

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

Processo nº 16327.001430/2006-08
Recurso nº 163.718 Voluntário
Acórdão nº **1401-00.027 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de maio de 2009
Matéria IRPJ E OUTROS
Recorrente FISCHER S.A COMÉRCIO, INDÚSTRIA E AGRICULTURA
Recorrida 1ª TURMA DRJ DE RIBEIRÃO PRETO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2002, 2003

IRPJ. CONVERSÃO DE LUCROS NO EXTERIOR PARA MOEDA NACIONAL - TAXA DE CâMBIO.

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 ou coligada no exterior.

IRPJ. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR.- EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. VARIAÇÃO CAMBIAL.

Nos termos de manifestação advinda do Ministério da Fazenda no âmbito do veto parcial ao Projeto de Lei de Conversão nº 30, de 2003 (art. 46 da Medida Provisória nº 135/03), a tributação da variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial exigirá que, antes, seja editada norma legal prevendo tal incidência.

PRELIMINAR – CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INOVAÇÃO DA DRJ -

Apesar da fiscalização não ter citado o dispositivo legal adequado, pelo conjunto dos fatos contidos nos autos, se conclui que a fiscalização tributou os lucros pelo emprego do valor, conseqüentemente a DRJ não inovou o lançamento e tampouco ocorreu cerceamento do direito de defesa, uma vez que a contribuinte se defende dessa matéria desde a apresentação da impugnação.

**LUCROS NO EXTERIOR - REDUÇÃO DE CAPITAL -
DISPONIBILIZAÇÃO.**

Os lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas devem ser adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real da empresa nacional. O momento é diferido até à data em que forem disponibilizados tais lucros. Todavia, a redução de capital, mediante a transferência aos sócios da participação acionária de empresa no exterior, fulmina a subsunção à regra excepcional do aspecto temporal e, em consequência qualifica o fato pela regra geral do momento da aquisição da renda, uma vez que o investimento relativo a essa participação acionária já refletia os resultados apurados na investida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2002, 2003

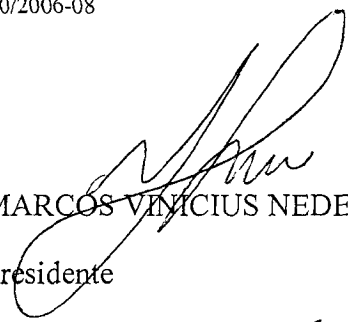
Ementa

CSLL. LUCROS AUFERIDOS ANTERIORMENTE A 1999. FALTA DE OBJETO. Levando em conta que a parte mantida dos autos diz respeito a lucros auferidos em anos-calendário posteriores a 1999, deixo de apreciar essa questão, por falta de objeto.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 1ª turma ordinária** da primeira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, **REJEITAR** a preliminar de insuficiência na descrição dos fatos no lançamento. Por voto de qualidade, **REJEITAR** a preliminar de inovação do lançamento pela DRJ, vencidos os Conselheiros Hugo Correia Sotero, Marcos Shigueo Takata, Silvia Bessa Ribeiro Biar e Carlos Alberto Gonçalves Nunes. Designada para redigir o voto vencedor neste item a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima. Por maioria de votos, **NEGAR** provimento ao recurso quanto à disponibilização de lucros por emprego de valor, vencidos os Conselheiros Hugo Correia Sotero, Marcos Shigueo Takata e Silvia Bessa Ribeiro Biar. Designada para redigir o voto vencedor neste item a Conselheira Albertina Silva Santos de Lima. Por unanimidade de votos, **NÃO CONHECER** do recurso relativo a CSLL quanto à disponibilização de lucros por emprego de valor até 31/10/1999, por falta de objeto. Por unanimidade de votos, **DAR** provimento ao recurso na matéria relativa a definição da taxa de câmbio a ser considerada para a conversão em reais dos lucros disponibilizados e na matéria relativa à tributação da variação cambial de investimento do exterior. Por maioria de votos, **AFASTAR** os juros sobre a multa de ofício, vencidos os Conselheiros Albertina Silva Santos de Lima, Valmar Fonseca de Menezes e Selene Ferreira de Moraes (Suplente Convocada).

Φ  2



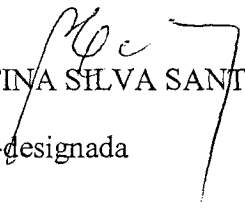
MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente



HUGO CORREIA SOTERO

Relator



ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

Redatora-designada

EDITADO EM: 21 MAI 2010

Relatório

A Recorrente foi autuada por insuficiente recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) nos anos-calendário 2001 e 2002, ancorando-se o lançamento de ofício no cometimento das seguintes infrações à legislação tributária: (a) excluiu das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL o resultado positivo da equivalência patrimonial da controlada Citrosuco Internacional N.V, sediada em Curaçao; (b) deixou de considerar na determinação do lucro real os resultados apurados entre 1996 e 2001; (c) deixou de considerar na determinação do lucro real os lucros apurados nos balanços dos períodos encerrados em 31/12/2002, pela controlada Citrosuco Internacional N.V; e, (d) deixou de adicionar nas bases de cálculo do imposto de renda e da CSLL parcela dos juros pagos ou creditados à pessoa vinculada no exterior, excedente à taxa Libor.

Em face das infrações descritas, a autoridade lançadora formalizou exigência de R\$ 9.650.237,62, relativa ao IRPJ não recolhido, R\$ 5.969.636,99 de juros de mora e R\$ 7.237.678,21 de multa de ofício, perfazendo um crédito tributário de R\$ 22.857.552,82.

Lançamento impugnado pelo contribuinte às fls. 368-393, sendo os argumentos de impugnação assim sintetizados: (a) nulidade do lançamento por falta de descrição adequada das infrações; (b) decadência do direito de lançar, uma vez que não poderia o lançamento de ofício referir-se aos fatos geradores ocorridos nos anos de 1996, 1998, 1999 e 2000; (c) a taxa de câmbio a ser utilizada para fins de cômputo dos lucros de empresa controlada sediada no exterior é a da data em que foi apurado o resultado pela controlada; (d) inaplicabilidade do art. 74 da Medida Provisória nº. 2.158/01; (e) não incidência da CSLL sobre os lucros anteriores a 1999; (f) seja reconhecido o direito de abatimento dos prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL.

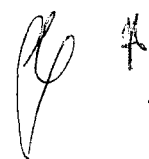
O lançamento foi julgado procedente em todos os seus termos pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Ribeirão Preto (SP), nestes termos:

"NULIDADE. ERRO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS E NA BASE LEGAL.

Restando evidenciado que a descrição dos fatos e o enquadramento legal foram suficientemente claros para propiciar o entendimento da infração imputada e o seu embasamento legal, descabe acolher a alegação de nulidade do auto de infração.

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.



*ILEGALIDADE. NORMAS ADMINISTRATIVAS.
VALIDADE.*

A autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

*JUROS PAGOS OU CREDITADOS. PESSOA
VINCULADA NO EXTERIOR. FALTA DE ADIÇÃO.*

A concordância expressa do contribuinte torna a autuação definitiva.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONTROLADA.

A empresa controladora que se beneficia de lucros auferidos no exterior, por empresas controladas, deve oferecer à tributação estes valores na data de sua disponibilização.

*CONVERSÃO DE LUCROS NO EXTERIOR PARA
MOEDA NACIONAL – TAXA DE CÂMBIO.*

Os lucros auferidos no exterior serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia do fato gerador, assim entendida a data da disponibilização.

*LUCROS ORIUNDOS DO EXTERIOR - DEFINIÇÃO DO
FATO GERADOR.*

Entre os anos-calendários de 1996 e 2001, para efeito de tributar os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, considera-se ocorrido o fato gerador no ano-calendário em que os lucros tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. A partir do ano-calendário de 2002, tais lucros serão considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Quanto aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001 e que até então não tinham sido tributados, 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.

*EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. LUCROS AUFERIDOS
NO EXTERIOR Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.*



PREJUÍZOS FISCAIS. BASES NEGATIVAS. DEDUÇÃO.

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital só podem ser compensados se computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

INTIMAÇÕES POR VIA POSTAL. ENDEREÇO PARA RECEBIMENTO.

As intimações e notificações, efetuadas por via postal, devem ser enviadas ao domicílio fiscal eleito pelo sujeito passivo.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA DE CSLL.

Sujeitam-se à incidência de CSLL todos os lucros auferidos no exterior que forem disponibilizados após a entrada em vigor do art. 6º da Medida Provisória nº. 1.858, de 1999, ainda que tenham sido apurados antes de sua vigência.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

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

Lançamento Procedente”

Contra a decisão interpôs o contribuinte o recurso voluntário de fls. 495-534, reproduzindo as razões de impugnação.

É o relatório



Voto Vencido

Conselheiro Hugo Correia Sotero, Relator

Rejeito a pretendida nulidade da autuação, pois, embora a descrição dos fatos pela fiscalização tenha sido econômica, o contribuinte compreendeu perfeitamente as acusações e vem se defendendo adequadamente, como mostram sua impugnação e agora o Recurso. Eventuais erros na apuração da matéria tributável serão analisados quando da conclusão do mérito.

No mérito, afora os argumentos do recorrente situados na seara da constitucionalidade das leis, cuja apreciação não cabe ao Colegiado Administrativo, a meu ver, a solução do litígio deve ser precedida de análise e resposta a quatro questões básicas de direito que se apresentam na tributação universal da renda:

1) A taxa de câmbio a ser utilizada para conversão em reais dos lucros disponibilizados por controlada no exterior é a taxa da data do balanço de apuração dos lucros pela controlada no exterior ou a taxa da data da efetiva disponibilização para o controladora no Brasil? E quando a disponibilização for ficta, por força do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, qual a data a considerar para a conversão?

1.1) Em se tomando a data do balanço de apuração dos lucros pela controlada no exterior, qual o tratamento a ser dado à eventual variação cambial, entre essa data e a data de disponibilização dos lucros no Brasil?

1.2) Se o investimento está contabilizado no Brasil pelo Método da Equivalência Patrimonial (MEP), presumindo-se já convertido em reais, como ajustar o investimento à vista dos lucros disponibilizados?

2) A variação cambial do investimento no exterior contida no seu ajuste pelo MEP é tributada no Brasil, à vista do disposto no art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002?

3) Considerando que a disponibilização ficta prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 tem eficácia em 31.12.2002, em relação aos lucros apurados até 31.12.2001, se naquela data a controladora não possui mais o investimento, porque devolvido aos sócios pessoas físicas em data anterior, quem é o sujeito passivo? O evento de devolução aos sócios de participações no exterior, importa em considerar empregado o lucro naquela data?

4) Se a legislação que determinou a incidência da CSLL sobre lucros no exterior foi editada em 1999, pode alcançar lucros que, a despeito de terem sido disponibilizados já na vigência da lei impositiva, foram apurados anteriormente a 1999?

Respondidas essas indagações, e a partir das premissas fixadas, deve a Câmara analisar especificamente as exigências em julgamento, à vista dos elementos materiais, temporais e quantitativos que formam o Auto de Infração.

4



7

Feito isso serão apreciados outros argumentos do contribuinte relativamente a ajustes e compensação de prejuízos fiscais e bases negativas e à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Eis o entendimento que submeto à Câmara:

1) Antes da vigência do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a taxa de câmbio a ser utilizada para conversão em reais dos lucros disponibilizados por controlada no exterior é a taxa da data do balanço de apuração dos lucros pela controlada no exterior ou a taxa da data da efetiva disponibilização para o controladora no Brasil?

A previsão de uso da taxa de câmbio para venda vigente na data do balanço de apuração dos lucros da controlada no exterior, com mais razão depois da eficácia do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, está estampada, literalmente, no § 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95, cuja redação permanece intacta até hoje.

Não vejo como contornar o comando legal, sob o argumento de que o fato gerador ocorria na data da integração dos lucros ao resultado da empresa brasileira, pois a renda alcançada pela sistemática da tributação universal foi gerada e quantificada no momento de sua apuração no exterior. A legislação anterior à eficácia do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/200 permitia o diferimento da tributação daquela renda para o momento da disponibilização e nada dispunha sobre a correção do seu valor.

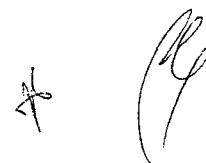
Nesse sentido este Colegiado já se manifestou:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ - EXERCÍCIOS: 2000 e 2003 - 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. (105-16365)

CONVERSÃO DE LUCROS NO EXTERIOR PARA MOEDA NACIONAL - TAXA DE CÂMBIO - 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 ou coligada no exterior. (Acórdão 103-22638)

Logo, o congelamento da renda auferida no exterior, era para o bem ou para o mal, pois a moeda em que foi convertida (real) pode ter sofrido apreciação ou depreciação no período, ao sabor dos movimentos da economia.

2) A variação cambial do investimento no exterior contrapartida do seu ajuste pelo MEP é tributada no Brasil, à vista do disposto no art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002?



Não. O art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/02 não se conteve nos limites dos atos interpretativos, pois a variação cambial ativa do investimento incorpora-se ao resultado da equivalência patrimonial que é neutra para fins de apuração. de resultados, nos termos do §6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 e §9º do artigo 394 do RIR/99.

Uma coisa é o lucro da controlada, outra coisa é variação cambial do investimento no exterior, assim como coisa diversa de lucro da controlada é o ganho de capital por variação no percentual da participação societária. Tanto o lucro, como a variação cambial do investimento, como o ganho de capital por variação no percentual da participação societária constituem todos eles contrapartida da equivalência patrimonial, mas a lei só tributa o lucro, mesmo após a eficácia do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Deveras, ela não representa um efetivo lucro auferido no exterior, eis que só existe na contabilidade da controladora por efeito da atualização escritural do valor contábil do investimento, que, sendo positiva, representará um ganho, só que auferido no país e passível de realização apenas por ocasião da alienação ou liquidação do investimento. Até lá, o Real pode ser apreciar e sequer o contribuinte realizará ganho, pode até realizar perda.

Alias a própria Receita Federal já se pronunciou nesse sentido:

IRPJ - VARIAÇÃO CAMBIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR - A contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras, coligadas ou controladas que não funcionem no país, decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real. Dispositivos Legais: CTN, arts. 43 e 44; RIR/1999, art. 247, §1º, e art. 389, §§ 1º e 2º; Lei nº 6.404/1976, art. 177; Lei nº 4.506/1964, art. 63; Lei nº 9.249/1995, art. 25; Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 23; Decreto-Lei nº 1.648/1978, art. 1º, IV; Instrução CVM nº 247/1996, art. 16; Instrução Normativa SRF nº 213/2002, art. 7º. CSLL - A contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras, coligadas ou controladas que não funcionem no país, decorrente da variação cambial, não será computada na determinação da base de cálculo da CSLL.? (Dis positivos Legais: Lei nº 7.689/1988, art. 2º; MP nº 2.158/2001, art. 21; Instrução CVM nº 247/1996, art. 16; Instrução Normativa SRF nº 213/2002, art. 7º. Órgão: SRRF / 9a Região Fiscal. Processo de Consulta nº 55/03. Data da Decisão: 07.04.2003. Publicação no DOU: 08.05.2003.)

Esse entendimento é reforçado pelas tentativas frustradas de tornar legal a tributação, veja:

“MENSAGEM Nº. 795, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

Senhor Presidente do Senado Federal, Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar parcialmente, por contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei de Conversão no 30, de 2003 (MP no 135/03),



que "Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências".

Ouvido, o Ministério da Fazenda manifestou-se quanto ao seguinte dispositivo:

Art. 46

"Art. 46. A variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial é considerada receita ou despesa financeira, devendo compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL relativos ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano calendário."

Razão do veto

"Não obstante tratar-se de norma de interesse da administração tributária, a falta de disposição expressa para sua entrada em vigor certamente provocará diversas demandas judiciais, patrocinadas pelos contribuintes, para que seus efeitos alcancem o ano-calendário de 2003, quando se registrou variação cambial negativa de, aproximadamente, quinze por cento, o que representaria despesa dedutível para as pessoas jurídicas com controladas ou coligadas no exterior, provocando, assim, perda de arrecadação, para o ano de 2004, de significativa monta, comprometendo o equilíbrio fiscal."

Esta, Senhor Presidente, a razão que me levou a vetar o dispositivo acima mencionado do projeto em causa, a qual ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.

Brasília, 29 de dezembro de 2003."

Nova tentativa de tributação constou do artigo 9º da Medida Provisória n. 232/04, que foi revogado pela Medida Provisória n. 243/05.

No âmbito deste colegiado a impossibilidade de tributação da variação cambial de investimento no exterior foi ressaltada nos seguintes Acórdãos: 101-94747; 101-95302; 101-95304 e 105-16365 cuja ementa é a seguinte:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. VARIAÇÃO CAMBIAL - Nos termos de manifestação advinda do Ministério da Fazenda no âmbito do veto parcial ao Projeto de Lei de Conversão nº 30, de 2003 (art. 46 da Medida Provisória nº 135/03), a tributação da variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial exigirá que, antes, seja editada norma legal prevendo tal incidência. (Acórdão 105-16365)

3) Considerando que a disponibilização ficta prevista no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 tem eficácia em 31.12.2002, em relação aos lucros apurados até 31.12.2001, se naquela data a controladora não possui mais o investimento, porque devolvido aos sócios pessoas físicas em data anterior, quem é o sujeito passivo?

É de se ver que a motivação do autuante, sob o aspecto da fundamentação da pretensão fiscal, ficou reservada à hipótese legal de disponibilização ficta relativa aos lucros auferidos até 31.12.2001, de que trata o parágrafo único da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Este é o pressuposto de fato acusado pela fiscalização, para detecção do fato gerador do imposto de renda sobre lucros do exterior. O referido pressuposto fático não se consumou, pois antes de 31.12.2002, data da disponibilização ficta "imposta" pelo mencionado preceito legal, a recorrente não possuía a participação societária na controlada no exterior. Esta fora transferida, em devolução de capital a seus acionistas, em 31.05.2002. Note-se que não foi suscitada como motivação, no sentido de fundamentação, a hipótese legal do art. 1º, § 2º, "b", "4", da Lei 9.532/97, segundo a qual constitui disponibilização de lucros "o emprego de valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior".

Esse fundamento foi levantado pelo decisório a quo. Se a transferência da participação societária da controlada no exterior, pela controladora no Brasil, for emprego de valor feito em favor da beneficiária (controladora), inovou o decisório de origem. Mas, ainda que assim não fosse, não vejo o fato controvertido como pressuposto fático identificado no emprego de valor em favor da beneficiária.

Quem emprega o valor, conforme a lei, é a controlada, em favor da beneficiária (a controladora no Brasil). Transferência da participação societária na controlada no exterior, pela controladora no Brasil, não é emprego do lucro da controlada, que só pode ser feita por esta, ainda que a mando da controladora, em favor da beneficiária, a controladora no Brasil. Se a lei quis(esse) se referir a esta hipótese como de disponibilização de lucros da controlada, ela deveria ter dito isso, o que não o fez. Em razão disso tudo, vale dizer, seja por escapar à fundamentação do autuante, seja porque, ainda que o art. 1º, § 2º, "b", "4", da Lei 9.532/97 pudesse constituir suporte para a pretensão fiscal, mesmo não suscitado pela fiscalização, tal hipótese não resultaria tipificada no caso vertente, a resposta à pergunta colocada é negativa. Ou seja, dou provimento ao recurso nessa parte.

4) Se a legislação que determinou a incidência da CSLL sobre lucros no exterior foi editada em 1999, pode alcançar lucros que, a despeito de terem sido disponibilizados já na vigência da nova lei impositiva, foram apurados anteriormente a 1999?

Levando em conta que a parte mantida dos autos diz respeito a lucros auferidos em anos-calendário posteriores a 1999, deixo de apreciar essa questão, por falta de objeto.

Ainda sem aplicar as premissas imprimidas às questões de direito temos que deve ser excluída a exigência relativa à diferença cambial da adição de 31/12/2001, referente a US\$ 14.000.000, no valor de R\$ 14.965.624,69, pois o fato gerador correto seria 31.12.2001 e não como constou 31.12.2002 (item 2 do auto de infração). Erro no aspecto temporal do fato gerador de incidência tributária, ainda que em benefício do contribuinte, invalida a exigência, nos precisos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, em face da liquidez e certeza de que deve gozar o lançamento tributário. Também esse item do auto de infração deve ser excluído pelo mérito, uma vez que conforme item 1 acima, os lucros auferidos pela controlada no exterior devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os referidos lucros.



Tendo em vista que fui vencido na matéria relativa ao emprego do valor é necessário que se exclua a variação cambial, do valor tributável relativo ao item 3 do auto de infração referente a adições não efetuadas na apuração do lucro real, uma vez que conforme já abordado anteriormente, os lucros auferidos pela controlada no exterior devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os referidos lucros.

Para melhor compreensão do valor tributável relativo ao item 3 do auto de infração e do valor que deverá ser excluído do lançamento, pode-se distribuir o valor de R\$ 32.044.137,74, da seguinte forma:

a) R\$ 5.069.574,49: falta de adição do lucro apurado em 31.05.2002, de US\$ 2.010.140,56 cotação de R\$ 2,522. Os lucros auferidos pela controlada no exterior devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os referidos lucros. Assim a conversão para reais está correta.

b) R\$ 12.105.368,26: A contribuinte adicionou ao lucro líquido em 31.12.2002, o valor de R\$ 18.373.484,67 que corresponde a US\$ 10.000.000 convertidos pela taxa de conversão do dia dos balanços, sendo que a fiscalização considerou que o valor declarado na DIPJ é de US\$ 5.200.091,89, pois utilizou a taxa de conversão de 3,533 (taxa de 31.12.2002). A diferença de US\$ 4.799.908,00 multiplicada pela taxa de conversão de 31.05.2002 de R\$ 2,522, utilizada no lançamento equivale a R\$ 12.105.368,26. Esse item deve ser excluído, pois na verdade refere-se a diferença cambial, ou seja, a fiscalização converteu o valor oferecido à tributação por 3,533, quando o correto, nos termos acima expostos é a conversão do lucro em dólares pela taxa de conversão do dia dos balanços.

c) R\$ 14.869.194,99: Lucros apurados até 31.12.2001 considerados distribuídos menos o valor distribuído anteriormente = US\$ 29.895.795,00 – US\$ 14.000.000,00 – US\$ 10.000.000,00 = US\$ 5.895.795,00, que multiplicado por 2,522 (taxa de câmbio de 31.05.2002) = R\$ 14.869.194,99. Entretanto, a taxa a ser utilizada na conversão corresponde à taxa de 2,3204 (de 31.12.2001) que multiplicada por US\$ 5.895.795,00 alcança o montante de R\$ 13.680.602,72, que é o valor que deve ser mantido. Dessa forma se obtém a diferença a ser excluída de R\$ 1.188.592,27. Esse lucro é oriundo do ano de 2001.

Assim, deve ser excluído do item 3 do auto de infração a variação cambial total de R\$ 12.105.368,26 mais R\$ 1.188.592,27, que totaliza R\$ 13.293.960,53.

Exclui-se também o valor de R\$ 18.730.600,00 referente à variação cambial do investimento em 31/05/2002 (item 1 do auto de infração), por falta de base legal a sustentar a tributação, conforme acima exposto.

Prossigo no exame das demais matérias em razão de ter sido vencido em relação à matéria sobre o emprego do valor de que trata o item 3 do auto de infração.

O saldo de prejuízos fiscais e o de base negativas da CSLL devem ser ajustados em função dos valores tributáveis excluídos.

Quanto à incidência de juros à taxa Selic sobre a multa de ofício, minha posição é conhecida da Câmara. Afasto-a tendo em vista que não se confunde crédito tributário



com multa, o primeiro, evidentemente, deve ser corrigido, pois visa evitar a deterioração do crédito pelo decurso do tempo, a sua natureza é claramente compensatório. No tocante a multa não há no que se falar em correção, posto que a sua aplicação não tem por finalidade recuperar os valores devidos ao fisco, mas punir o contribuinte pelo não pagamento do tributo.

A aplicação da taxa SELIC sobre o valor principal já compensa a Fazenda Pública das perdas incorridas pela inadimplência do contribuinte. No meu entendimento não se pode confundir multa (punição) com crédito tributário (valor efetivamente devido).

Com essas considerações, afasto a aplicação da taxa selic sobre a multa de lançamento de ofício.

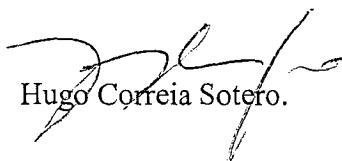
Quanto à exigência relativa aos juros, por conta da sistemática dos preços de transferência não há litígio.

Aplica-se o decidido em relação à exigência do IRPJ ao lançamento da CSLL, em razão da estreita relação de causa e efeito, com o destaque de que a matéria diferenciada em relação à CSLL do período até 10/99, deixo de conhece-la por falta de objeto, em razão das exclusões acima apontadas.

Por essas razões, oriento meu voto para dar provimento às matéria relativas ao emprego do valor, à definição da taxa de câmbio a ser considerada para a conversão em reais dos lucros disponibilizados e na relativa à tributação da variação cambial de investimento do exterior, bem como, afastar os juros sobre a multa de ofício e não conhecer do recurso relativo à CSLL quanto à disponibilização de lucros por emprego do valor até 31.10.99, por falta de objeto.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de maio de 2009


Hugo Correia Sotero.



Voto Vencedor

Conselheira Albertina Silva Santos de Lima, Redatora-designada,

O voto vencedor diz respeito às seguintes matérias relacionadas com o item 3 do auto de infração do IRPJ, cujo valor tributável após a exclusão das variações monetárias mencionadas pelo relator em seu voto, restou R\$ 18.750.177,21 e com o respectivo item não numerado no auto de infração da CSLL correspondente:

a) Se o lançamento abrange ou não a discussão sobre a hipótese de emprego dos lucros – Inovação do lançamento pela DRJ;

b) Se a redução de capital ocorrida é ou não hipótese de emprego dos lucros

A contribuinte argumenta que a fiscalização não sustentou a ocorrência do emprego dos lucros, prevista no item 4, da alínea “b” do § 2º do art. 1º da Lei 9.532, o que implicaria em inovação da DRJ.

Discordo da contribuinte, pois, consta no Termo de Encerramento da Fiscalização que pela AGE de 31.05.2002, o capital da fiscalizada foi reduzido no montante de R\$ 105.651.267,71, o qual deveria ser pago mediante a transferência naquela data da posse e propriedade das ações emitidas pela Citrosuco International para os acionistas na proporção das ações possuídas por cada um, em Fisher S/A Comércio, Indústria e Agricultura.

Consta ainda que em 31.12.2001 haviam sido apurados lucros de US\$ 29.895.795,00 mais US\$ 2.010.140,56 em 31.05.2002, e que os mesmos demonstrativos contábeis indicavam a existência de “payable dividend” de US\$ 14 milhões em 31.12.2001, e que tal valor permaneceu em aberto nos demonstrativos de Citrosuco International, sendo acrescido em 2002 de outros US\$ 10 milhões, totalizando US\$ 24 milhões em 31.05.2002, data em que a propriedade das ações de Citrosuco International foi transferida às pessoas físicas de seus sócios.

Ou seja, a fiscalização tributou os lucros, pelo emprego do valor. Apesar de não ter sido transcrito o dispositivo legal adequado, pelo conjunto dos fatos contidos nos autos, se conclui que a fiscalização sabia que, em 31.12.2002, a autuada não mais detinha a participação acionária da empresa Citrosuco International, no exterior, por ter transferido a participação acionária aos sócios, e tributou os lucros, pelo emprego do valor que ocorreu em 31.05.2002.

Outro fator que indica que a fiscalização levou em conta o emprego do valor é o fato de ter convertido o valor de US\$ 12.705.843,67 pela taxa de conversão de R\$ 2,522 (valor em 31.05.2002), quando pela tese da distribuição ficta, utilizaria, no entendimento da fiscalização, a taxa de conversão de 3,5333 (taxa de conversão em 31.12.2002).

Ademais, a contribuinte se defendeu na impugnação em relação a essa matéria conforme trecho que reproduzo a seguir:

Ademais, é necessário destacar que, com relação aos lucros em questão neste item da autuação, também não ocorreu qualquer das hipóteses de disponibilização previstas no parágrafo 2º do art. 1º, da Lei 9.532/97.

Com efeito, não houve crédito daqueles lucros e nem sequer alguma das hipóteses de pagamento previstas nos itens 1 a 4 da alínea "b" do referido parágrafo 2º. Tanto isso é verdade que a fiscalização sequer abordou tal questão no trabalho fiscal ora impugnado.

Assim, tampouco ocorreu cerceamento do direito de defesa, uma vez que desde a impugnação a contribuinte vem se defendendo dessa matéria.

Portanto, não se trata da distribuição ficta em 31.12.2002, de que trata o parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 24.08.2001, cujo dispositivo legal a seguir transcrevo:

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.

Passo a apreciar o argumento da recorrente de que a redução de capital ocorrida não é hipótese de emprego dos lucros.

Com a edição da Lei 9.249/95, passaram a ser tributados os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. Essa lei elegeu como momento da tributação no Brasil a data de 31 de dezembro do próprio ano.

Por meio da Lei 9.532/97, houve alteração do momento da tributação dos lucros auferidos no exterior, que passou a ser 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tiverem sido disponibilizados.

Posteriormente, com a edição da MP nº 2.158-34, publicada em 28.07.2001, art. 74 (atual art. 74 da MP nº 2.158-35) houve nova alteração do momento da tributação dos lucros. Passaram a ser disponibilizados para a controladora no Brasil, na data do balanço no qual tiverem sido apurados. No seu parágrafo único se estabeleceu que os lucros apurados

por controlada até 31.12.2001 deveriam ser disponibilizados em 31.12.2002, salvo se ocorrida, antes dessa data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação.

Em maio de 2002, após a edição dessa MP e antes de 31.12.2002 (data em que deveriam ser disponibilizados os lucros apurados por controlada no exterior até 31.12.2001) o sujeito passivo reduz o capital, mediante a transferência aos sócios, de sua participação na empresa do exterior (Citrosuco internacional).

Toda pessoa jurídica tributada pelo lucro real que tenha investimento relevante está obrigada a avalia-lo em função do valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada conforme art. 21 do DL 1598/77 c/c DL 1648/78 (que revogou o § 4º do art. 20 do DL1598/77).

Na situação dos autos, a autuada era controladora da Citrosuco International, com 100% de participação em seu capital, tratando-se, portanto de investimento relevante.

Quando a sociedade controlada investida apura lucro, referidos lucros estarão refletidos no ajuste da equivalência patrimonial feito pela investidora, e conforme o *caput* do art. 389 e § 1º do RIR/99, abaixo transcrito, as contrapartidas do ajuste do valor do investimento em sociedades controladas não serão computadas na determinação do lucro real, sem prejuízo (conforme o § 2º), do disposto no art. 394 do RIR/99. Este artigo por sua vez, determina o momento, em que os lucros devem ser tributados.

Transcrevo os art. 389 e 394, do RIR/99, citados:

Art.389.A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§1ºNão serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, parágrafo único, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

§2ºOs resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto nesta Subseção, sem prejuízo do disposto no art. 394 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, §6º).

Art.394.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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

§1ºOs rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, §1º): (...)

§2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real, quando disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º).

§3º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, §1º):

I- no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

II- no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

§4º Para efeito do disposto no inciso II do parágrafo anterior, considera-se (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, §2º):

I- creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

II- pago o lucro, quando ocorrer:

a) o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

(...)

§9º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§1º, 5º e 6º (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, §6º).

(...)"

Portanto, o investimento relativo à participação acionária detida na empresa no exterior, transferida para os sócios, a título de devolução de capital, já refletia os resultados apurados na investida.

Então, quando ocorreu a operação de transferência da participação acionária aos sócios (pessoas físicas) a título de redução de capital, a autuada como contrapartida da redução de capital deu baixa nesse investimento, pelo valor contábil. Ocorre que no valor contábil da autuada já estava refletido o lucro apurado pela controlada, em razão dos ajustes promovidos em consequência da equivalência patrimonial.

Assim, pode-se afirmar que quando da redução do capital, mediante a transferência de sua participação acionária de empresa no exterior, houve o emprego do valor, ao dispor do investimento, ocasião em que ocorreu o fato gerador.

A operação realizada configurou o direito do acionista controlador dispor dos lucros, pois os mesmos já estavam refletidos na contabilidade da autuada, em razão da equivalência patrimonial.

Em relação aos argumentos da recorrente de que o emprego se dá em favor do beneficiário (item 4, b, § 2º, art. 1º da Lei 9.532/97), o que implicaria em dizer que valeria para ato praticado pela empresa controlada em favor de sua controladora e de que na operação de entrega das ações da empresa no exterior aos sócios da autuada, não houve qualquer participação da controlada na operação realizada, discordo da recorrente. Transcrevo o dispositivo legal mencionado:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

(..)

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

a) creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da controlada ou coligada domiciliada no exterior;

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1. o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2. a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3. a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

Esse dispositivo legal refere-se a emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, o que não significa afirmar que no emprego do valor deva haver a

§



interveniência da controlada no exterior. Aliás, se a controlada pode empregar o valor a favor da beneficiária, porque a própria beneficiária não poderia empregar o valor do investimento que por meio da equivalência patrimonial já detém o lucro?

Da jurisprudência, cito o acórdão 101-95.302, de 08.12.2005, em que foi negado provimento ao recurso (relatora: Conselheira Sandra Maria Faroni), que trata de situação similar, relacionada com a transferência da totalidade das ações de controlada sediada no exterior para participar de aumento de capital de outra empresa. Reproduzo a respectiva ementa:

LUCROS NO EXTERIOR – EMPREGO DO VALOR – DISPONIBILIZAÇÃO – Os lucros auferidos no exterior por intermédio de coligadas e controladas devem ser adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real da empresa nacional. O momento é diferido até à data em que forem disponibilizados tais lucros. Todavia, a venda ou qualquer outra forma de transferência das participações fulmina a subsunção à regra excepcional do aspecto temporal e, conseqüentemente, qualifica o fato pela regra geral do momento da aquisição da renda.

Transcrevo também as seguintes ementas:

Acórdão nº 107-09248, de 05.12.2007 (relatora: Albertina Silva Santos de Lima):

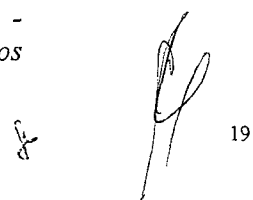
LUCROS NO EXTERIOR – INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL – EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL – DISPONIBILIZAÇÃO. Os lucros auferidos no exterior por intermédio de controladas devem ser adicionados ao lucro líquido para determinação do lucro real da empresa nacional. O momento é diferido até à data em que forem disponibilizados tais lucros. A integralização de capital com a participação acionária de controlada no exterior fulmina a subsunção à regra excepcional do aspecto temporal e, em conseqüência qualifica o fato pela regra geral do momento da aquisição da renda, uma vez que o investimento utilizado para subscrever o capital, já refletia os resultados apurados na investida, decorrentes da equivalência patrimonial.

Acórdão 101-96652 de 16.04.2008 (relatora: Sandra Maria Faroni):

LUCRO NO EXTERIOR- DISPONIBILIZAÇÃO-EMPREGO- A expressão "o emprego do valor, em favor da beneficiária." contida no artigo 1º, § 2º, "b", item 4, da Lei 9.532/97 abrange os casos em que o emprego do valor foi feito pela própria beneficiária.

Acórdão 105-17205 de 17.09.2008 (relator: Marcos Rodrigues de Mello)

LUCROS NO EXTERIOR - DISPONIBILIZAÇÃO - Transferência de ações da controlada que refletem os lucros



acumulados configuram hipótese de disponibilização de lucros, conforme item 4, alínea b, §2º, artigo 1º, da Lei nº 9.532/97.

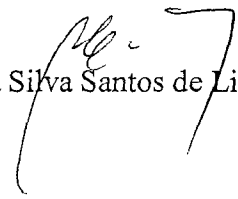
No caso dos autos, o item 3 do auto de infração refere-se ao valor tributado de R\$ 32.044.137,74, que é composto, conforme demonstrativo de fls. 345 elaborado pela fiscalização, pelos Lucros acumulados até 31.12.2001 de US\$ 29.895.795,000 reduzidos dos US\$ 14.000.000,00 distribuídos em 31.12.2001, acrescidos do lucro apurado em 31.05.2002 de US\$ 2.010.140,56. Do saldo de US\$ 17.905.843,67, a contribuinte adicionou ao lucro real em 31.12.2002, o equivalente a US\$ 5.200.091,89 (R\$ 18.373.484,67 divididos pelo dólar de venda em 31.12.2002). Assim foi tributada a diferença de US\$ 12.705.843,67 ou R\$ 32.044.137,74 (taxa de conversão de 2,522 de 31.05.2002).

O colegiado, conforme mencionado no voto do relator já excluiu desse item o valor de R\$ 13.293.960,53 em função da determinação de que os lucros auferidos pela controlada no exterior sejam convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os referidos lucros

Assim deve ser mantido em relação à matéria relacionada com a disponibilização dos lucros pelo emprego do valor, o valor tributável de R\$ 18.750.177,21, que refere-se a parte do lucro disponibilizado em 2001 e ao lucro disponibilizado em 2002. Estende-se essa decisão à CSLL, em razão da estreita relação de causa e efeito.

Do exposto, oriento meu voto para rejeitar a preliminar de inovação da DRJ e negar provimento ao recurso em relação à disponibilização dos lucros pelo emprego do valor.

Sala das Sessões, 12 de maio de 2009


Albertina Silva Santos de Lima



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
QUARTA CÂMARA - PRIMEIRA SEÇÃO

Processo nº : 16327.001430/2006-08
Acórdão nº : 1401-00.027

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília, 21 MAI 2010

Maristela de Sousa Rodrigues
Maristela de Sousa Rodrigues – Secretária da Câmara

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração.