



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

Processo n° 16327.001125/2006-16
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1202-001.188 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2014
Matéria IRPJ
Recorrentes EVAUX PARTICIPAÇÕES S/A E FAZENDA NACIONAL
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
 JURÍDICA - IRPJ

MATÉRIA NÃO QUESTIONADA NO RECURSO VOLUNTÁRIO -
 APLICAÇÃO - ARTIGO 17 do PAF - PROCESSO ADMINISTRATIVO
 FISCAL - DECRETO N° 70.235/72

Matéria não questionada no recurso voluntário é considerada definitivamente
 julgada, prevalecendo o que foi decidido pela DRJ.

MEDIDA PROVISÓRIA N° 2.158-35/01 - LUCROS AUFERIDOS NO
 EXTERIOR - ARTIGO 62-A DO ANEXO II DO REGIMENTO INTERNO
 CARF, RICARF - APLICAÇÃO

Com o julgamento da (ADI) n° 2588, o Supremo Tribunal Federal declarou a
 inconstitucionalidade do art.74, parágrafo único, da MP n° 2.158-35, sendo
 que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados
 até dezembro de 2001 (não aplicabilidade retroativa do parágrafo único).

O caput do art.74 MP n° 2.158-35 foi mantido, interpretando-o da seguinte
 forma:

Controladas em paraísos fiscais - a incidência de IR e CSLL sobre os lucros
 auferidos no exterior é constitucional e a decisão possui eficácia erga omnes
 e efeito vinculante.

VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA - MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA
 PATRIMONIAL - MANDADO DE SEGURANÇA - SEGURANÇA
 CONCEDIDA - ARTIGO 63 DA LEI N° 9.430/1996 - LANÇAMENTO
 PARA EVITAR A DECADÊNCIA

A segurança concedida através do Mandado de Segurança deve prevalecer
 sobre a esfera administrativa. Destarte, o lançamento efetuado tem o intuito

de evitar a decadência, no entanto, deve permanecer suspenso até a decisão definitiva da justiça comum.

TAXA DE CÂMBIO - DISPONIBILIZAÇÃO FICTA - INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - ARTIGO 62-A DO ANEXO II DO REGIMENTO INTERNO CARF, RICARF - APLICAÇÃO

Com a inconstitucionalidade declarada pelo Supremo Tribunal Federal do, parágrafo único do art. 74 da MP n.º 2.158-35, os lucros auferidos no exterior, por intermédio de controladas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, sendo a taxa deste exercício a ser utilizada para a conversão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, quanto ao recurso de ofício, negar provimento ao recurso. Por unanimidade de votos, quanto ao recurso voluntário, considerar definitivamente julgadas as matérias não expressamente contestadas, não conhecer da matéria resultado de equivalência patrimonial com o exterior, por com concomitância com processo judicial e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da tributação a matéria referente à taxa de câmbio para conversão dos lucros auferidos no exterior.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo- Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Plínio Rodrigues Lima, Geraldo Valentim Neto, Marcos Antonio Pires, Marcelo Baeta Ippolito, Orlando José Gonçalves Bueno.

Relatório

Trata-se o presente de Recurso Voluntário e de Ofício provenientes de procedimento fiscal do Mandado de Procedimentos Fiscal - MPF nº 08.1.71.00- 2005-00163-7 - e prorrogações (fls.01 e 02) para o período de janeiro/2001 a dezembro de 2004.

A Fiscalização da Delegacia Especial de Assuntos Internacionais — DEAIN - averiguou os seguintes fatos, constantes do Termo de Verificação Fiscal (fls. 329 e 339).

A contribuinte é empresa controlada pela Holding SLC PARTICIPAÇÕES S/A, que, por sua vez, possui investimento na empresa PERSONAL HOLDING COMPANY, sediada em Montevidéu/Uruguai.

Em 15/05/2010, através da aprovação de sua diretoria, a contribuinte constituiu a empresa UNIFLEX LIMITED, localizada nas Ilhas Bahamas – paraíso fiscal.

O valor que a contribuinte – Evaux – investiu na empresa controlada – Uniflex – foi de US\$ 4.950.000, conforme Demonstrativo dos Resultados da Uniflex Limited - Anexo em resposta ao quesito 8 do Termo de Intimação nº 03, fls. 160 a 166, e Balanços Patrimoniais, fls. 167 a 171.

Este valor foi movimentado pela controlada, em forma de contratos de mútuos para com a empresa Personal Holding Company, como já afirmado, pertencente a SLC PARTICIPAÇÕES S/A, a qual tem a Evaux como controlada.

Dos contratos de mútuo efetuados entre a Uniflex e a empresa Personal Holding Company, resultaram receitas financeiras nos anos-calendário 2000, 2001 e 2002, conforme documentos apresentados pela recorrente. Apresentou também resultados positivos em 2003 e 2004 de investimentos em aplicações financeiras. No entanto, a recorrente informou que os balanços da controlada Uniflex não foram transcritos no livro diário e não foram distribuídos dividendos.

Importante destacar que a contribuinte impetrou Mandado de Segurança nº 2003.61.00.008221-3, distribuído para a 16ª Vara Cível Federal, Seção Judiciária de São Paulo/SP.

- Do Mandado de Segurança

Dissertando a respeito da constitucionalidade e legalidade da Medida Provisória nº 2.158-35/01, a impetrante alegou a violação ao princípio da irretroatividade.

Sua argumentação é no sentido que a referida Medida Provisória prevê a incidência de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL - relativamente aos lucros auferidos por controlada no exterior em exercícios anteriores a data da edição da medida provisória.

No seu entender, a violação ocorre, pois a Medida Provisória não indica quais são os exercícios dentro dos quais deverá ser apurada a base de cálculo. Essa lacuna, então, fora preenchida pela IN SRF nº 213/2002, que estabelece a exigência de IRPJ e da CSLL relativamente aos exercícios de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001, conforme prevê seu artigo 18.

Dessa forma, a exigência de IRPJ e CSLL nos exercícios de 1996 a 2000, violaria frontalmente o princípio da irretroatividade previsto constitucionalmente no artigo 150, III, “a”, pois o fisco estaria exigindo tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da Medida Provisória (2001) que os instituiu ou aumentou.

Em seguida, apresentou argumentos a respeito da violação do princípio da legalidade.

A MP nº 2.158-35/01 exige que a empresa controladora efetue o pagamento do IRPJ e da CSLL sobre os lucros e demais resultados auferidos pela controlada no exterior até 31 de dezembro de 2001, no entanto, não há determinação de qual lucro - exercício - deve ser objeto de tributação.

Por entender que o IRPJ e a CSLL são tributos cujo fato gerador é periódico, a determinação do exercício constitui elemento essencial, tanto para a definição do fato gerador, quanto para a fixação da base de cálculo. A MP não fixando o fato gerador e a base de cálculo, acabou por deixar um grande campo para o Poder Executivo.

Reforçando seu entendimento, reafirma que a determinação dos exercícios foram feitos pela IN SRF nº 213/02, que estabeleceu estar fora da exigência somente os lucros anteriores a 10 de janeiro de 1996, o que, a contrário senso implica tributar os exercícios de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001.

Exigir IRPJ e CSLL auferidos em exercícios fixados através de norma regulamentar e sobre base de cálculo, definida, também, em norma regulamentar violaria o princípio da legalidade, estabelecido no artigo 150, I, da Constituição Federal.

Segundo o impetrante, este é o princípio segundo o qual, a própria lei deverá instituir o tributo por meio da determinação dos seus elementos essenciais. No entanto, não basta apenas criá-lo e delegar ao Poder executivo a determinação de seus elementos essenciais.

Além do mais, a exigência por autoridades administrativas ainda viola o disposto no artigo 97 do Código Tributário Nacional – CTN -, na medida em que neste ficou reservada à lei a fixação de determinadas matérias, de modo a impedir que sobre elas pudesse dispor o Poder Executivo. Porém, a MP desobedeceu essa determinação, na medida em que, delegou a fontes secundárias a fixação de elementos essenciais do IRPJ e CSLL.

Em tópico específico, apresentou argumentos sobre a violação das regras de competência para instituir IRPJ e CSLL.

Para o recorrente, o artigo 153, III, Constituição Federal estabeleceu à União a competência para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

A seguir passou a desenvolver sobre o conceito de renda, afirmando que poderia conceituá-lo como o produto líquido (receitas menos as despesas necessárias a manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte) em determinado período. O conceito de renda envolveria, necessariamente, o acréscimo patrimonial, ou seja, algo novo que se agrega ao patrimônio pré-existente.

Disciplinado o referido artigo, o CTN, autorizado pelo artigo 146, III, da CF, realizou uma concretização definitiva da regra constitucional de competência, determinando que o imposto sobre a renda incidirá sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

A disponibilidade econômica significaria a sua efetiva percepção em dinheiro ou em outros valores, enquanto a disponibilidade jurídica significaria o direito incondicional de perceber a renda e de sobre ela dispor livremente.

A seguir passa a enfrentar a autorização dada pela CF em seu artigo 195, I, “c”, à União para instituir a CSLL, se não vejamos:

Art. 195 /CF:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...)

c) o lucro;

E da mesma forma que ocorre com o conceito de renda, o lucro há de consubstanciar algo de positivo que esteja disponível e, portanto, acresça ao patrimônio do contribuinte.

Afirmou que estes conceitos seriam interessantes ao Mandado de Segurança, pois estaria ocorrendo a tributação de uma pessoa (o sócio) pelo simples fato de que outra pessoa (sociedade) estar auferindo lucros.

E que essa situação seria o caso dos autos em apreço, pois estaria ocorrendo a tributação de uma pessoa (sociedade controladora) pelo simples fato de que outra pessoa (sociedade controlada) ter auferido lucros.

Apresentou jurisprudência em que o Supremo Tribunal Federal entendeu que não haveria fato gerador do imposto de renda pelo simples fato de que a empresa, da qual sócio, auferiu lucro, na medida em que não existe nem disponibilidade econômica (efetiva disposição do dinheiro) nem jurídica (direito incondicional de dispor do dinheiro).

Entendeu que a MP teria criado uma ficção ao considerar todo lucro auferido no exterior, automaticamente, disponibilizado no Brasil, independente da efetiva remessa ou do efetivo poder de a sociedade sediada no Brasil dispor do lucro auferido no exterior. Estaria deste modo, sendo criada uma ficção sobre o momento do fato gerador.

Estaria proibida a tributação de IRPJ e CSLL na mera expectativa de ingresso de valores no patrimônio do contribuinte, pois apenas com o aumento de capital incondicional é que haveria a tributação.

Dessa forma, a MP nº 2.158-35/01, com base no disposto pela IN SRF nº213/02, seria inconstitucional ao exigir o pagamento do IRPJ e da CSLL, através do resultado da equivalência patrimonial e à renda e aos lucros auferidos por sociedades sediadas no exterior, independentemente da disponibilidade efetiva, atual e incondicional de aumento patrimonial, pois violaria o conceito constitucional de renda e de lucro.

Além do mais, a referida Instrução Normativa incidiria em ilegalidade por violação ao conceito legal de renda constante do artigo 43 do CTN.

Seria inconstitucional por ter criado novas formas de ficção de disponibilidade nos casos de: a) encerramento do processo de liquidação; b) encerramento de

atividades; c) absorção de lucros por incorporação, fusão e cisão; d) alienação do patrimônio; e) contrapartida do valor do investimento por equivalência patrimonial.

Em seguida, passou a enfrentar a questão da violação ao princípio da capacidade contributiva.

Alegou que o princípio da capacidade contributiva possui dois aspectos: um subjetivo, que obriga o legislador a considerar a condição pessoal do contribuinte na graduação do tributo; e um objetivo, que obriga o legislador a tributar apenas as manifestações exteriores e concretas de capacidade econômica.

A MP nº 2.158-35/01 viola o aspecto objetivo do princípio da capacidade contributiva na medida em que tributam as empresas controladoras sem que elas tenham manifestado qualquer capacidade concreta de capacidade econômica, uma vez que estaria sendo obrigado a pagar IRPJ e CSLL sem que tivesse acesso efetivo e incondicional à renda ou ao lucro e, o pior, que não teria meios suficientes para realizar os vultuosos pagamentos.

Após essas considerações, passou a tratar das exigências administrativas da Instrução Normativa SRF nº 213/02.

O primeiro tópico enfrentado foi a violação à função executiva dos regulamentos e ao princípio da legalidade.

Inicia fazendo uma análise sobre a disponibilização nas leis vigentes anteriormente a MP nº 2.158-35/01 e a Instrução Normativa SRF nº 213/02, a saber:

- a) pagamento ou crédito, mediante transferência, crédito em conta bancária, entrega, remessa ou emprego dos valores;*
- b) contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros;*
- c) adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.*

Dando continuidade ao seu raciocínio, a IN SRF nº 213/02, porém, criou novas hipóteses não constantes do Decreto-Lei nº 1.598/77, da Lei nº 9.249/95, da Lei nº 9.532/97, da Lei nº 9.959/00 ou da Medida Provisória nº 2.158-35/01.

Como já apresentado acima, a Instrução Normativa teria criado além dos casos legais de disponibilização, novos, a saber:

- a) encerramento do processo de liquidação;*
- b) encerramento de atividades;*
- c) absorção de lucros por incorporação, fusão e cisão;*
- d) alienação do patrimônio;*
- e) contrapartida do valor do investimento por equivalência patrimonial.*

Como esses casos não constariam de instrumentos normativos primários, mas apenas da IN SRF nº 213/02, ao se criar novas hipóteses de disponibilização, a citada Instrução normativa estaria violando o princípio da legalidade bem como a norma constitucional que estabelece a função secundária dos regulamentos (art. 84 da CF/88).

O segundo tópico enfrentado foi a violação ao artigo 43 do CTN e às leis que fixam a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Os artigos 1º, 2º e 7º da IN SRF nº 213/02 ao determinarem a tributação do resultado da equivalência e criarem hipóteses de disponibilidade ficta dos lucros, acabaram por exigir pagamento do IRPJ e da CSLL sobre montantes que não constituem aumento patrimonial atual, efetivo e incondicional.

Isso, pois o resultado da equivalência não constitui aumento patrimonial, mas mera variação do valor do investimento nas empresas sediadas no exterior, como variações cambiais ou alterações contábeis que não ingressam no patrimônio da sociedade controladora.

A disponibilidade ficta dos lucros não constituiria aumento patrimonial atual, efetivo e incondicional, mas mera expectativa de direito, violando o disposto no artigo 43 do CTN que exige disponibilidade atual, efetiva e incondicional dos lucros, como já afirmado.

Por último, acaba demonstrando o cabimento e os requisitos do mandado de segurança com pedido liminar.

- Da decisão do Mandado de Segurança

Foi deferida liminar parcial sobre o pleiteado, vedando a imposição de IRPJ e CSLL sobre lucros apurados nos exercícios de 1997 a 2000, bem como a não imposição da IN SRF nº 213/2002, mas não impedindo a tributação a partir de 2001 em diante.

A sentença proferida em 28/07/2005 confirmou a não incidência de IRPJ e CSLL sobre os lucros apurados no período de 1997 a 2000 e a não imposição das disposições criadas pela IN SRF nº 213/2002, mantendo as determinações da MP nº 2.158-35/2001 para os demais assuntos.

O contribuinte recorreu da decisão, através de apelação ao TRF da 3º região, visando a não incidência de tributos sobre os lucros apurados no exterior em qualquer exercício e a declaração da inconstitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. No entanto, até o presente momento não há decisão definitiva.

No presente processo foram lavrados os autos de infração relativos aos lucros apurados no período de 2002, 2003 e 2004, sem suspensão de exigibilidade e com imposição da multa de ofício, e no processo administrativo nº 16327.001124/2006-63, o exercício de 2001, com suspensão de exigibilidade e sem a imposição da multa de ofício.

Relativamente à variação cambial, apenas no ano-calendário de 2002, ocorreu valor positivo que foi lançado nos presentes autos (processo administrativo nº 16327.001125/2006-16).

Desse modo, em 08/08/2006, foram lavrados os seguintes Autos de Infração:

Embasamento legal: artigos 25, e §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.249/1995; artigo 16 da Lei nº 9.430/96; artigos 249, incisos I e II, 251 e parágrafo único, 384, 385, 387, 389, 394 e 434, do RIR/99; artigo 3º da Lei nº 9.959/2000 e art. 74 e parágrafo único da MP nº 2.158-35/2001.

- Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL - fls. 324 a 326.

Embasamento legal: artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 19 da Lei nº 9.249/95; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; artigo 6º da MP nº 1.858/99 e reedições.

Cientificada da autuação fiscal em 15/08/2006, apresentou, em 14/09/2006, impugnação (fls. 341 a 364), expondo em síntese as razões a seguir:

- Da Impugnação

Inicialmente fez um resumo do que irá ser apresentado ao longo da impugnação para invalidar o lançamento fiscal efetuado. O lançamento fiscal efetuado pelo auditor fiscal seria vedado por três motivos, a saber:

A) o valor equivalente ao crédito tributário constituído com base na tributação de lucros do período de 2000 já foi pago, e deve ser considerado extinto;

B) haveria decisão da Justiça Federal de São Paulo a proibir a tributação do resultado positivo de equivalência patrimonial em qualquer ano, aí incluído o de 2002, e;

C) o lançamento violaria os princípios da irretroatividade, da legalidade, os conceitos que definem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e também a capacidade contributiva.

- Tópico A

Quanto ao tópico “a”, o impugnante afirmou que o crédito tributário constituído em função dos lucros auferidos no exterior durante o período de 2001 a 2004 estaria extinto, nos termos no artigo 156, II, do CTN.

Afirmou que com a impugnação juntou declaração PER/DCOMP (doc. 04-fls. 413 a/422) que no mês de novembro de 2005, adimpliu, através da compensação, os tributos exigidos a título de IRPJ e CSLL. Aduziu que no demonstrativo em anexo, as fls. 3 e 9, foram compensados valores com vencimento entre 2001 e 2005 e, portanto, referentes aos exercícios de 2001 a 2004.

Sustentou ainda que a informação sobre a compensação era de conhecimento da autoridade fiscal, pois em resposta ao "Termo de Intimação nº 01 anexou cópia de documentação (PER/DCOMP). Naquela ocasião, informou a impugnante, conforme doc. 05, em anexo:

"Considerando o disposto na intimação, anexamos cópia da PER/DCOMP de 30/11/2005, relativa ao pagamento, com os respectivos encargos, da Contribuição Social sobre o Lucro e do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre os lucros apurados pela coligada nos anos calendariais de 2000, 2001, 2002, 2003, e

2004, que constam da declaração do contribuinte na rubrica de Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social, no exigível a Longo Prazo.".

Apesar das informações prestadas, afirmou que a autoridade fiscal ao longo do Relatório de Procedimento Fiscal não fez qualquer menção à compensação realizada.

Dessa forma, entendeu que o lançamento de IRPJ e CSLL efetuado sobre os lucros auferidos pela sua coligada, no exterior, entre 2001 e 2004, estaria extinto na forma do inciso II, do artigo 156 do CTN.

Por último, a impugnante fez uma ressalva de que não incluiu na compensação realizada um dos créditos que lhe é exigido. Deixou de pagar a exação constituída sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial verificado no ano de 2002. Procedeu dessa forma, porque a decisão proferida no mandado de segurança que havia impetrado a protegia desta exigência.

Em seguida, passou a demonstrar essa situação.

- Tópico B

Afirmou que a decisão proferida no mandado de segurança reconheceu a ilegalidade da tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial, quando declarou que essa exação estava prevista tão-somente na IN SRF nº 213/02 e, portanto, excedia o previsto na legislação vigente, a saber Decreto-Lei nº 1.598/77, nas Leis nº 9.532/97 e 9.959/00, bem como na MP nº 2.158-35/01.

A seguir, trechos da sentença:

"À impetrante assiste razão, todavia, quando argumenta com ofensa ao princípio da irretroatividade tributária e da legalidade, com a previsão, feita em Instrução Normativa, de retroação das disposições estabelecidas na MP 2.158-35/01 para os exercícios de 1997 a 2000, bem como a instituição de obrigações novas para as empresas controladoras, além daquelas já previstas no Decreto-Lei 1.598/77, Lei 9.532/97, Lei 9.959/00 e Medida Provisória 2.158-35/01."

(página 9 da sentença)

"(...) assegurando-lhe ainda o direito de não considerar qualquer outra forma de disponibilização criada pela Instrução Normativa SRF 213/02, ao arrepio do que dispõem o Decreto-Lei 1.598/77, Lei 9.532/97, Lei 9.959/00 e Medida Provisória 2.158-35/01, (...)."

(página 10 da sentença)

Dessa forma, a decisão proibiu a tributação com base em hipóteses que não encontrassem amparo legal. E dentre estas, encontra-se a de tributar o resultado positivo da equivalência patrimonial, cuja única previsão a respeito encontra-se em um instrumento normativo infralegal, como é a IN SRF n. 213/02.

Portanto, a fiscalização não estaria autorizada a constituir o crédito tributário sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial, em relação ao exercício de 2002.

Assim, requereu o afastamento imediato do auto de infração que lançou exigências e constituiu créditos sobre os quais havia segurança concedida à Impugnante.

Após, passou a dissertar sobre a violação dos princípios da irretroatividade, da legalidade, os conceitos que definem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e também a capacidade contributiva, da forma como procedido no mandado de segurança.

- Tópico C

Dissertou sobre a violação da legalidade cometida pela IN SRF nº 213/2002, apresentando o histórico da legislação pátria sobre a tributação de lucros no exterior para demonstrar que não há previsão legal para as hipóteses de incidência tributária descritas na referida IN. Alegou que o auto de infração ao reclamar pagamento baseado no art. 7º da IN SRF nº 213/2002 e tão ilegal quanto sua fonte e, se é ilegal, não pode subsistir.

Alegou violação ao conceito de renda e violação às leis que fixam a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, apresentando argumentos que entende serem cabíveis para provar que são inconstitucionais e ilegais a medida provisória nº 2.158-35/2001, a IN SRF nº 213/2002 e o auto de infração lavrado, e, ainda, a violação ao princípio da capacidade contributiva.

Afirmou que a autoridade tributária considerou a participação da impugnante como sendo de 100% no capital social da controlada – Uniflex -, quando na realidade sua participação seria de 99,99% , conseqüentemente, ensejando equívocos nos cálculos dos valores lançados.

Aduziu que a autoridade fiscal utilizou a taxa de câmbio de 31/12/2002 para converter o valor dos lucros apurados em 2001, quando deveria ter utilizado a taxa de conversão no momento da apuração dos lucros, argumentando que a diferença seria gritante e não poderia ser desconsiderada, uma vez que a taxa utilizada pelo auditor fiscal seria substancialmente maior que a taxa de cambio de dezembro de 2001.

Encerra requerendo que o auto de infração seja declarado totalmente insubsistente, seja por força da compensação efetuada, seja por força da ilegalidade dessas exações e, no que se refere a tributação da equivalência patrimonial, dada a ausência de previsão legal para tanto.

Mesmo diante dos argumentos aduzidos pela recorrente, a 5ª da Turma da DRJ/SPOI proferiu acórdão nº 16-20.858, fls. 446/464, no qual, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação. Da decisão recorreu-se de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – com base no artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972 e alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/1993 e 9.532/97, e pela Portaria MF nº 03/2008.

A decisão teve a seguinte ementa:

Processo nº 16327.001125/2006-16

Acórdão nº 16-20.858 – 5ª Turma da DRJ/SPOI

Sessão de 26 de março de 2009

Interessado EVAUX PARTICIPAÇÕES S/A

CNPJ/CPF 02.699.849/0001-20

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - Os lucros

auferidos por empresas coligadas e filiais no EXTERIOR, no período compreendido entre 1996 a 2001, devem ser considerados disponibilizados em 31/12/02, data em que deveria ocorrer a conversão dos lucros para a moeda nacional.

CSLL - O decidido quanto ao lançamento do IRPJ deve nortear a decisão do lançamento decorrente.

ARGUIÇÕES DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DE
LEI OU INSTRUÇÃO NORMATIVA

Alegações de ilegalidade e inconstitucionalidade não podem ser opostas na instância administrativa.

Lançamento Procedente em Parte

- Extinção do crédito tributário

Quanto à alegação de extinção do crédito tributário pela compensação por ter a impugnante apresentado PER/DCOMP (fls. 413 a/422), a 5ª Turma da DRJ/SPOI observou que a declaração fora entregue em 30/11/2005, após o início do procedimento fiscal que se deu em 17/11/2005, conforme ciência do MPF de fls. 01.

Neste sentido, a apresentação de PER/DCOMP não impediria e nem invalidaria o procedimento fiscal e, conseqüentemente, o lançamento fiscal dele decorrente, pois aquela apresentação extingiria o crédito tributário, se houvesse sido apresentada antes do início da fiscalização, conforme artigo 138 do CTN.

Entretanto, observou a DRJ que a apresentação de PER/DCOMP deverá ser observada, se a mesma for homologada, quando da exigência dos tributos lançados, caso a decisão final no mandado de segurança favoreça o Fisco Federal.

- Vedação a equivalência patrimonial

Já em relação ao aduzido através do mandado de segurança nº 2003.61.00.008221-3, que haveria vedado a tributação pela equivalência patrimonial em qualquer ano-calendário, inclusive no ano de 2002, a DRJ foi categórica.

Afirmou com base no artigo 63 da Lei nº 9.430/1996, que haveria determinação expressa para a constituição do crédito tributário, suspenso por medida judicial, para prevenir a decadência, exonerando apenas a multa de ofício.

A 5ª Turma da DRJ/SPOI enfrentou a questão da proibição contida no *caput* do artigo 62 do Decreto nº 70.235/72, afirmando que a proibição é apenas no sentido da cobrança ou execução, mas não proibindo a fiscalização ou o lançamento, a menos que a decisão judicial seja expressa nesse sentido, não sendo o caso do presente processo.

Todavia, reconheceu que a sentença do mandado de segurança impediria a exigência da tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial previsto pela IN SRF nº 213/2002. Observou que no corpo da sentença (fls. 402 a 411) consta expressamente a proibição de considerar qualquer outra forma de disponibilização criada pela Instrução Normativa SRF 213/2002.

Assim, manteve-se o lançamento de ofício referente a parcela da tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial do ano-calendário de 2002, suspendendo a sua exigência até a sentença definitiva da ação judicial (mandado de segurança) e também **exonerou a multa de ofício imposta.**

Da exoneração da multa de ofício, a DRJ recorreu de ofício, tendo em vista que o montante expurgado (R\$ 1.531.013,95) ultrapassa o limite estabelecido na Portaria MF nº 3/2008.

Já em relação à tributação dos lucros auferidos no período de 2001 a 2004, a sentença do mandado de segurança é explícita ao permiti-la, havendo restrição apenas ao período anterior a edição da MP nº 2.158-35/2001, ou seja, a tributação de lucros auferidos no período de 1997 a 2000.

- Matérias concomitantes ao Mandado de Segurança

Após, a DRJ ponderou que grande parte da argumentação trazida pela impugnante, relativamente a ilegalidade e inconstitucionalidade da exigência de IRPJ e CSLL incidentes sobre os resultados positivos de equivalência patrimonial e sobre os lucros auferidos por coligadas ou controladas no exterior e não disponibilizados, estaria contida dentro do Mandado de Segurança impetrado pela empresa, o que importaria em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

Dessa forma, não se conheceu da impugnação no tocante à violação ao princípio da capacidade contributiva, à legalidade, à inconstitucionalidade, à violação às leis que fixam a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e à ilegalidade da MP nº 2.158-35/2001 e IN SRF nº 213/200, presentes que estão nos autos do Mandado de Segurança.

Prosseguiu a discussão apenas com relação a porcentagem considerada da impugnante na empresa Uniflex (controlada) para o cálculo dos tributos e, também, em relação ao valor da taxa de conversão utilizada.

Analisou, em seguida, a questão da data da taxa de câmbio de conversão em reais dos valores auferidos pela controlada em moeda estrangeira.

Observou que no presente processo, a reclamação do impugnante se refere, especificamente, à data da conversão para moeda nacional, dos valores de lucros apurados e não distribuídos até 31/12/2001 que, no seu entender, deveria ter sido feita no dia das demonstrações financeiras.

O argumento utilizado pela DRJ para manter a autuação neste ponto foi que a MP nº 2.158/2001 manteve a tributação dos lucros na data de sua disponibilização, apenas determinando que os lucros auferidos, a partir de 2002, seriam considerados disponibilizados na data do balanço levantado pela controlada (caput do artigo 74), e, os lucros acumulados até 31/12/2001 em 31/12/2002.

Por último, enfrentou-se a questão da percentagem de participação da fiscalizada na controlada – Uniflex.

Conforme as DIPJ apresentadas e informação da auditora fiscal que efetuou o procedimento fiscal, a participação da fiscalizada na Uniflex seria de 99,99%. Ao examinar os cálculos efetuados para o lançamento do tributo, verificou-se que, realmente, foi considerada a participação de 100% no lucro auferido.

Dessa forma, razão a impugnante nesta parte. Foi diminuído os valores dos resultados em reais dos períodos de 2001, 2002, 2003 e 2004, equivalentes a 100% de participação para os valores correspondentes a 99,99% de participação.

O recorrente tomou ciência do acórdão nº 16-20.858 proferido pela 5ª Turma da DRJ/SPOI em 19 de maio de 2009 (fls.472) , e em, 10 de junho de 2009 (477), apresentou Recurso Voluntário (fls. 478/503) retomando os mesmos argumentos apresentados com a impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Orlando José Gonçalves Bueno

I – Do juízo de admissibilidade

Por pressupostos e requisitos de admissibilidade, determinados pelo Decreto nº 70.235/1972 e pelo Regimento Interno do CARF, toma-se conhecimento do Recurso Voluntário e de Ofício.

No que tange ao Recurso de Ofício, este, corretamente, foi interposto, haja vista que o valor exonerado – multa de ofício -, qual seja, R\$ 1.531.013,95, ultrapassa o limite estabelecido na Portaria MF nº 3/2008, conforme planilha elaborada pela autoridade julgadora de primeira instância, junto a essa.

Os julgamentos do Recurso Voluntário e do Recurso de Ofício serão feitos em conjunto, devido à relação de matérias serem comuns, conforme em tópico que será demonstrado.

II – Matéria não questionada no Recurso Voluntário

Como se pode perceber no Recurso Voluntário (fls. 478/503) interposto pela recorrente, não há questionamento acerca da compensação (PER/DCOMP - fls. 413/422) apresentada. A única referência que é feita ao longo do Recurso Voluntário é a respeito de como essa matéria ficou decidido pela 5ª Turma da DRJ/SPOI.

Com base no artigo 17 do PAF – Processo Administrativo Fiscal –, decreto nº 70.235/72, a matéria não questionada será considerada preclusa na espera administrativa, senão vejamos:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Sobre o assunto, MARCOS VINICIUS NEDER, em seu livro “Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado” — pg. 78, leciona:

Em processo fiscal, a inicial e a impugnação fixam os limites da controvérsia, integrando o objeto da defesa às afirmações contidas na petição inicial e na documentação que a acompanha.

Se o contribuinte não contesta alguma exigência frita pelo Fisco, na fase da impugnação, não poderá mais contestá-la no recurso voluntário. A preclusão ocorre com relação à pretensão de impugnar ou recorrer à instância superior.

Na sistemática do processo administrativo fiscal, as discordâncias processuais não devem ser opostas contra o lançamento em si, mas contra as questões processuais e de mérito decididas em primeiro grau. Tal qual no processo civil, o administrativo fiscal, pelas regras do Decreto nº 70.235/72, prevê a concentração dos atos processuais em momentos processuais preestabelecidos, conforme se depreende o exame do art. 16. Nessa mesma linha, o artigo 17 do PAF considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Segundo este dispositivo não é lícito inovar na postulação recursal para incluir questão diversa daquela que foi originariamente deduzida quando da impugnação do lançamento na instância a quo.

Ainda sobre o fenômeno da preclusão, arremata MARCOS VINICIUS NEDER, na pág. 217 da obra citada:

O fenômeno da preclusão consiste na perda do direito por várias razões: pelo não-exercício no prazo ou termo legal; pela inaplicabilidade da prática do ato com outro já praticado; pelo

exercício válido da mesma faculdade anteriormente. Estas razões a levam a ser classificada como temporal, lógica ou consumativa. A preclusão é um instituto eminentemente processual e não atinge o direito material sob litígio, só produzindo efeitos extintivos no âmbito do processo em que é alegada (coisa julgada formal), ou seja, o contribuinte continua titular do direito material, apenas perde a faculdade de exercê-lo nesse processo. Seu grande objetivo é garantir o avanço progressivo da relação processual e obstar o seu recuo para fases anteriores: Busca, dessa forma, preservar a ordem lógica dos atos processuais, para que se obtenha a decisão com maior precisão e rapidez. Assim, as questões discutidas e apreciadas ao longo do processo não podem, após a respectiva decisão, voltar a ser tratadas em fases posteriores. O art. 473 do CPC dispõe que é “defeso à parte discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito se operou a preclusão”. Se por exemplo, o contribuinte deixa de impugnar uma matéria na época certa, e a questão é, definitivamente resolvida, não há como voltar a apreciá-la por força da preclusão.

Assim, como não houve matéria recursal a respeito da compensação, essa matéria tornou-se definitiva na esfera administrativa. Assim sendo, prevalece o que foi decidido pela DRJ sobre a mesma.

Como bem observado pela DRJ, a apresentação da PER/DECOMP foi entregue em 30/11/2005, portanto, após o início do procedimento fiscal que se deu em 17/11/2005 (fl. 01). Situação que levou ao reconhecimento da perda da espontaneidade da recorrente, pois já havia sido iniciado o procedimento fiscal.

Todavia, acertadamente, observou a DRJ e, neste sentido decide-se, a apresentação da PER/DCOMP deverá ser observada caso venha a ser apreciada, quando da exigência definitiva dos tributos lançados, se a decisão final do mandado de segurança favorecer a autoridade fiscal.

III – Matérias controvertidas

a) Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e a Instrução Normativa SRF nº 213/2002

Como se pode depreender dos fundamentos trazidos pelo Relatório de Verificação Fiscal (fls. 352/362) constante do auto de infração, o auditor fiscal exigiu da recorrente IRPJ e a CSLL sobre duas bases:

a) pelos lucros que sua controlada, a UNIFLEX, auferiu no exterior, ao longo dos anos-calendário de 2001 a 2004; e

b) pela variação positiva que resultou, no ano de 2002, da análise da equivalência patrimonial do investimento realizado no exterior, na controlada UNIFLEX.

Ocorre que a base legal para essas exigências foi o disposto na Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e disposições constantes da IN SRF nº 213/2002, que regulamentou a referida medida provisória.

A recorrente tanto na impugnação quanto no Recurso Voluntário, alegou a violação ao princípio da capacidade contributiva, à legalidade, à inconstitucionalidade, à violação às leis que fixam a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e à ilegalidade da MP nº 2.158-35/2001 e IN SRF nº 213/2002.

Num primeiro momento, o CARF não estaria autorizado a enfrentar questões sobre constitucionalidade e legalidade de leis, entretanto, o artigo 62-A do anexo II do Regimento Interno do CARF – RICARF, autoriza essa situação no caso de decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal – STJ – e do Superior Tribunal de Justiça – STJ -, senão vejamos o que diz o dispositivo:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Não há dúvida que no caso *sub judice*, o cerne da questão está em torno da possibilidade da tributação do IRPJ e CSLL das empresas controladoras e coligadas situadas em solo nacional pela apuração de lucros e pelo resultado da equivalência patrimonial de investimento no exterior pelas controladas e coligadas, conforme dispõe a MP nº 2.158-35/2001 e IN SRF nº 213/2002.

A respeito dessa questão foi movida a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2588, em que a CNI questiona os artigos 74, *caput* e parágrafo único, da Medida Provisória (MP) nº 2.158, de 24 de agosto de 2001 e artigo 43, parágrafo 2º, do Código Tributário Nacional (CTN), com redação da Lei Complementar(LC) nº 104/2000, na forma do artigo 10 da Lei nº 9.868/99.

A referida ação transitou em julgado em 14 de agosto de 2014 e foi julgada como a seguir se expõe:

"TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (" 31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO "). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, parágrafo 2º (LC104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, parágrafo 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de

cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielísivo (impedir "planejamento tributário") ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial - MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam "paraísos fiscais"; 2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei); 2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001. (ADI 2588, Relator (a): Min. ELLEN GRACIE, Relator (a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, DJe-027 DIVULG 07-02-2014 PUBLIC 10-02-2014 EMENT VOL-02719-01 PP-00001)

Em outra passagem:

“Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e feito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas "coligadas" localizadas em países sem tributação favorecida (não "paraísos fiscais"), e que o referido dispositivo se aplica às empresas "controladas" localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados ("paraísos fiscais", assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. (...)”.

Do julgamento acima acostado, pode se inferir o seguinte:

(i) Coligadas em países que tributam a renda (não paraísos fiscais) – a incidência de IR e CSLL sobre os lucros auferidos no exterior é inconstitucional e a decisão possui eficácia erga omnes e efeito vinculante;

(ii) Coligadas em paraísos fiscais – não há decisão;

(iii) Controladas em países que tributam a renda (não paraísos fiscais) – não há decisão;

(iv) Controladas em paraísos fiscais – a incidência de IR e CSLL sobre os lucros auferidos no exterior é constitucional e a decisão possui eficácia erga omnes e efeito vinculante;

(v) A inconstitucionalidade do art. 74, parágrafo único, da MP n.º 2.158-35, sendo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até dezembro de 2001 (não aplicabilidade retroativa do parágrafo único).

Apenas para melhor elucidar o raciocínio desenvolvido ao longo deste julgamento, apresento alguns argumentos desenvolvidos:

"É de se ter em mente que a finalidade da Lei Complementar nº 104/2001, que incluiu o parágrafo 2º ao art. 43 do CTN, e do art. 73 da MP 2.158-35/2002, como bem demonstrou a União Federal, é o de evitar a elisão fiscal, isso porque a empresa que contava com uma controlada ou coligada no exterior, ao auferir lucro por meio destas últimas, seguindo a regra de que somente seriam tributados quando pagos/creditados à sócia domiciliada no Brasil, tal remessa monetária era postergada e a maior parte das vezes não realizada. Os valores migravam diretamente para contas outras, também estrangeiras, e não eram nunca "repatriados". Com a fixação do critério de disponibilização pelo art. 74 da MP 2.158, não importa mais o momento em que os valores foram ou serão creditados à conta da empresa no Brasil: basta o balanço financeiro. Desse modo, coibiu-se a burla, tornada praxe, à incidência do IRPJ e da CSLL, como amplamente reconhecido pela jurisprudência".

Conforme o auditor fiscal são objetos do presente processo, os lucros que a controlada – UNIFLEX – da recorrente auferiu no exterior, ao longo dos anos-calendário de 2001 a 2004, que deveriam ter sido adicionados ao lucro real da recorrente, conforme "caput" do art. 74 da Medida Provisória (MP) n.º 2.158/01, de forma proporcional a sua participação no capital social – 99,99 %.

Essa situação se encontra de conformidade com o decidido pelo STF no julgamento acima transcrito, pois a controlada se encontra em paraíso fiscal – BAHAMAS com base no Relatório de Procedimento Fiscal, fls. 352/362 – devendo, portanto haver a incidência de IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos no exterior nos anos-calendários 2002, 2003 e 2004.

Quanto ao ano-calendário de 2001, é objeto de outro processo administrativo específico (processo administrativo n.º 16327.001124/2006-63) em andamento perante a 4ª Câmara da 1ª Seção.

O fato do parágrafo único, do artigo 74, da MP n.º 2.158-35 ter sido julgado inconstitucional, não repercute no caso em questão, pois sua inconstitucionalidade está ligada a disponibilidade ficta por este criada para os anos anteriores a 2001. E essa questão, já havia sido assegurada a recorrente no julgamento do mandado de segurança, que concedeu o direito a vedação da imposição de IRPJ e CSLL sobre lucros apurados nos exercícios de 1997 a 2000, bem como a não imposição das formas de disponibilização criadas pela IN SRF n.º 213/2002. No entanto, não impediu a tributação a partir do ano-calendário de 2001.

Nesse sentido, agiu corretamente a autoridade fiscal ao lançar os lucros apurados por coligada no exterior localizada em paraíso fiscal nos anos-calendários fiscalizados de 2002 a 2004, em conformidade com o "caput" do art. 74 da Medida Provisória (MP) n.º 2.158/01, julgado constitucional na ADI n.º 2588.

b) Variação cambial positiva obtida pelo método da equivalência patrimonial e Recurso de Ofício

Como já explanado acima, outra infração apurada pelo auditor fiscal no Relatório de Verificação Fiscal (fls. 352/362) foi a variação positiva que resultou da análise da equivalência patrimonial do investimento realizado no exterior, na controlada – UNIFLEX -, no ano-calendário de 2002.

Entretanto, a sentença (402/411) proferida pela MM. Juíza Tânia Regina Marangonyi Zauhy, impede a exigência da tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial previsto pela IN SRF nº213/2002. Aliás, impede a tributação sobre qualquer forma de disponibilização prevista pela IN SRF nº 213/2002.

Em consulta ao sítio do Tribunal Regional Federal da 3ª Região para averiguação do andamento processual do mandado de segurança, consta-se que não ainda não houve o trânsito em julgado.

Por esse motivo, decidi bem a DRJ, em reconhecer a impossibilidade da cobrança e exigência deste crédito tributário, enquanto não houver a decisão definitiva sobre o mandado de segurança. Por isso, prudentemente, o lançamento fiscal (realizado para evitar a decadência, conforme previsto no artigo 63, da Lei nº 9.430/1996) deve permanecer suspenso e a multa exonerada.

Neste tópico encontra-se o ponto de contato afirmando anteriormente entre o Recurso Voluntário e o de Ofício, pois a segurança aqui analisada, concedida ao recorrente, fez com que fosse exonerada a multa de ofício imposta anteriormente pelo auditor fiscal no montante de R\$ 1.531.013,95, ultrapassando o limite estabelecido pela legislação do PAF – Processo Administrativo Fiscal – para a interposição deste tipo de recurso.

Demonstrado a relação de junção de ambos recursos (Voluntário e de Ofício), mais precisamente com o tópico sob apreço, e, pelos fundamentos acima expostos, é forçoso a manutenção da exclusão efetuada pela DRJ, as quais devem ser mantidas *in tontum*. Assim, é de se negar provimento ao Recurso de Ofício.

Pois bem, mantém-se o julgamento da DRJ nesse aspecto, constituindo-se de forma definitiva o lançamento relativo à tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial do ano-calendário de 2002, suspendendo-se a sua exigência até que haja sentença definitiva transitada em julgado no mandado de segurança e exonera-se a multa de ofício imposta.

c) Emprego da taxa de câmbio

Em relação a taxa de câmbio aplicada no lançamento de ofício, há de se ressaltar que a irresignação do recorrente se refere, exclusivamente, à data da conversão para moeda nacional, dos valores de lucros apurados e não distribuídos até 31/12//2001.

O auditor fiscal seguiu o que dita a MP nº 2.158/2001, tributando os lucros na data da disponibilização dos mesmos, apenas dispondo que os lucros auferidos, a partir de 2002, seriam considerados disponibilizados na data do balanço levantado pela controlada (caput do artigo 74) e os lucros acumulados até 31/12/2001 em 31/12/2002, podendo haver antecipação se disponibilizados antes dessa data (§ único do artigo 74), se não vejamos:

Art.74 - Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei FP 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.

Assim, com base no Relatório de Verificação Fiscal, a autoridade tributária utilizou a taxa de câmbio vigente em 31 de dezembro de 2002 na conversão dos resultados apurados pela controlada – UNIFLEX - para o ano de 2001.

No entanto, com o julgamento da ADI nº 2588, o parágrafo único do artigo 74, da MP nº 2.158/2001 foi julgado inconstitucional.

Um dos argumentos utilizados pelo STF foi a violação aos princípios constitucionais da irretroatividade (CF, art. 150, III, a) e da anterioridade (CF, art. 150, III, b). Uma vez que, o parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35 pretendia tributar fatos geradores anteriores ao início da vigência da MP, bem como os lucros auferidos no exterior no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei.

O pretendido pelo parágrafo único não infringe apenas o aspecto temporal da hipótese de incidência tributária, importando a cobrança de tributo com base em novo aspecto material, sobre fatos ocorridos antes da vigência da lei. Erroneamente, o legislador, também, ataca os lucros auferidos no exterior no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a MP, incorrendo em ofensa ao princípio constitucional da anterioridade tributária.

Por isso, como o artigo 143 do CTN é norma geral, e, havendo disposição específica, essa deve ser utilizada, senão vejamos o que prevê o citado artigo:

Art. 143 - Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Assim, a data correta da conversão para a moeda nacional, dos valores de lucros apurados e não distribuídos até 31/12/2001, é aquela prevista pelo no artigo 25, §4º da Lei nº 9.249/95, por ser norma específica em detrimento ao artigo 143 do CTN, já que julgado inconstitucional o parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35.

Vejamos o disposto no referido artigo 25 da Lei nº 9.249/95:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no

exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

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.

Além do mais, a própria IN SRF nº 213/2002 disciplina a data da taxa de conversão como sendo a data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa controlada, conforme seu artigo 2º, a seguir transcrito.

Art. 2º - Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Ressalta-se, que a segurança concedida no mandado de segurança impetrado pela recorrente, é adstrita a forma de disponibilização prevista em tal instrução normativa. Neste ângulo, o previsto neste artigo é plenamente aplicável ao caso em questão.

Processo nº 16327.001125/2006-16
Acórdão n.º **1202-001.188**

S1-C2T2
Fl. 44

Nesse caso, razão à recorrente, pois a cotação a ser utilizada para a conversão dos lucros auferidos é o da época da apuração, ou seja, 31 dezembro de 2001. Assim, a taxa de cambio a ser utilizada é a vigente naquela data, qual seja, 31 de dezembro de 2001.

Por todo o delineado ao longo deste voto, é de se negar provimento ao Recurso de Ofício.

E quanto ao recurso voluntário, dá-se provimento parcial apenas para excluir a taxa de câmbio adotada no lançamento de ofício para conversão dos lucros auferidos nos exterior e considerar como taxa de câmbio aquela em que nas demonstrações financeiras forem apurados os lucros da controlada, ou seja, o dia 31 de dezembro de 2001.

(documento assinado digitalmente)

Orlando José Gonçalves Bueno