



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

Processo nº 16327.001788/2004-61
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.601 – 1ª Turma
Sessão de 15 de março de 2017
Matéria DECADÊNCIA - LUCROS NO EXTERIOR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SCANIA LATIN AMERICA LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. INTERESSE PROCESSUAL.

Os critérios de necessidade/utilidade traduzem o interesse processual. Não deve ser conhecido o recurso que, sendo provido, não ensejará nenhum proveito para o recorrente no âmbito do próprio processo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os Conselheiros Adriana Gomes Rêgo (relatora), Cristiane Silva Costa e André Mendes de Moura. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)
Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo - Relatora

(assinado digitalmente)
Rafael Vidal de Araújo - Redator Designado

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

Relatório

A Fazenda Nacional recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 307 e ss., contra o acórdão nº 1301-000.476 (e-fls. 259 e ss.), de 26/01/2011, por meio do qual foi negado provimento ao recurso de ofício e dado provimento ao recurso voluntário. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

Assunto: IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

AUMENTO DE CAPITAL. RESERVA LEGAL.

A Lei das S/A's é clara e determina que a reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital social. Embora a reserva legal aumente o patrimônio da investida, não pode ser transmitida aos sócios e por esse motivo está fora do campo do Imposto de Renda no Brasil, tais lucros somente beneficiarão a controladora quando da alienação de seu investimento.

DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS. TAXA DE CâMBIO APLICÁVEL.

O §4º do art. 25, da Lei 9.249/95 é o dispositivo legal que regula a forma de conversão de 'lucros de investidas no exterior para Reais para fins de determinação do resultado tributável. Segundo o dispositivo, os valores devem ser calculados em moeda nacional com base na taxa de câmbio da data em que levantadas as demonstrações financeiras da investida, independentemente da data definida na legislação fiscal como momento de disponibilização dos valores.

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. PREJUÍZO FISCAL. COMPENSAÇÃO NA DIPJ.

O Tratado entre Brasil e Argentina, destinado a evitar a bi-tributação garante a Contribuinte o direito de crédito do imposto pago por sua controlada indireta.

DECADÊNCIA.

Antes do advento da Lei n. 9.532/97 o regime de tributação dos lucros das filiais, controladas e coligadas no exterior observava o momento que tais lucros eram auferidos. Como os termos finais para lançamento de eventuais diferenças de IRPJ sobre lucros de controladas no exterior dos anos de 1996 e 1997 encerram-se em 2001 e 2002, operou-se a decadência.

Ação Fiscal

O presente processo trata de lançamento (e-fls. 90 e ss) realizado para exigir IRPJ, assim como multa de ofício de 75% e juros moratórios. Foram apuradas duas infrações,

ambas em relação ao ano calendário de 1999: i) falta de adição ao lucro real de lucros auferidos no exterior; e ii) compensação indevida do imposto de renda incidente no exterior.

Conforme o Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 102 e ss.), a contribuinte detinha a totalidade das ações da empresa EDIRNE S/A, sediada em Montevidéu/Uruguai. No ano de 1999, a referida empresa aumentou seu capital social utilizando os seguintes recursos:

1. Adiantamentos irrevogáveis para futuros aumentos de capital - US\$ 7.439.972,00
2. Resultados acumulados até 31/05/1999 - US\$ 12.066.538,00
3. Reserva legal acumulada até 31/08/1999 - US\$ 1.991.539,00
4. Dividendos distribuídos antecipadamente - US\$468.608,00

No que diz respeito aos resultados acumulados até 31/05/1999 (item 2), a Fiscalização consigna que, no curso do procedimento fiscal, a então Fiscalizada declarou que compensou imposto de renda pago no exterior por controlada indireta (Lucros da Edirne S/A, em 1999), para deduzir o imposto devido no Brasil. Verificou que uma parte se referia a lucros anteriores a 1995, e a parcela referente a lucros a partir de 1996 não foi convertida pela taxa de câmbio da data do fato gerador, em ofensa ao art. 143 do CTN.

Além disso, observou a Fiscalização que foi descontado o equivalente ao imposto de renda pago no exterior, em inobservância ao disposto na IN SRF nº 38, de 1996:

2.1.3 Porém, conforme o demonstrativo elaborado pelo contribuinte (fls. 22 a 24), o valor apurado não era bruto e sim já descontado do "Imposto de Renda Pessoa Jurídica", contrariando o disposto no §9º do artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 38 de 27 de junho de 1996, transcrito abaixo:

"§ 9º - Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo, a serem adicionados ao lucro líquido ou nele computados, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem."

Em face disso, a Fiscalização recalculou o montante dos lucros de 1996 a 1999, utilizando a taxa de câmbio de 20/9/1999 (data da Assembléia da Edirne S/A), subtraiu do montante oferecido à tributação, e lançou a diferença como falta de adição ao lucro real.

Observou ainda a Fiscalização que, ao declarar os lucros auferidos no exterior, a contribuinte compensou R\$ 1.520.742,25 com impostos pagos na Argentina por uma controlada da Edirne S/A (Uruguai). A fiscalização entendeu que essa compensação estava em desacordo com a legislação tributária (§ 1º do artigo 13 da IN SRF nº 38/96, §2º e caput do artigo 26 da Lei nº 9.249/95 e inciso II do §2º do artigo 16 da Lei nº 9.430/96) e efetuou a glosa da compensação.

No que diz respeito à reserva legal acumulada até 31/8/1999 (item 3), a Fiscalização calculou o que foi constituído a partir de 1996, converteu pela taxa de câmbio supracitada, e também lançou como falta de adição ao lucro real.

Por fim, a fiscalização entendeu que os dividendos distribuídos antecipadamente ao período de 31/5/1999 a 31/8/1999 (item 4) também deveriam ter sido oferecidos à tributação, porque também implicam capitalização, o que resultou na exigência relativa ao acréscimo de R\$ 878.405,69 na base de cálculo.

A decisão de primeira instância (e-fls. 213 e ss.) exonerou a parte do crédito tributário relativa à glosa da compensação de R\$ 1.520.742,25, acima indicada, reconheceu que assiste razão também à contribuinte no que diz respeito aos cálculos terem sido feitos antes do desconto do imposto de renda pago sobre os valores dos lucros, mas manteve o entendimento da Fiscalização relativo à taxa de câmbio, bem como as tributações das reservas legais capitalizadas como lucros distribuídos. Houve, então, recurso de ofício e recurso voluntário.

O Acórdão nº 1301-000.476, ora recorrido, negou provimento ao recurso de ofício e deu provimento ao recurso voluntário, exonerando todo o crédito tributário, entendendo que:

1. a taxa de câmbio a ser utilizada na tributação de lucro no exterior é aquela praticada no dia das demonstrações financeiras em que tenha sido apurado o lucro da investida, enquanto a fiscalização adotou a taxa do dia em que o lucro foi disponibilizado; e

2. a reserva legal não é passível de tributação em razão de não ser disponibilizada aos sócios como pagamento de lucros.

Além disso, acrescentou o relator do acórdão recorrido que os lucros obtidos em 1996 e 1997 por empresas investidas no exterior eram automaticamente disponibilizados à investidora no Brasil no momento da apuração do resultado, no final de cada período de apuração. Considerando que o lançamento tributário ocorreu em 2004, os lucros de 1996 e 1997 não poderiam ser tributados em razão da decadência.

Recurso Especial da Procuradoria

A Fazenda Nacional, inicialmente, apresentou embargos de declaração (e-fls. 281 e ss.) contra o acórdão ora recorrido aduzindo omissão em razão do acórdão recorrido ter fundamentado a decisão relativa à taxa de câmbio utilizando o art. 25, §4º, da Lei nº 9.249, de 1995, sem mencionar a alteração promovida pelo parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35 e que descabia falar em decadência, pois a embargada havia sido cientificada em 14/12/2004, dentro do prazo de 5 anos a que se refere o art. 173, I, do CTN; contudo, os embargos não foram conhecidos, conforme a decisão unânime formalizada no Acórdão nº 1301-000.960 (e-fls. 287 e ss.).

Em seguida, a Fazenda Nacional apresentou o presente recurso especial de divergência (e-fls. 307 e ss.) por entender que a decisão de adotar como termo inicial da decadência o momento em que a empresa investida no exterior apurou o lucro tributado é fruto de interpretação da legislação tributária que conflita com a interpretação adotada nos acórdãos paradigmas nº 101-96.652 e nº 103-22.638, cujas ementas estão transcritas a seguir, respectivamente, quanto a parte afetada à divergência:

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, e não na data do auferimento dos lucros pela empresa controlada.

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 a data em que forem disponibilizados tais lucros. O emprego do respectivo valor em favor da investidora brasileira caracteriza disponibilização, para fins de tributação.[Acórdão nº 101-96.652]

...

DECADENCIA. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. FATO GERADOR. ANOS-CALENDÁRIO 1996 E 1997. A simples apuração de lucros por empresa controlada situada no exterior não implica, por si só, em disponibilização de lucros para a controladora no Brasil, condição necessária para caracterização da ocorrência do fato gerador do IRPJ no regime implantado pelo art. 25 da Lei 9.249/95, nos anos-calendário 1996 e 1997. Descabido falar-se em decadência do direito de constituir o crédito tributário quando não ocorreu fato gerador. [Acórdão nº 103-22.638]

O recurso foi admitido por meio do despacho de e-fls. 320 e ss.

Em contrarrazões (e-fls. 328), o contribuinte afirma que o recurso especial da Procuradoria da Fazenda não deve ser conhecido, em razão da falta de interesse jurídico, considerando que o recurso ataca apenas o fundamento da decadência, o qual, isoladamente, não pode alterar o resultado do julgamento questionado, já que os outros dois fundamentos adotados sustentam a exoneração do crédito tributário.

No mérito, o contribuinte afirma que está correta a forma de contagem da decadência adotada na decisão recorrida, em razão do disposto no artigo 25 da Lei nº 9.249, de 1995, nos seguintes termos (efl. 335):

Com efeito, durante os anos de 1996 e 1997, os lucros de controladas residentes no exterior eram tributados, no Brasil, na forma do art. 25 da Lei 9.249/95. Segundo o dispositivo, os resultados apurados pelas investidas em suas demonstrações financeiras levantadas ao término do período de apuração deveriam ser considerados automaticamente disponibilizados à investidora no Brasil em 31 de dezembro do ano-calendário em que verificados.

Por consequência, a controladora deveria adicionar os ganhos auferidos pela investida no próprio ano-base de apuração do seu IRPJ no Brasil. Não o fazendo, a Administração tinha o poder-dever de exigir os valores de ofício a partir do primeiro dia do ano seguinte ao de encerramento do período de apuração dos lucros da controladora no Brasil. Isso porque tal data corresponde ao primeiro dia subsequente ao de ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, na medida

em que a apuração do IRPJ submete-se ao regime de lançamento por homologação, como já pacificado pela CSRF do CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Admissibilidade

A Fazenda Nacional recorreu contra o Acórdão nº 1301-000.476 por entender que o crédito tributário exigido foi exonerado em razão de ter sido adotada uma interpretação da legislação tributária que diverge da decisão adotada nos Acórdãos nº 101-96.652 e nº 103-22.638.

Ambos os referidos acórdãos paradigmas tratam da decadência relativa à tributação de lucros no exterior auferidos em 1996 e 1997 por empresa investida. Eles adotaram como termo inicial da contagem do prazo de decadência o momento em que os lucros foram disponibilizados para a empresa investidora no Brasil, fazendo a distinção entre apuração e disponibilização do lucro. Diferentemente, a decisão recorrida adotou o entendimento de que o prazo de decadência começa a contar no momento em que a empresa investida apura o lucro no exterior, considerando que isso já torna o lucro automaticamente disponível para a empresa investidora.

O despacho de admissibilidade do recurso especial deixou bem clara essa divergência, concluindo corretamente pelo prosseguimento do recurso.

Contudo, o contribuinte combate a admissão do recurso especial afirmando que este não atende ao interesse jurídico do recorrente, uma vez que combate apenas o fundamento da decadência, enquanto a decisão recorrida é suportada por outros dois fundamentos autônomos, que também levam à exoneração do crédito tributário.

É certo que o interesse processual é uma das condições da ação jurisdicional, sem o qual o recurso não deve ser admitido. Sobre essa condição, assim leciona Humberto Theodoro Júnior¹:

II - A segunda condição da ação é o interesse de agir, que também não se confunde com o interesse substancial, ou primário, para cuja proteção se intenta a mesma ação. O interesse de agir, que é instrumental e secundário, surge da necessidade de obter através do processo a proteção ao interesse substancial. Entende-se, dessa maneira, que há interesse processual "se a parte sofre um prejuízo, não propondo a demanda, e daí resulta que, para evitar esse prejuízo, necessita exatamente da intervenção dos órgãos jurisdicionais".

¹ Theodoro Júnior, Humberto. Curso de Direito Processual Civil, Rio de Janeiro: Forense, 2002, pp. 52.

Localiza-se o interesse processual não apenas na utilidade, mas especificamente na necessidade do processo como remédio apto à aplicação do direito objetivo no caso concreto, pois a tutela jurisdicional não é jamais outorgada sem uma necessidade, como adverte Allorio. Essa necessidade se encontra naquela situação "que nos leva a procurar uma solução judicial, sob pena de, se não fizermos, vermo-nos na contingência de não podermos ter satisfeita uma pretensão (o direito de que nos afirmamos titulares)". Vale dizer: o processo jamais será utilizável como simples instrumento de indagação ou consulta acadêmica. Só o dano ou o perigo de dano jurídico, representado pela efetiva existência de uma lide, é que autoriza o exercício do direito de ação.

O contribuinte afirma que o recurso especial da Fazenda Nacional não é apto a restabelecer o crédito tributário, razão pela qual não atenderia a um interesse processual.

Contudo, entendo que há legítimo interesse processual da Fazenda Nacional, conforme a mesma lição de Humberto Theodoro Júnior:

O interesse tutelável, por outro lado, pode referir-se a qualquer prestação que se possa exigir, juridicamente, do réu, assim como:

- a) a condenação a pagar, dar, fazer ou não fazer;*
- b) a constituição de uma nova situação jurídica;*
- c) a realização prática de uma prestação devida pelo réu;*
- d) alguma medida de prevenção contra alterações na situação litigiosa que possam tornar ineficaz a prestação jurisdicional definitiva.*

Admite, outrossim, o art. 4º de nosso Código, na esteira da legislação processual civil mais atualizada do Ocidente, que o interesse do autor pode limitar-se à declaração da existência ou da inexistência de relação jurídica, ou da autenticidade ou falsidade de documento.

É que se deve atentar para o papel da Fazenda Nacional diante do processo administrativo tributário. Esta não responde por interesse próprio, mas pelo interesse da União Federal, a qual é parte em todos os processos dessa natureza. Com isso, o interesse jurídico defendido pela Fazenda Nacional não é apenas a exigibilidade do crédito tributário, mas também a eficiência da Administração Pública, entendida como a prestação do melhor serviço mediante o menor custo. Para tanto, a celeridade, a redução da litigiosidade e a redução de custos processuais são interesses legitimamente defensáveis pela Fazenda Nacional.

Na espécie, não há dúvida que há um litígio jurisprudencial estabelecido entre a decisão recorrida e outras decisões do CARF, em relação ao termo inicial de decadência. Esse litígio pode ser perpetuado caso a decisão recorrida seja mantida, ou pode ser sanado caso a decisão recorrida seja reformada. Nesse último caso, processos futuros quanto a essa questão hão de ter um cenário jurídico mais claro, diante da jurisprudência administrativa, gozando de uma redução da litigiosidade sobre esse tema.

Assim, considerando que o Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento dele, na forma como foi admitido.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araújo - Redator Designado

Em que pesem as razões de decidir da eminente relatora, peço vênica para dela divergir quanto à preliminar de não conhecimento do recurso especial.

Tem razão a contribuinte quando, em sede de contrarrazões, sustenta que o recurso especial da Procuradoria da Fazenda não deve ser conhecido, em razão da falta de interesse jurídico, porque o recurso ataca apenas o fundamento da decadência, o qual, isoladamente, não pode alterar o resultado do julgamento questionado, já que os outros dois fundamentos adotados sustentam a exoneração total do crédito tributário.

O interesse processual deve ser analisado no âmbito do próprio processo.

Os critérios de necessidade/utilidade traduzem o interesse processual. Não deve ser conhecido o recurso que, sendo provido, não ensejará nenhum proveito para o recorrente no âmbito do próprio processo

Desse modo, voto no sentido de não conhecer do recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo