados na respectiva filial, sucursal, controlada ou coligada, senão vejamos:

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. [...]

§ 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.

Inaplicável a regra geral explicitada no art. 143 do Código Tributário Nacional, em face da regra específica em tela.

A própria Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, ao dispor sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil estabeleceu:

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio. [...]

§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, na data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada.

Tal qual aduziu a recorrente, são inúmeras as decisões do CARF nesse sentido, devendo ser ajustada a autuação nesse ponto.

(v) Exclusão da CSLL cobrada sobre lucros gerados antes de outubro de 1999

Quanto a essa matéria, já manifestei anteriormente o entendimento que o fato gerador do tributo passa a ocorrer quando a lei determina a sua incidência. Ou seja, os fatos ocorrem no mundo fenomênico e, a partir do momento em que uma lei os inclui no campo da incidência de um tributo, tem-se a hipótese de incidência do tributo e, portanto, configurado o fato gerador.

Ora, antes da vigência do citado art. 19 da MP nº 1.858-6/99, poder-se-ia dizer que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior estavam fora da incidência da CSLL. Assim, até a edição dessa MP, os lucros rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior não tinham a aptidão de gerar CSLL devida, não faziam surgir a obrigação tributária relativa à CSLL, pois estavam no campo da não-incidência, muito embora esses lucros, rendimentos e ganhos de capital tenham efetivamente ocorrido no exterior.

A partir da vigência desse dispositivo legal, os sujeitos passivos que realizassem os fatos ali descritos, deviam observar as normas emanadas por meio dos artigos 25 a 27 da Lei nº 9.249/95, 15 a 17 da Lei nº 9.430/96, e 1º da Lei nº 9.532/97.

Por conseguinte, tem-se que: considerando o princípio da anterioridade nonagesimal, que homenageia a não-surpresa da tributação, se a Medida Provisória nº 1.858-6/1999 foi publicada no Diário Oficial da União no dia 30 de junho de 1999, à luz do art. 195, § 6º, da Constituição Federal, sua vigência somente poderia ser considerada a partir de 1º de outubro de 1999.

Dou provimento a este item do recurso.

(vi) Incidência indevida de multa e juros.

A multa de ofício já foi excluída pela DRJ.

Por sua vez, a aplicação de taxa de juros lastreadas em indicadores do mercado financeiro iniciou-se com a Lei nº 8.981/95, cujo art. 84 dispõe:

Art. 84. *Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:*

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna; (...)

A Seguir, a Lei nº 9.065/95 substituiu o indicador pela taxa SELIC:

Art. 13. *A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea "c" do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea "a.2" da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. (...)*

Por seu turno, a Lei nº 9.430/1996, ao remodelar a multa de mora incidente nos pagamentos em atraso, estabeleceu em parágrafo que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

Art. 61. *Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)*

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

Nesse sentido dispõe a Súmula nº 4 do CARF:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Mantenho a incidência de juros a taxa Selic.

Conclusão:

Por todo o exposto, voto no sentido de 1) negar provimento ao recurso de ofício; 2) não conhecer do recurso voluntário quanto as matérias objeto de ação judicial concomitante; 3) no mérito, quanto as matérias conhecidos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para que a conversão dos lucros para moeda nacional seja efetuada com base na taxa de câmbio na data do encerramento do respectivo período de apuração, bem como cancelar a exigência da CSLL nos períodos de apuração até setembro/1999.

(assinado digitalmente)

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira

Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza – Redator Designado.

Conforme conta da decisão na folha de rosto deste acórdão, fui designado para redigir o voto vencedor unicamente quanto a matéria “exigência da CSLL sobre lucros auferidos no exterior até 1999, não disponibilizados até outubro/1999.”

Pois bem, antes de 1999 esses resultados quando disponibilizados, não sofriam a incidência da CSLL. Após 1999 tudo que foi apurado e não disponibilizado era tributado na data da disponibilização. Após 2001, tudo que não foi disponibilizado passou também a ser tributado (IRPJ e CSLL).

Nesse sentido decidiu a egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais em 7/12/2009, acórdão nº 9101-00468, cuja ementa e voto condutor transcrevo abaixo.

“Ementa: LUCROS NO EXTERIOR DISPONIBILIZADOS APÓS DA VIGÊNCIA DA MP 1.858-6/99. Para os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, a hipótese de incidência da CSLL surge com a publicação do art. 19 da MP nº 2.158-6/99 que, interpretado sistematicamente com a legislação a que se reporta, define como fato gerador da CSLL, para esses casos, o momento da disponibilização do lucro e não o momento da geração desse.

(...)

No mérito, a questão posta em análise se resume a uma interpretação quanto à vigência do art. 19 da Medida Provisória nº 1.858-6/99, que dispôs, *verbis*:

Art. 19. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior **sujeitam-se à incidência da CSLL**, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Parágrafo único. O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição (*Negritei*)

No caso em comento, são fatos incontroversos que a Recorrida deixou de adicionar, na apuração da base de cálculo da CSLL, nos valores de R\$ 17.000.000,00 e R\$ 14.930.935,29, apurados respectivamente nos balanços de 31/12/2001 e 31/12/2002, relativamente aos lucros auferidos de sua controlada sediada no Uruguai chamada “Silesia Sociedad Anônima”, ou seja, não se discute aqui o momento da disponibilização. Também não se discute o momento em que tais lucros foram gerados na subsidiária no exterior, o que ocorreu entre os anos de 1996 a setembro de 1999, conforme resposta dada à Fiscalização às fls. 430/435.

Analisando essa situação posta, o voto vencedor da decisão recorrida entendeu que não poderiam ser tributados os lucros anteriores à referida MP, por ofensa ao art. 195, § 6º, da Constituição Federal. Reconheceu que o fato gerador se dá no período da disponibilização, mas concebeu que esse entendimento só pode ser adotado para os lucros formados a partir do momento para o qual já havia a previsão legal de tributação.

No entanto, ousou discordar desse entendimento porque concebo que o fato gerador do tributo passa a ocorrer quando a lei determina a sua incidência. Ou seja, os fatos ocorrem no mundo fenomênico e, a partir do momento em que uma lei os inclui no campo da incidência de um tributo, **tem-se a hipótese de incidência do tributo e, portanto, configurado o fato gerador.**

Ora, antes da vigência do citado art. 19 da MP nº 1.858-6/99, poder-se-ia dizer que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior estavam fora da incidência da CSLL. Assim, até a edição dessa MP, os lucros rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior não tinham a aptidão de gerar CSLL devida, não faziam surgir a obrigação tributária relativa à CSLL, pois estavam no campo da não-incidência, muito embora esses lucros, rendimentos e ganhos de capital tenham efetivamente ocorrido no exterior.

A partir da vigência desse dispositivo legal, os sujeitos passivos que realizassem os fatos ali descritos, deviam observar as normas emanadas por meio dos artigos 25 a 27 da Lei nº 9.249/95, 15 a 17 da Lei nº 9.430/96, e 1º da Lei nº 9.532/97.

Analizando, então, o que dispunham essas regras de tributação, tem-se: [...]

Consta dos autos, à fl. 457, na peça impugnatória apresentada pela Contribuinte, que os R\$ 17.000.000,00 foram disponibilizados em 28/12/2001, por meio de capitalização, e que R\$ 14.930.935,29 foram disponibilizados em 31/12/2002, sob a forma de dividendos distribuídos a ora Recorrida.

Por conseguinte, tem-se que:

1) Considerando o princípio da anterioridade nonagesimal tão bem tratado pelo voto recorrido, que homenageia a não-surpresa da tributação, se a Medida Provisória nº 1.858-6/1999 foi publicada no Diário Oficial da União no dia 30 de junho de 1999, à luz do art. 195, § 6º, da Constituição Federal, sua vigência somente poderia ser considerada a partir de 1º de outubro de 1999.

2) Em relação à CSLL apurada a partir dessa data, não há que se falar em ofensa ao princípio da não-surpresa, pois desde junho de 1999, os contribuintes já conheciam a regra de tributação que lhes seria aplicada para esses casos, que estabelecia o momento para se considerar disponibilizado o lucro e sabiam que a CSLL passaria a incidir quando se pudesse subsumir os fatos ocorridos com aqueles descritos na norma. Aliás, por ocasião do Ato Declaratório SRF Nº 75/1999 a Secretaria da Receita Federal expressou seu posicionamento sobre o assunto, quando dispôs:

Artigo único. A incidência da CSLL, segundo as normas de tributação em bases universais, dar-se-á em relação aos lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, disponibilizados, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, a partir de 1º de outubro de 1999, e serão computados na base de cálculo dessa contribuição em 31 de dezembro do ano-calendário da disponibilização, observadas as demais normais estabelecidas para o imposto de renda.

3) É ponto pacífico que as disponibilizações ocorreram após outubro de 1999.

4) Em janeiro de 2001, por meio da Lei Complementar nº 104/01, o art. 43 do CTN foi alterado, passando a vigorar com a seguinte redação:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) (Negritei)

E em agosto de 2001, a legislação sobre o assunto foi alterada, por meio da MP nº 2.158-35/2001, cujo art. 74 dispôs:

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.

(...)

Por oportuno, transcrevo jurisprudência deste Conselho neste sentido:

CSLL- De acordo com a jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, somente a partir de 01/10/1999 os lucros apurados por intermédio de controladas e coligadas no exterior sofrem incidência da CSLL, uma vez que essa incidência só foi instituída pela MP nº 1.858-6/99. (Acórdão nº 101-97.013, julgado em 12/11/2008)

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL CSLL - IMPOSSIBILIDADE DA EXIGÊNCIA SOBRE LUCROS APURADOS ANTES DE 01/10/1999, POR FALTA DE PREVISÃO LEGAL - Até o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29/06/1999, a CSLL não incidia sobre os lucros oriundos do exterior. Somente a partir de 01/10/1999 os lucros apurados no exterior passaram a integrar a base de cálculo da CSLL, em virtude de sua incidência ter sido instituída pela MP nº 1.858-6/99 (Ato Declaratório - SRF nº 075, de 17 de agosto de 1999). (Acórdão nº 108-09.837, julgado em 5/2/2009).

Portanto, deve ser mantida a exigência da CSLL sobre lucros auferidos no exterior antes de outubro de 1999, porém disponibilizados após a vigência do art. 19 da Medida Provisória nº 1.858-6/99. A contribuinte tinha a prerrogativa de fazer a disponibilização antes, enquanto tais resultados estavam fora do campo de incidência da CSLL, fazendo depois, sujeitou-se a tributação.

Quanto as demais matérias, acompanho o ilustre Relator.

Pelo exposto, voto no sentido de: 1) negar provimento ao recurso de ofício; 2) não conhecer do recurso voluntário relativo à matéria discutida concomitantemente na esfera judicial; 3) rejeitar a preliminar de nulidade; 4) manter a exigência da CSLL sobre lucros no exterior de períodos anteriores até 09/99, disponibilizados após a vigência do art. 19 da Medida Provisória nº 1.858-6/99; 5) dar provimento ao recurso para que a conversão dos lucros para moeda nacional seja efetuada com base na taxa de câmbio na data do encerramento do respectivo período de apuração e negar provimento em relação às demais matérias.

(assinado digitalmente)

Antônio José Praga de Souza