



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

Processo nº 16327.002591/2001-04
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1103-00.760 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de setembro de 2012
Matéria Lucros auferidos no exterior
Recorrente SPQ INVESTIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA (antiga SPP - NEMO S/A INDUSTRIAL E COMERCIAL EXPORTADORA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/12/1999

NULIDADE. DECISÃO RECORRIDA. INOVAÇÃO. DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Comprovado que o sujeito passivo compreendeu perfeitamente as imputações fiscais, contra as quais pode se defender com plenitude, eventual impropriedade na indicação do fundamento legal não implica nulidade do lançamento. Também não configura cerceamento de direito de defesa quando o acórdão recorrido menciona dispositivo legal, do qual não se valeu a fiscalização, no contexto da atividade interpretativa ali desenvolvida.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1999

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 (art.25, §4º, da Lei nº 9.249/95).

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO. FATO GERADOR.

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.

IMPOSTOS PAGOS NO EXTERIOR.COMPENSAÇÃO.

Apenas podem ser compensados o imposto pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital, não o que incide sobre a diferença entre os totais do ativo e passivo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, sobre os quais incide juros de mora calculado com base na taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em rejeitar a preliminar, por unanimidade de votos, e, no mérito, em DAR provimento PARCIAL para determinar a conversão para Reais dos lucros originários do exterior conforme o comando do art. 25, § 4º, da Lei 9.249/1995, por unanimidade. O item relativo à possibilidade de cômputo na apuração do lucro real dos lucros gerados no exterior nos anos-calendário 1996 e 1997, tratado no recurso como “compensação com os prejuízos apurados no país”, foi decidido pelo voto de qualidade, vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Cristiane Silva Costa e Manoel Mota Fonseca, que deram provimento ao recurso nesse aspecto. Quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, restaram vencidos os Conselheiros Marcos Shigueo Takata e Cristiane Silva Costa, que deram provimento nesse item.

(assinado digitalmente)

Eduardo Martins Neiva Monteiro – Relator

(assinado digitalmente)

Aloysio José Percínio da Silva - Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Fernandes Barroso, Marcos Shigueo Takata, Eduardo Martins Neiva Monteiro, Cristiane Silva Costa, Manoel Mota Fonseca e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

Trata-se de auto de infração em que foi constituído crédito tributário de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ (fato gerador 31/12/1999), no valor de R\$200.412,26, sobre o qual incidem juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%, com ciência do contribuinte em 29/11/01 (fl.11).

Na “*Descrição dos fatos e enquadramento(s) legal(is)*”, a infração foi descrita como “*Falta de adição ao lucro líquido do período, para a composição do Lucro Real, dos lucros auferidos no exterior, por filiais, sucursais, ou controladas, apurada conforme Termo de Verificação Fiscal em anexo*” (fls.16/19), em que consta:

“(…) 1. Durante o período analisado, de 01/01/96 a 31/12/99, a fiscalizada detinha participação de 100% no capital da Saso S/A, com sede em Uruguai.

2. A Saso S/A possuía lucros acumulados no montante de US\$6,408,279 em 31/12/95, auferidos, portanto, anteriormente à vigência da Lei nº 9.249/95, a qual dispôs sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

3. Em 01/04/98, a Saso S/A distribuiu à fiscalizada, sua única acionista, dividendos no valor de US\$3,300,000. No ano seguinte, em 22/11/99, a Saso S/A efetuou aumento de capital na sua controlada Stenfar S/A, com sede na Argentina, no valor de US\$10,469,358, valendo-se de uma redução em seu capital social no valor de US\$5,533,419 e utilização de reserva de capital e de lucros acumulados, respectivamente nos valores de US\$10 e US\$4,935,928. Em seguida, transferiu integralmente a participação societária na Stenfar S/A para a fiscalizada.

4. Somando-se os dividendos distribuídos em 01/04/98 com a utilização de lucros acumulados para aumento de capital em sua controlada Stenfar S/A, verifica-se que o montante de lucros acumulados disponibilizados, US\$8,235,928, supera o montante de lucros acumulados não tributáveis, US\$6,408,279.

5. Questionada sobre o motivo pelo qual o valor excedente ao saldo de lucros acumulados não tributáveis, de US\$1,827,649, não foi adicionado na apuração do lucro real do ano-calendário de 1999, a fiscalizada informou tratar-se de efeitos gerados pela equivalência patrimonial dos resultados de sua controlada Stenfar S/A, cujos resultados já teriam sido tributados na Argentina.

6. As demonstrações de resultado da Saso S/A apresentam, entretanto, receitas próprias que contribuíram para a geração dos lucros, além dos resultados positivos em participações societárias mencionados pela fiscalizada, conforme quadro a seguir:

Decomposição dos resultados da Saso S/A (em US\$)

	1996	1997	1998	1999	Total
<i>Lucro antes dos impostos</i>	(9.107,30)	939.018,46	299.008,40	667.579,38	1.896.498,94
<i>Resultado de Eq. Patrimonial</i>	(222.097,95)	583.130,40	148.710,75	672.885,89	1.182.629,09
<i>Resultado próprio</i>	212.990,65	355.888,06	150.297,65	(5.306,51)	713.869,85

7. As parcelas dos resultados da Saso S/A decorrentes do reconhecimento da equivalência patrimonial sobre a Stenfar S/A sofreram tributação nesta última empresa. Os valores do imposto assim pagos na Argentina são suficientes para cobrir o IRPJ que seria devido no País em função da disponibilização desses lucros.

8. Relativamente às parcelas dos resultados gerados pela própria Saso S/A, no Uruguai, a fiscalizada informou que sua controlada não sofreu tributação sobre a renda dentro do período analisado, pois estava sujeita apenas a um imposto único incidente sobre o patrimônio líquido (capital e reservas). Para demonstrar as informações prestadas, a fiscalizada apresentou cópia da legislação uruguaia e demonstrativos do aludido imposto devido entre 1996 e 1999.

O art. 10 da Lei nº 9.532/97, a seguir, ratificando o disposto na IN SRF nº 38/96, prevê a tributação dos lucros utilizados em favor da beneficiária, no caso o aumento de capital realizada em 22/11/99 na controlada da Saso S/A, a Stenfar S/A, e sua transferência para a fiscalizada, conforme relatado acima:

"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.

§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:

.....

b) pago o lucro, quando ocorrer:

.....

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

Portanto, a fiscalizada deveria ter oferecido à tributação do IRPJ no exercício de 2000, ano-calendário de 1999, os lucros apurados em 1996 a 1999 e disponibilizados nos termos do art. 1º, §2º, alínea "b", inciso 4, da Lei nº 9532/97, nas condições acima, através de sua adição ao lucro líquido da fiscalizada.

No entanto, o art. 26 da Lei nº 9.249/95 permite a compensação do imposto pago no exterior com o IRPJ devido em função da adição dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior no cálculo do lucro real:

"Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais."

*Conforme relatado inicialmente, as parcelas dos lucros da Saso S/A decorrentes do reconhecimento da equivalência patrimonial sobre a Stenfar S/A já sofreram tributação nesta última empresa na Argentina, em valores suficientes para compensar o IRPJ que seria devido em função de sua adição no cálculo do lucro real da fiscalizada. **As parcelas dos lucros gerados pela própria Saso S/A, no entanto, não foram objeto de tributação do imposto de renda no Uruguai, mas de um imposto sobre o patrimônio líquido, de modo que não há o que ser compensado com IRPJ que seria devido em decorrência de seu cômputo no cálculo do lucro real.** O dispositivo legal acima transcrito permite expressamente, pois, a compensação de imposto de renda incidente sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital no exterior, não prevendo em nenhum momento essa possibilidade para outros impostos, inclusive para o imposto sobre o patrimônio líquido pago pela Saso S/A no Uruguai.*

As parcelas dos lucros gerados pela própria Saso S/A podem ser assim demonstradas:

	Resultado próprio (em US\$)
1996	212,990.65
1997	355,888.06
1998	150,297.65
1999	-5,306.51
Total	713,869.85

O valor acima demonstrado deve ser, portanto, adicionado ao lucro líquido na apuração do lucro real da empresa fiscalizada. Tendo em vista que a disponibilização ocorreu em 22/11/99 e que a taxa de câmbio a ser utilizada, portanto, conforme determina o art. 25, §4º, da Lei nº 9.249/95, é a "para venda" fixada pelo Banco Central do Brasil para o dia 31/12/1999, ou seja, 1,7882, a base tributável resulta do seguinte cálculo:

$$\text{US\$ } 713,869.85 \times 1,7882 = \text{R\$ } 1.276.542,07 (\dots)''$$

Na **impugnação**, o sujeito passivo aduziu, em síntese:

- a) a taxa de câmbio empregada teria sido incorreta, vez que a legislação dispõe que a referência para a conversão em reais do lucro no exterior é a data do balanço, sendo irrelevante quando efetivamente os lucros foram disponibilizados. No caso concreto, “...as taxas a serem aplicadas deveriam ter sido as de 31.12.1996, de 31.12.1997, de 31.12.1998 e de 31.12.1999, e não somente esta última”;
- b) considerando-se que no exercício 1999 ocorrera expressiva desvalorização monetária, caso “...se admitisse válida a eleição da data-base para o dia 31/12/1999, a IMPUGNANTE estaria, como está, seriamente onerada pelo superveniente e gravoso fato (maxidesvalorização), contrastando com a situação de outros contribuintes que lançaram à tributação os lucros do exterior fixados em demonstrações transatas ou dos que puderam valer-se da citada diluição cambial”;
- c) o procedimento fiscal, portanto, violaria os princípios da isonomia e da capacidade contributiva;
- d) os lucros auferidos no exterior seriam integralmente compensáveis com o prejuízo fiscal apurado no Brasil. O limite de 30% não se coadunaria aos conceitos de lucro real e capacidade contributiva;
- e) os recolhimentos efetuados no exterior deveriam ser levados em consideração, evitando-se assim a bitributação: “...Embora o imposto recolhido no Uruguai tivesse “incidência sobre o patrimônio líquido (capital e reservas)” e não diretamente sobre o lucro, este (lucro) acaba por constituir fato gerador do tributo alienígena no momento em que se sabe que as reservas (elemento do patrimônio líquido) foram compostas por parcela dos lucros apurados em balanço. Há, inclusive, parcela legal obrigatória dos lucros para inserção em reservas. Conclui-se, *prima facie*, que o Fisco Uruguaio tributou também o lucro da controlada da IMPUGNANTE, o que deve ser objeto da compensação, ex-vi do art.26 da Lei nº 9.249/95”.

Em primeira instância, a autuação foi considerada procedente pela Terceira Turma da DRJ – São Paulo (SP), tendo o acórdão nº 08.354, de 23/11/05, recebido a seguinte ementa (fls.243/251):

NULIDADE. Incabível cogitar-se sobre nulidade do Auto de Infração, se o lançamento foi efetuado com observância dos pressupostos legais.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de controladas, 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. Não há previsão legal para compensação do imposto sobre o capital e as reservas exigido pela lei fiscal uruguaia com o imposto de renda apurado no Brasil.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS. Os prejuízos fiscais de períodos anteriores somente podem ser compensados com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda até o limite máximo de trinta por cento do referido lucro.

Devidamente cientificado em 26/01/07 (fl.284), o contribuinte apresentou tempestivamente **recurso voluntário** em 26/02/07 (fls.285/309), com os seguintes argumentos:

Da taxa de câmbio de conversão

- considerando-se que os lucros foram auferidos pela Saso S.A em 31/12/96, 31/12/97 e 31/12/98, não encontraria amparo na legislação a conversão para reais à taxa de câmbio vigente em 31/12/99, ano em que foram disponibilizados;
- o procedimento adotado pela fiscalização seria contraditório com o próprio fundamento legal indicado no auto de infração e Termo de Verificação Fiscal, pois o art.25, §4º, da Lei nº 9.249/95 definiria que a taxa de câmbio a ser utilizada para a conversão dos lucros auferidos por controladas no exterior seria a vigente na data de levantamento das demonstrações financeiras;
- mesmo com a menção expressa a tal dispositivo legal, aplicou-se na conversão a taxa cambial de 31/12/99;
- diante de tal impropriedade, restariam apenas duas possibilidades: “...ou a fiscalização citou dispositivo legal errado, que não se aplica ao caso da ora recorrente; ou o dispositivo legal citado pela fiscalização não foi corretamente aplicado”;
- o emprego de “utilização de fundamento legal inaplicável aos fatos” implicaria em **nulidade** do lançamento, em obediência aos artigos 10, IV, e 11, III, do Decreto nº 70.235/72, conforme farta jurisprudência administrativa;

Da impossibilidade de inovação do feito pela decisão recorrida e da inaplicabilidade do art.143 do CTN para justificar a conversão com base na taxa de câmbio da data das demonstrações financeiras

- o artigo 143 do Código Tributário Nacional (CTN), que não mereceu qualquer consideração da impugnação, não constou como fundamento legal do auto de infração, *“razão pela qual a sua aplicação pela r. decisão recorrida implica inovação do feito, prática vedada pela legislação em vigor (...) Ao assim proceder, a r. decisão recorrida inovou o feito. Realmente, tendo verificado o equívoco cometido pela fiscalização, as d. autoridades julgadoras ‘a quo’ pretenderam ‘aperfeiçoar’ o lançamento, valendo-se de fundamento legal não utilizado quando da lavratura do auto de infração”*;

- decisões administrativas (v.g. acórdãos nº 101-93.621, 108-05.421) e o próprio Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal corroborariam o entendimento de que as DRJ não podem inovar na fundamentação legal do lançamento, sob pena de tal procedimento representar ainda supressão de instância, vedada no âmbito administrativo (v.g., acórdãos nº 103-21.409, 107-04.207, 108-06.011, 103-13.556 e 107-03.431);

- os limites da lide administrativa estariam delimitados pelo autos de infração, como definido pelos seguintes acórdãos: nº 103-09.730, 302-32.868, CSRF/01-1.873, CSRF/02-0.541, 201-72.902, CSRF/01-02.922 e 103-20.485;

- no presente caso, *“...a recorrente requer que seja determinada a correta aplicação do art.25, parágrafo 4º, da Lei nº 9.249/95 [...], ou seja, que a conversão para reais dos lucros considerados disponibilizados ocorra com base na taxa de câmbio da data em que as demonstrações foram levantadas”*;

- ainda que se pudesse discutir a aplicação do art.143 do CTN, a decisão recorrida não poderia subsistir. Ao dispor que apenas seria aplicável quando ausente disposição de lei em contrário, sua não incidência no caso concreto decorreria da existência do art.25, §4º, da Lei nº 9.249/95, como posto na fundamentação legal do auto de infração, norma esta incorporada ao Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (art.397, §7º);

- a decisão recorrida incorreria em equívoco ao sustentar *“...que a conversão dos lucros em moeda estrangeira pela taxa de câmbio vigente na data do balanço de seu auferimento no exterior somente era válida dentro do contexto de um artigo, que identificava o auferimento dos lucros no exterior como ocorrência do fato gerador e que, após a edição da Lei n. 9532/97, que em sua alínea ‘b’ parágrafo 1º de seu art.1º, alterou a hipótese de incidência da ocorrência do fato gerador para o momento do pagamento ou do crédito em conta representativa da obrigação da empresa, o art.25, parágrafo 4º, não seria mais aplicável. Nada mais equivocado. Primeiramente porque o art.25 vinha sendo interpretado pela Instrução Normativa SRF n. 38/96, a qual inequivocamente dizia que o fato gerador ocorria em 31 de dezembro do ano em que ocorresse a disponibilização, pelas mesmas formas que depois vieram a ser confirmadas pelo art.1º da Lei n. 9532”*;

- *“mesmo antes da edição da Lei 9.532, o fisco já determinava que a tributação dos lucros de controladas no exterior deveria ocorrer no momento da disponibilização. De sorte que a edição da Lei 9532/97 não trouxe inovação suficiente para justificar a alegação de inaplicabilidade do parágrafo 4º do art.25 da Lei 9249/95”*;

- argumentos no sentido de que a norma do art.25, §4º, da Lei nº 9.249/95, ao determinar a conversão com base na taxa de câmbio do dia das demonstrações financeiras, seria uma norma sem sentido, “assistemática”, por adotar, para efeito de conversão dos lucros, data distinta daquela em que ocorre o fato gerador, não se sustentariam em razão de o dispositivo ser proveniente do legislador, não podendo o intérprete alterá-lo;
- *“quando a decisão recorrida alega que o parágrafo 4º somente era válido no contexto do art.25, mas não o é no contexto da Lei n. 9532, em última análise está sustentando que houve a sua revogação, e que, estando ele revogado e não substituído por outro sobre a mesma matéria, aplicar-se-ia o art.143 do CTN”;*
- *“No tocante à conversão dos lucros, há que se ter em mente que a tributação dos mesmos começou sob a Lei n. 9249, e que esta foi seguida pelo art. 1º da Lei n. 9532. Mas o art. 1º da Lei n. 9532 manteve a norma anterior no sentido de que em 31 de dezembro de cada ano devia a matriz brasileira oferecer à tributação o valor total dos lucros apurados por suas filiais e sucursais no exterior nesse ano, assim como manteve a norma fazendária de que os resultados auferidos pelas coligadas ou controladas no exterior deviam ser reconhecidos e tributados no Brasil em 31 de dezembro do ano-calendário em que ocorresse a sua disponibilização. Há que se ter em mente, também, que esse regime prosseguiu até que o art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35 deu aos lucros das coligadas e controladas o mesmo tratamento antes atribuído às filiais e sucursais, ou seja, o de tributação em 31 de dezembro do ano em que apurados por elas, e acrescentou que os lucros anteriores a 31.12.2001, ainda não disponibilizados, seriam considerados disponibilizados em 31.12.2002. E não se pode perder de vista que o art. 74 não veio se colocar como uma alteração do art. 25, pois o manteve intocado quanto ao que não foi expressamente modificado por ele próprio”;*
- quanto à taxa de câmbio não teria havido qualquer disciplina específica, distinta daquela disposta no art.25, §4º, da Lei nº 9.249/95, seja pelo art.1º da Lei nº 9.532/97 ou MP nº 2.158-35;
- os parágrafos 2º e 3º do art.25 da Lei nº 9.249/95 cuidariam da tributação, pela pessoa jurídica brasileira, dos lucros auferidos por seus estabelecimentos ou suas controladas ou coligadas no exterior, enquanto o parágrafo 4º, do critério de conversão para reais com base na taxa de câmbio, para venda, vigente à data do levantamento do balanço em que tenham sido apurados os lucros. Tal critério apenas poderia ser afastado se o dispositivo não mais estivesse em vigor, o que não é o caso, até mesmo porque o RIR/99 assim não o considerou;
- a Instrução Normativa SRF nº 38/96 não teria alterado o tratamento relacionado à taxa de câmbio para conversão dos lucros, que permanecera em vigor após a edição da Medida Provisória nº 2.158-35, *“...tanto que foi repetida expressamente no art.6º, parágrafo 3º, da Instrução Normativa SRF n. 213/02, baixada para substituir a Instrução Normativa SRF n. 38/96 exatamente em decorrência dessa medida provisória, e aplicável também aos lucros de todos os anos anteriores, inclusive aos ainda não tributados em 31.12.2002”;*
- o extinto Primeiro Conselho de Contribuintes já se manifestara em igual sentido da tese sustentada pelo Recorrente (acórdão nº 101-95.802, de 19/10/06; nº 103-22.638, de 20/09/06);
- a pretensão do Fisco de tributar a variação cambial do lucro entre a data de sua apuração e a da efetiva distribuição, significaria, ainda, cobrança de imposto sem base legal, consoante também entendimento administrativo (acórdão nº 101-94.747);

Da compensação com os prejuízos apurados no Brasil

- os lucros da controlada, auferidos no exterior, deveriam ser integralmente absorvidos pelos prejuízos fiscais relativos aos anos-calendário 1996 e 1997, apurados pela controladora no Brasil;
- não haveria qualquer controvérsia a respeito, sendo que a própria decisão recorrida reconheceria que “...*Verificado, no período, prejuízo fiscal nas operações efetuadas no Brasil, os lucros auferidos no exterior poderão ser compensados integralmente com o prejuízo aqui apurado*”;
- em consonância com decisões administrativas (acórdãos nº 101-95.476 e 101-95.500), os lucros auferidos por controladas no exterior, relativamente a 1996 e 1997, respectivamente de US\$212,990.65 e US\$355,888.06, deveriam ter sido oferecidos à tributação ao final de cada ano, independentemente da disponibilização, o que permitiria a compensação, sem qualquer limite, dos prejuízos fiscais apurados no Brasil nos mesmos períodos (R\$11.055.660,24 e R\$10.510.113,51);

Da compensação com o imposto pago no Uruguai

- estaria dispensado, quanto aos comprovantes dos pagamentos do imposto no Uruguai, de apresentar as cópias reconhecidas pelo Consulado brasileiro, a teor do art.16, §2º, II, da Lei nº 9.430/96;
- durante o procedimento fiscal fornecera cópias da legislação uruguaia, bem como os comprovantes e demonstrativos de pagamento dos tributos em questão, como atestado no Termo de Verificação Fiscal;
- não se poderia afirmar que o tributo exigível no Uruguai incidiria sobre grandeza distinta de lucros, pois:

“Embora aquele tributo seja denominado como imposto sobre “capital y reservas”, no caso dos autos, a sua base de cálculo incluiu também os lucros auferidos naquele país.

Com efeito, a base de cálculo do imposto uruguaio foi apurada por meio da subtração entre os ativos e os passivos da empresa situada naquele país, com algumas deduções. De tal sorte que o imposto uruguaio incidiu sobre o patrimônio líquido da controlada da recorrente, com alguns ajustes.

Os balanços apurados pela empresa Saso no Uruguai, já juntados aos autos, revelam que no patrimônio líquido daquela empresa estavam incluídos os lucros acumulados, os quais serviram de base para o cálculo do imposto exigido nestes autos.

Portanto, deve-se reconhecer que, no caso da recorrente, o imposto Uruguaio incidiu sobre os lucros daquela empresa, razão pela qual ele pode ser deduzido do imposto devido no Brasil.

Para provar a inclusão dos lucros no cálculo do imposto devido no Uruguai, a recorrente junta ao presente recurso as declarações do imposto devido naquele país, referentes aos anos de 1996 a 1999, onde o cálculo do imposto está devidamente demonstrado (docs. 11 a 14).”

- a denominação do tributo não revelaria sua natureza jurídica, mas sua materialidade, fato gerador e base de cálculo;
- coerentemente, o art.14 da IN SRF nº 213, de 07/10/02, teria autorizado a compensação do imposto pago no exterior na apuração dos montantes devidos no Brasil, decorrentes do lucro das controladas, independentemente de sua denominação;

Dos juros sobre a multa de ofício

- a exigência de juros sobre multa de ofício, por esta não ter natureza jurídica de tributo, contrariaria o art.61, §6º, da Lei nº 9.430/96, que, por ser norma específica, afastaria a aplicação do art.161 do CTN. Tal entendimento estaria contemplado em decisões administrativas (acórdãos nº 202-16.397 e 101-95.308);
- caso se entenda pela manutenção de alguma parcela do tributo exigido, “...*deve-se, ao menos, determinar a aplicação de juros de 1% (um por cento), nos termos do art.161 do CTN*”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro, Relator.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Cabe esclarecer, inicialmente, que o sujeito passivo não se insurgiu, desde a impugnação, quanto à caracterização da disponibilização de lucros gerados por sua controlada SASO S/A, sediada no Uruguai.

A presente controvérsia limita-se a algumas questões, a seguir apreciadas separadamente: (a) validade do fundamento legal do auto de infração [envolve alegação de nulidade]; (b) definição da taxa de câmbio de conversão em Reais; (c) possibilidade de utilização dos prejuízos apurados no Brasil [discussão sobre o momento de ocorrência do fato gerador tributário com relação aos lucros auferidos em 1996 e 1997]; (d) compensação do crédito tributário com o imposto pago no Uruguai; e (e) incidência de juros sobre a multa de ofício.

1. DA PRELIMINAR DE NULIDADE

A questão primeira diz respeito à fundamentação legal do lançamento, especificamente **quanto à definição da taxa de câmbio** empregada na conversão em Reais dos lucros auferidos no exterior, bem como à suposta inovação por parte da decisão recorrida.

Vejamos.

No campo “*ENQUADRAMENTO LEGAL*” do auto de infração (fl.12) foi mencionado o art.25, §§2º e 4º, da Lei nº 9.249/95, que tem a seguinte redação:

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.

.....
§ 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. (destaquei)

Também foram ali informados os artigos 16 da Lei nº 9.430/96, artigo 1º da Lei nº 9.532/97 e os artigos 249, II, e 394 do RIR/99, que dispõem:

Lei nº 9.430/96

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

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

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

§1º Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real.

§2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do caput deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

§3º Na hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

§4º Do imposto devido correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal.

Lei nº 9.532/97

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.

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

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

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

c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros; (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)

d) na hipótese de 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. (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)

§ 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.*

§3º Não serão dedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido os juros, relativos a empréstimos, pagos ou creditados a empresa controlada ou coligada, independente do local de seu domicílio, incidentes sobre valor equivalente aos lucros não disponibilizados por empresas controladas, domiciliadas no exterior. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

§5º Relativamente aos lucros apurados nos anos de 1996 e 1997, considerar-se-á vencido o prazo a que se refere o parágrafo anterior no dia 31 de dezembro de 1999.

§6º Nas hipóteses das alíneas "c" e "d" do §1º o valor considerado disponibilizado será o mutuado ou adiantado, limitado ao montante dos lucros e reservas de lucros passíveis de distribuição, proporcional à participação societária da empresa no País na data da disponibilização. (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

§7º Considerar-se-á disponibilizado o lucro: (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

a) na hipótese da alínea "c" do §1º: (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)

1. na data da contratação da operação, relativamente a lucros já apurados pela controlada ou coligada; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

2. na data da apuração do lucro, na coligada ou controlada, relativamente a operações de mútuo anteriormente contratadas; (Incluído pela Lei nº 9.959, de 2000)

b) na hipótese da alínea "d" do §1º, em 31 de dezembro do ano-calendário em que tenha sido encerrado o ciclo de produção sem que haja ocorrido a liquidação. (Incluída pela Lei nº 9.959, de 2000)

Regulamento do Imposto de Renda – RIR 99

Art.249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §2º):

.....

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

.....

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).

§1º Os 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):

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

§2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados aos 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.

§5º 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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, §2º):

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 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 1966.

§6º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, §3º):

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 de apuração 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.

§7º Os lucros a que se referem os §§5º e 6º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada e coligada (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, §4º).

§8º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, §5º).

§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).

§10. Sem prejuízo do disposto nos §§5º e 6º deste artigo, os lucros auferidos, no exterior, serão (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16):

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

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

§11. Do imposto devido correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, §4º).

§12. Na hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base do imposto (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, §3º).

§13. Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, §1º).

Do Termo de Verificação Fiscal, por sua vez, extrai-se a informação de que os lucros apurados pela controlada em 1996, 1997, 1998 e 1999 foram “...disponibilizados nos termos do art.1º, §2º, alínea “b”, inciso 4, da Lei nº 9.532/97” [**lucros disponibilizados quando do “emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior”**]. Quanto à taxa de câmbio de conversão, não obstante o fundamento legal ter sido o art.25, §4º, da Lei nº 9.249/95, a autoridade fazendária valeu-se da taxa de câmbio, “de venda”, do dia 31/12/99, tendo por base a data em que os lucros foram disponibilizados (22/11/99). *In verbis*:

“(…) O valor acima demonstrado deve ser, portanto, adicionado ao lucro líquido na apuração do lucro real da empresa fiscalizada. Tendo em vista que a disponibilização ocorreu em 22/11/99 e que a taxa de câmbio a ser utilizada, portanto, conforme determina o art. 25, §4º, da Lei nº 9.249/95, é a “para venda” fixada pelo Banco Central do Brasil para o dia 31/12/1999, ou seja, 1,7882, a base tributável resulta do seguinte cálculo:

$US\$ 713,869.85 \times 1,7882 = R\$ 1.276.542,07 (...)$ ”

A seu turno, a Terceira Turma da DRJ – São Paulo (SP) assim dispôs:

“(…) No mérito, registre-se que o art. 143 do CTN, ao dispor sobre a utilização da taxa de câmbio para conversão em reais, impõe que:

"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 do fato gerador da obrigação."

13 Improcedente a invocação pela impugnante da norma emanada pelo §3º do art. 2º da IN SRF 38/1996, posto que esta se refere aos rendimentos e ganhos de capital decorrentes de aplicações ou operações efetuadas no exterior, enquanto a autuação foi motivada pela não tributação de lucros auferidos no exterior, por intermédio de controlada, cujo tratamento tributário foi delineado no caput do retrocitado artigo. Esses lucros devem ser adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

14 Assim, não prospera a arguição da contribuinte de que o §4º do artigo 25 da Lei nº 9.249/1995 preconiza que os lucros em causa seriam convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada e coligada. Cabe lembrar que inicialmente a Lei nº 9.249/1995 determinava que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior fossem computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. Dessa forma, o levantamento do balanço, para os efeitos legais, coincidia com o fato gerador sobre o qual incidia a tributação em bases universais.

15 Porém, a Lei n.º 9.532/1997, reafirmando o contido no caput do art. 2º da IN SRF 38/1996, estabeleceu:

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.

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

- a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;*
- b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior;*

c) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros;

d) na hipótese de 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.

§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. (g. n.)

16 Com as modificações introduzidas pela IN SRF 38/1996 e, posteriormente, pela Lei nº 9.532/1997, o fato gerador deixou de ser o momento da apuração do lucro na controlada para se tornar qualquer uma das hipóteses de disponibilização previstas na legislação. Assim, com a nova definição do fato gerador, o levantamento do balanço da controlada, sem que tenha havido disponibilização, não pode ser tomado, para efeito de tributação no Brasil, como o balanço em que se apura o lucro tributável. Para se determinar qual a taxa de câmbio a ser utilizada para a conversão em reais, deve-se ater ao que preceitua a legislação vigente quanto ao momento da ocorrência do fato gerador, o qual corresponde ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados os lucros para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil ou, no caso específico, em 31/12/1999.

17 No que tange ao comando expresso na Lei 9.816/1999, não se vislumbra a sua aplicação no presente caso, posto que o dispositivo citado estabelece normas para diferimento do resultado líquido negativo decorrente do ajuste dos valores em reais de obrigações e créditos, efetuado em virtude de variação nas taxas de câmbio ocorrida no primeiro trimestre-calendário de 1999.

18 Todavia, a observação da impugnante quanto ao erro na utilização da taxa de câmbio para venda do dia 31/12/1999 está correta. Consoante informação emitida pelo BACEN (fl.242), a cotação do dólar para venda nesse dia foi fixada em 1,78900. O equívoco cometido pela autuante, no entanto, somente veio a beneficiar a interessada, reduzindo o valor tributável e, conseqüentemente, o imposto devido.”

Da transcrição *supra*, verifica-se que a taxa de conversão de 31/12/99 foi eleita em razão da data em que os lucros foram disponibilizados, tendo como base legal o art.25, §4º, da Lei nº 9.249/95.

Tais fundamentos puderam ser plenamente contestados pelo sujeito passivo. Considerando a impugnação e o recurso voluntário interpostos, exerceu à saciedade o direito de defesa, o que só demonstra o perfeito entendimento sobre a imputação, não se podendo falar, portanto, em prejuízo a macular o devido processo administrativo tributário.

Por conseguinte, apenas sob o fundamento de suposta impropriedade na indicação do fundamento legal ou, ainda, de eventual interpretação inadequada quanto ao seu alcance, **não se pode declarar a nulidade do auto de infração quando o contexto fático e jurídico descrito pela fiscalização foi compreendido pelo sujeito passivo.**

Acerca do argumento de que a decisão recorrida teria inovado na fundamentação legal do lançamento, mormente pela menção ao art.143 do Código Tributário Nacional, igualmente não merece acolhida.

No parágrafo 12 do respectivo voto condutor, a Terceira Turma da DRJ – São Paulo (SP) claramente se valeu daquele dispositivo como argumento interpretativo, a introduzir, apesar de, reconheça-se, reforça-la, a conclusão de que a definição da taxa de câmbio de conversão não poderia mais ser regida pelo art.25, §4º, da Lei nº 9.249/95, mas pela sistemática estabelecida na Lei nº 9.532/97, **cujo artigo 1º foi contemplado como fundamento do auto de infração.**

Por isso, não se vislumbra na espécie qualquer inovação empreendida pelo acórdão recorrido, quanto à fundamentação legal da autuação.

Por tais razões, **não se acolhe a preliminar de nulidade.**

O foco da discussão, na realidade, é outro: saber se a fiscalização empregou corretamente a taxa de câmbio para a conversão em Reais dos lucros gerados no exterior e disponibilizados ao sujeito passivo.

2. DO MÉRITO

Da taxa de câmbio aplicável

O art.1º da Lei nº 9.532/97 definiu que o evento a implicar no ajuste do lucro líquido, para determinação do lucro real, passou a ser, diferentemente do que dispunha a Lei nº 9.249/95, a **disponibilidade** do lucro auferido no exterior pela controlada, deixando, entretanto, de tratar sobre a taxa de câmbio aplicável na conversão em Reais.

Por sua vez, o art.143 do Código Tributário Nacional estabeleceu como regra geral a conversão em moeda nacional ao câmbio do dia do fato gerador da obrigação, salvo quando há disposição de lei em contrário.

Ora, no caso sob exame, existe dispositivo legal específico, válido e eficaz, a reger a matéria, qual seja, o art.25, §4º, da Lei nº 9.249/95, que estabelece a conversão dos lucros auferidos no exterior pela “*taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada*”, não podendo, portanto, prosperar o emprego, pela fiscalização, da taxa de câmbio do final do ano-calendário em que houve o incontroverso evento disponibilidade dos lucros.

A taxa de câmbio a ser utilizada deve ser a “de venda”, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da controlada, discriminadas abaixo, obtidas diretamente do sítio do Banco Central do Brasil na internet:

Data	Taxa
31/12/96	1,0394
31/12/97	1,1164
31/12/98	1,2087
31/12/99	1,7890 ^(*)

(*) Quanto à taxa relativa a 31/12/99, a DRJ – São Paulo (SP) já havia observado o equívoco da fiscalização, o que não implicou em qualquer redução do valor tributável, por ser inferior a taxa de conversão anterior (1,7882), o que beneficiou o contribuinte.

Esse entendimento é o da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, estampado, por exemplo, na Instrução Normativa SRF nº 213, de 07/10/02, que dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País. *In verbis*:

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

.....

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

A revogada Instrução Normativa SRF nº 38, de 27/06/96, dispunha sobre a matéria em igual sentido. Vejamos:

Art. 10. As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

.....

§3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada.

Independentemente de qualquer discussão relacionada ao momento do fato gerador, é inequívoca a existência de regra específica quanto à conversão em Reais dos lucros disponibilizados, ainda que outro seja o momento de oferecê-los à tributação no país. O Código Tributário Nacional estabelece normas gerais, de maneira que não prevalecem sobre especiais, salvo quando, estas, por exemplo, tratem de matéria reservada à lei complementar, o que não é o caso. Vale lembrar que o próprio CTN, quanto à conversão cambial, expressamente facultou ao legislador dispor diferentemente.

O próprio Regulamento do Imposto de Renda – RIR 99, editado posteriormente à vigência da Lei nº 9.532/97, no mesmo artigo 394, que contemplou as alterações trazidas por tal diploma legislativo, dispôs em seu parágrafo sétimo que a conversão dos lucros em Reais dar-se-ia “*pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da controlada*”.

Diversas decisões proferidas no âmbito do CARF e do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes corroboram tal interpretação. A título exemplificativo, podem ser mencionadas as seguintes:

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. (CARF, 1ª SJ, 1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1103-00.522, de 04/08/2011, Rel. Aloysio José Percínio da Silva)

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. (CARF, 1ª SJ, 3ª Turma Especial, Acórdão nº 1803-00.877, de 31/03/2011, Rel. Walter Adolfo Maresch)

“LUCROS DISPONIBILIZADOS NO EXTERIOR. TAXA DE CÂMBIO APLICÁVEL. DATA DE CONVERSÃO DA MOEDA. A data de conversão da moeda aplicável aos lucros disponibilizados no exterior é determinada pelo §4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 (...)” (CARF, 1ª SJ, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1302-00.506, de 24/02/2011, Rel. Eduardo de Andrade)

“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 (...)” (CARF, 1ª SJ, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1402-00.213, de 06/07/2010, Rel. Antonio José Praga de Souza)

“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 (...)” (CARF, 1ª SJ, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Acórdão nº 1401-00.027, de 12/05/09, Rel. Hugo Correia Sotero)

“(…) 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 (...)” (1ª CC, 3ª Câmara, Acórdão nº 103-22.636, de 21/09/06, Rel. Aloysio Percínio da Silva)

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR - CONVERSÃO PARA MOEDA NACIONAL - TAXA DE CÂMBIO - Os lucros auferidos por controlada no exterior serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os referidos lucros, a teor do 4º do art. 25 da Lei 9.249/95. (1ª CC, 5ª Câmara, Acórdão nº 105-16.886, de 04/03/08, Rel. Waldir Veiga Rocha)

“(…) 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 (...)” (1ª CC, 1ª Câmara, Acórdão nº 101-96.364, de 17/10/07, Rel. Caio Marcos Cândido)

Em suma, a conversão dos lucros em Reais deve ser realizada com base na taxa de câmbio, para venda, dos dias das demonstrações financeiras em que apurados.

Da compensação com os prejuízos apurados no Brasil

Sob tal título, o Recorrente sustenta que os lucros da controlada deveriam ser tributados no Brasil ao final dos anos-calendário em que foram gerados no exterior, de maneira que seriam integralmente absorvidos pelos respectivos prejuízos apurados pela SSP NEMO S/A. Afirmar, ainda, que a decisão recorrida teria reconhecido tal possibilidade, de sorte que se trataria de matéria incontroversa.

Os argumentos da defesa não podem prosperar.

O voto condutor do acórdão da DRJ – São Paulo não autorizou a utilização dos prejuízos apurados nos anos-calendário 1996 e 1997. Na realidade, inicialmente tratou, em tese, da compensação com prejuízos apurados no mesmo período em que os lucros devem ser tributados no país; para, em um passo seguinte, agora à luz do caso concreto, decidir pela impossibilidade, levando-se em consideração a data em que os lucros foram disponibilizados à controladora. *In verbis*:

“(...) Insurge-se a interessada contra o limite de redução de 30% do lucro para a compensação dos prejuízos fiscais. Assevera que apresentou prejuízos fiscais nos anos-calendário de 1996 a 1998, e que os lucros auferidos no exterior seriam absorvidos por aqueles prejuízos.

20 De acordo com o art. 1º da Lei n.º 9.532/1997 e ponderações acima, os lucros auferidos no exterior devem ser adicionados quando da apuração do lucro real. Verificado, no período, prejuízo fiscal nas operações efetuadas no Brasil, os lucros auferidos no exterior poderão ser compensados integralmente com o prejuízo aqui apurado. Ressalte-se que, essa é, inclusive, a interpretação dada na obra de Hiromi Higuchi e outros, citada pela impugnante.

21 Reitere-se, entretanto, que embora os lucros tenham sido auferidos pela controlada nos anos-calendário 1996 a 1998, somente foram disponibilizados à interessada em 31/12/1999, data de ocorrência do fato gerador (art. 1º da Lei n.º 9.532/1997 e art. 43 do CTN).

22 Note-se contudo que, nesse ano-calendário, a empresa apresentou lucro real (fl.166). Como, por força da determinação contida no artigo 15 da Lei 9.065/1995 (art. 510 do RIR/1999), os prejuízos fiscais de períodos anteriores somente podem ser compensados com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, até o limite máximo de trinta por cento do referido lucro, não há que se acatar a alegação da impugnante.” (destaquei)

Quanto ao momento em que os lucros deveriam ter sido oferecidos à tributação no país, cabem algumas considerações.

O art.25 da Lei nº 9.249/95 introduziu no país a conhecida tributação em bases universais, ao determinar a computação dos lucros gerados no exterior por filiais, sucursais, controladas ou coligadas, na determinação do lucro real das pessoas jurídicas sediadas no Brasil. Vale à pena repisar o texto legal:

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;

Por sua vez, dispôs a Instrução Normativa SRF nº 38, de 27/06/96:

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1996 os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

.....

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

*§ 1º **Consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados** à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.*

*§ 2º **Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:***

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

***II - pago o lucro**, quando ocorrer:*

- a) o crédito do valor em conta bancária em favor da matriz, controladora ou coligada, domiciliada no Brasil;*
- b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;*
- c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;*
- d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior.*

(...)” (destaquei)

Resta saber se os lucros gerados no exterior em 1996 e 1997 deveriam ter sido oferecidos à tributação no Brasil ao final de tais anos-calendário ou, em momento outro, como dispôs a Instrução Normativa SRF nº 38, de 27/06/96, e, posteriormente a Lei nº 9.532/97.

Da maneira como redigido, o art.25 da Lei nº 9.249/95 definiu a obrigatoriedade de, por exemplo, uma controladora no Brasil, **ao final de um dado ano-calendário**, adicionar ao seu lucro líquido para a apuração do lucro real os lucros gerados por controlada no exterior. Quanto à definição do momento de ocorrência do fato gerador tributário, o legislador deixou de estabelecer marco específico, ao contrário do que possa, em um primeiro momento, aparentar, razão pela qual de pronto já não se acolhe a tese de que *“introduziu a possibilidade de tributação do acréscimo patrimonial, sem a verificação da efetiva disponibilidade jurídica ou econômica”* (acórdão nº 1803-00.468, de 08/07/2010).

Tratando-se de tributação a título de IRPJ, a análise deve se voltar para a pessoa jurídica no Brasil.

A respeito do IRPJ, o art.43 do Código Tributário Nacional estabelece, como fato gerador, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, *“de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da contribuição de ambos”* ou *“de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos”* na hipótese anterior.

O simples fato de a controlada no exterior ter gerado lucro em 1996 e 1997, sem qualquer deliberação sobre a sua destinação, não poderia implicar, automaticamente, na disponibilidade de tal renda para a controladora nacional, ainda que jurídica, como exige o CTN.

Daí não se pode falar que a IN SRF nº 38/96 inovou, extrapolou a sua função normativa, invadiu campo reservado à lei, ao contemplar a disponibilidade dos lucros pela pessoa jurídica no exterior como evento a implicar na tributação no Brasil, estando, ao revés, em consonância com o próprio CTN. Exerceu, quanto à matéria, portanto, função integrativa, coerente com as hipóteses de incidência do IRPJ.

Algumas decisões no âmbito do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e do CARF foram proferidas exatamente em tal sentido. Por exemplo:

“(…) DECADÊNCIA. LUCROS AUFERIDOS MEDIANTE CONTROLADA NO EXTERIOR. 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 nas datas das apurações dos lucros pela empresa controlada (...)” (CARF, 1ª SJ, Quarta Câmara, Segunda Turma Ordinária, Acórdão nº 1402-00.493, de 30/03/2011, Redator Designado Cons. Antonio José Praga de Souza)

DECADÊNCIA. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. FATO GERADOR. 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. Descabido falar-se em decadência do direito de constituir o crédito tributário quando não ocorreu fato gerador. (1ª CC, 1ª Câmara, Acórdão nº 101-97.026, de 13/11/08, Rel. Aloysio José Percínio da Silva)

Nos termos do voto condutor do acórdão nº 1402-00.493, o Redator Designado também lembrou algumas decisões administrativas (v.g., acórdãos nº 1102-00.059, 1202-00.118 e 101-97.070), em que se fixou a interpretação de que deve ser levada em consideração a data em que ocorrida a disponibilização dos lucros, não a do auferimento dos lucros pela pessoa jurídica controlada, sediada no exterior.

Pode-se ainda mencionar precedente desta Terceira Turma Ordinária (acórdão nº 1103-00.522, de 04/08/2011) em igual sentido.

Nesse contexto, cabe ainda lembrar que **apenas** com a Lei Complementar nº104, de 10/01/01, que incluiu o parágrafo segundo ao art.43 do CTN, possibilitou-se à lei estabelecer outro momento relacionado à disponibilidade jurídica, para fins de incidência do IRPJ, de maneira que, valendo-se de uma ficção legal¹, o art.74 da MP nº 2.158-35, de 24/08/2001, cuja constitucionalidade está sob apreciação do Supremo Tribunal Federal, estabeleceu como momento de disponibilização dos lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior a data do balanço no qual tiverem sido apurados:

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.

Pelo exposto, mesmo para os lucros gerados em 1996 e 1997, deve-se levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização dos lucros, não a data em que foram gerados no exterior.

Indefere-se, portanto, a pretensão do Recorrente.

¹ O Prof. Luciano Amaro bem esclarece que "através dessa técnica, a lei atribui a certo fato características que, sabidamente, não são reais". Acrescenta que o emprego de ficção pelo legislador não pode significar afronta a qualquer princípio constitucional, sendo legítimo "sempre que a verdade legal por esse meio declarada não esteja, expressa ou implicitamente, em desacordo com a verdade legal enunciada pela norma superior".

Da compensação com o imposto pago no Uruguai

Como visto no relatório *supra*, no Termo de Verificação Fiscal foi relatado que a própria fiscalizada “...informou que sua controlada não sofreu tributação sobre a renda dentro do período analisado, pois estava sujeita apenas a um imposto único incidente sobre o patrimônio líquido (capital e reservas)”, tendo apresentado na fase procedimental “...cópia da legislação uruguaia e demonstrativos do aludido imposto devido entre 1996 e 1999”.

A autoridade fiscal, após análise dos argumentos e da documentação disponibilizada pelo contribuinte, concluiu que as parcelas dos lucros gerados pela SASO S/A não teriam sofrido tributação do Imposto de Renda no Uruguai, “mas de um imposto sobre o patrimônio líquido, de modo que não há o que ser compensado com IRPJ que seria devido em decorrência de seu cômputo no cálculo do lucro real”.

Lado outro, o sujeito passivo sustenta que o lucro auferido pela SASO S/A foi tributado no Uruguai, devendo os respectivos pagamentos ser objeto de compensação, nos termos do art.26 da Lei nº 9.249/95.

Na decisão recorrida a questão foi assim equacionada:

“(...) Quanto à admissibilidade da compensação do imposto pago no exterior com o IRPJ devido, consigne-se primeiramente que não consta dos autos documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior devidamente reconhecido pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que este foi devido (art 26, § 2º, da Lei 9.249/1995).

24 Além disso, cabe ressaltar que a legislação tributária permite compensar o imposto pago no exterior sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real com o imposto de renda incidente no Brasil sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital (art. 26 da Lei 9.249/1995), para evitar que sobre o mesmo fato incida dupla tributação. Frise-se, porém, que, pela lei fiscal uruguaia, as sociedades ali sediadas sofrem a incidência de imposto apenas sobre o capital e as reservas, não havendo qualquer previsão legal para compensação deste com o imposto de renda apurado no Brasil.

25 Não prevalece a alegação da impugnante de que, por serem as reservas compostas por parcela de lucros apurados no balanço, o fisco uruguaio também teria tributado o lucro da controlada. Além da natureza jurídica diversa do tributo exigido no exterior, assinale-se que a pretensa parcela de lucro transferida para reserva não foi objeto de tributação na presente autuação.”

Com o recurso voluntário, foram anexados os comprovantes de recolhimento e as declarações em que foram apurados os valores devidos (fls.336/353).

Quanto à autenticação cartorial, pelo Consulado brasileiro no Uruguai, das cópias dos comprovantes de recolhimento, o art.16, §2º, II, da Lei nº 9.430/96 dispensa o contribuinte de apresentá-la, quando a pessoa jurídica comprove “*que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado*”. Para uma melhor compreensão, vale à pena reproduzir tal dispositivo:

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

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

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

§1º Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real.

§2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do caput deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado. (destaquei)

Por sua vez, dispõe o art.26, §2º, da Lei nº 9.249/95:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais. (destaquei)

Portanto, para se dispensar a autenticação “pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto”, deve ser comprovado que a legislação, no caso concreto, do Uruguai, país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital, preveja a incidência do imposto sobre a renda que houver sido naquele país recolhido.

Afirma o Recorrente que durante a fase inquisitorial fornecera cópia da legislação uruguaia e dos demonstrativos de pagamento.

Como visto, a conclusão das unidades de execução e julgadora da Secretaria da Receita Federal do Brasil foi no sentido de que o contribuinte apenas estava sujeito, no Uruguai, a um imposto único, incidente sobre o patrimônio líquido (capital e reservas).

Nos autos constam cópias das demonstrações financeiras da SASO S/A (fls.38/49) e de parte de um compêndio de “Legislacion Tributaria” (fls.52/55) – Título 5, artigos 1º a 8º, de uma lei não identificada -, sem tradução para a língua portuguesa, entregues à fiscalização. Cabe esclarecer que o contribuinte não apresentou qualquer legislação adicional em sede de impugnação e recurso voluntário.

Das cópias de legislação anexada aos autos, (“Impuesto a las sociedades financieras de inversión”), verifica-se que se trata, como afirmou a fiscalização e confirmou o Recorrente, de uma previsão normativa voltada a um imposto único sobre o capital e reservas, aplicável às sociedades regidas pela lei uruguaia nº 11.073, de 24/06/48. Vejamos, *in verbis*:

“Artículo 1º - Las sociedades regidas por la Ley Nº 11.073, de 24 de junio de 1948 cuyo único activo en la República esté formado por acciones de otras sociedades de la misma clase, por saldo en cuentas bancarias en suma inferior al 10% (diez por ciento) de su activo o por Deuda Pública Nacional, Títulos Hipotecarios y Municipales, abonarán como único impuesto, tasa o contribución el impuesto Sustitutivo del de Herencias, Legados y Donaciones, que se calculará con una tasa del 3% (tres por mil) sobre su capital y reservas.

Al capital emitido en acciones y en debentures u obligaciones, más las reservas, se sumará a los efectos de calcular el capital sujeto a impuesto, toda aquella parte del pasivo exigible, así como el monto de los fondos administrados por cuenta de terceros, que exceda del doble del capital total emitido en acciones y debentures y reservas. Podrán dichas sociedades consolidar su aporte fiscal al Estado, abonando el referido impuesto de 3%o(tres por mil), por un plazo de hasta quince años (...).”

De acordo com o Decreto nº 664/979, de 19/11/79², expedido pelo ‘Ministerio de Economía y Finanzas’ uruguaio, que estabelece normas sobre o “*Impuesto a las Sociedades Financieras de Inversión*” (ISOFI), a incidência dá-se sobre o capital ao final do exercício, determinado pela **diferença entre ativo e passivo**, ajustado de acordo com as normas aplicáveis ao imposto de renda da indústria e comércio. *In verbis*:

Artículo 1º. – Contribuyentes .- *Son contribuyentes de este impuesto las sociedades anónimas comprendidas en el régimen del artículo 1º del Título que se reglamenta.*

Artículo 2º.- Declaración jurada.- *Los contribuyentes deberán presentar declaración jurada del impuesto por cada ejercicio económico.*

Artículo 3º.- Determinación del capital fiscal.- *El impuesto se aplicará sobre el capital fiscal al cierre de cada ejercicio económico.*

El capital se determinará por la diferencia entre activo y pasivo ajustados de acuerdo con las normas aplicables del Impuesto a las Rentas de la Industria y Comercio en lo que no esté previsto por el presente decreto.

Artículo 4º.- Primer ejercicio.- *El impuesto se adeudará desde la primera integración de capital.*

Artículo 5º.- Monto imponible.- *El monto imponible estará constituido por:*

a) La diferencia de activo y pasivo (excluyendo de éste las obligaciones y debentures);

b) La parte de pasivo y fondos administrados por cuenta de terceros que exceda el doble del capital determinado en el apartado anterior.

Cuando el total de pasivo supere el activo no se practicará el ajuste previsto en el apartado b), no adeudándose impuesto.

Por tal legislação, verifica-se haver diferença entre a base de cálculo do imposto exigido neste auto de infração e aquele exigido no Uruguai, com relação ao qual o Recorrente requer a compensação.

O demonstrativo de fl.78 esclarece que a base de cálculo foi exatamente a diferença entre o ativo e o passivo em cada ano-calendário, distinta, portanto, do lucro, rendimento ou ganho de capital.

Para ser possível a compensação, o imposto pago no exterior, independentemente de sua denominação, deve se relacionar a lucros, rendimentos e ganhos de capital, o que não é o caso, conforme a norma matriz tributária uruguaia.

Por fim, cabe esclarecer que as declarações acostadas ao recurso voluntário (fls.342/349), só reafirmam, ao contrário do que sustentou o Recorrente, que a base de cálculo não contemplou qualquer dedução ou ajuste, mas tão-só a diferença entre ativo e passivo.

Em suma, resta impossibilitada a compensação requerida.

Dos juros sobre a multa de ofício

Com relação à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, trata-se de matéria controvertida no âmbito deste Conselho. Em que pese haver entendimento contrário, entendo que a legislação de regência autoriza a exigência.

Dispõe o art.161 do CTN:

*Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito. (destaquei)

Não se pode olvidar que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta (art.139, CTN), que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art.113, CTN).

Por sua vez, a Lei nº 9.430/96 estabeleceu que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, incidirão juros de mora à taxa SELIC. Vejamos:

Art.5º O imposto de renda devido, apurado na forma do art. 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

.....

*§3º As quotas do imposto serão acrescidas de **juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC**, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

.....

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

A expressão “débitos para a União, decorrentes de tributos e contribuições”, contemplada no caput do art.61 da Lei nº 9.430/96, inclui todas as rubricas, dentre as quais se inclui a multa de ofício, que, como a própria lei dispõe, decorram, derivem, procedam da falta de pagamento de tributos.

Mencionem-se precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. (Segunda Turma, Acórdão nº 9202-01.806, de 24/10/2011, Redator designado Cons. Elias Sampaio Freire)

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Primeira Turma, Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010, Redatora Designada Cons. Viviane Vidal Wagner)

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (Quarta Turma, Acórdão nº 04-00.651, de 18/09/07, Rel. Cons. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho)

Processo nº 16327.002591/2001-04
Acórdão n.º **1103-00.760**

S1-C1T3
Fl. 391

Também não se acolhe a pretensão de incidência do percentual de 1% (um por cento) ao mês, vez que o art.161 do CTN é claro ao estabelecer tal possibilidade apenas diante da ausência de dispositivo legal a respeito.

Por todo o exposto, voto no sentido de não acolher a preliminar de nulidade e, quanto ao mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso para determinar a conversão para Reais dos lucros originários do exterior conforme comando do art.25, §4º, da Lei nº 9.249/95.

(assinado digitalmente)
Eduardo Martins Neiva Monteiro