



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

Processo nº 16561.000003/2006-21
Recurso nº 177.229 Voluntário
Acórdão nº 1202-00.456 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de janeiro de 2011
Matéria IRPJ
Recorrente PUCCI COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

LUCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS NO PERÍODO DE 1996 A 2000 -
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 a data do auferimento dos lucros pela empresa controlada.

INCONSTITUCIONALIDADE

Quanto as alegações de afronta a dispositivo constitucional, deve-se observar o estabelecido na Súmula nº. 2 do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

**COMPENSAÇÃO DOS VALORES RECOLHIDOS NO EXTERIOR
SOBRE O MESMO FATO GERADOR**

A falta de atendimento da legislação aplicável impede a compensação dos valores recolhidos no exterior sobre o mesmo fato gerador.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de decadência e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso. Os conselheiros Carlos Alberto Donassolo, Gilberto Baptista e Orlando José Gonçalves Bueno acompanharam a relatora pelas suas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Assinado digitalmente em 29/03/2011 por VALERIA CABRAL GEO VERCOZA, 31/03/2011 por NELSON LOSSO FILH

O

Autenticado digitalmente em 29/03/2011 por VALERIA CABRAL GEO VERCOZA

Emitido em 01/04/2011 pelo Ministério da Fazenda

Processo nº 16561.000003/2006-21
Acórdão n.º **1202-00.456**

S1-C2T2
Fl. 612

Nelson Lósso Filho - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Valéria Cabral Géo Verçoza - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Orlando José Gonçalves Bueno, Valéria Cabral Géo Verçoza, Carlos Alberto Donassolo, Flávio Vilela Campos, Gilberto Baptista.

Relatório

Adoto o relatório de 1ª Instância (fls. 547 e 548), o qual passo a transcrever, por entender que o mesmo contém os elementos necessários à compreensão dos fatos e fundamentos do presente litígio:

Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 08.1.71.00-2005-00053-3 e prorrogações (fls.01 e 301) a Fiscalização apurou, no domicílio fiscal da contribuinte acima identificada, os seguintes fatos, conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 302 a 305):

2 - A empresa é controladora da empresa Viñer S/A, situada no Uruguai.

3 - Após a empresa ser regularmente intimada, o Auditor Fiscal apurou que a contribuinte deixou de oferecer a tributação, no encerramento do exercício em 31/12/2001, os lucros apurados e acumulados da controlada do período de 1996 a 2001 que nunca foram distribuídos.

4 - Também deixou de incluir nas DIPJ/2003, ano-calendário 2002 e DIPJ/2004, ano-calendário 2003, os lucros auferidos pela controlada nesses anos-calendário.

5 - Foi apurado também que a empresa não efetuou a conversão de moeda, pesos para reais, conforme determina a legislação brasileira, que impõe que a conversão para moeda nacional seja feita na data do fato gerador.

6 - Desse modo, foram efetuados os seguintes lançamentos, em 25/09/2006:

- Imposto de Renda Pessoa Jurídica- IRPJ (fls. 309 a 311): Total do crédito tributário, R\$ 2.480.304,97, incluídos o tributo e juros de mora, calculados até 31/08/2006. Fundamento legal: Embasamento legal artigos 25, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.249/1995; artigo 16 da Lei nº 9.430/96; arts. 247, 249, inciso II, 250, inciso III, 251 e parágrafo único, art. 394, 509 e 510 do RIR/99, art. 3º da Lei nº 9.959/2000, art. 74, caput e parágrafo único da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (fls. 315 a 317): Total do crédito tributário, R\$ 773.794,01, incluídos o tributo e juros de mora, calculados até 31/08/2006. Fundamento legal: artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88, art. 19 da Lei nº 9.249/1995 artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 6º da MP nº 1.858/99 e reedições, art. 58 da Lei nº 8.981/1995, art. 16 da Lei nº 9.065/1995 e art. 19 da Lei nº 9.249/1995.

7 - Inconformada com o lançamento do qual foi cientificada no mesmo dia da lavratura do Auto de Infração, a contribuinte protocolizou em 25/10/2006, a impugnação (fls. 329 a 342), relativa ao IRPJ, em síntese, a seguir:

7.1 - Alega que a MP nº 2.158-35/2001 padece de vícios insanáveis e não poderia ter sido utilizada pelo Fisco.

7.2 - Alega que a Emenda Constitucional nº 32 que autoriza que as medidas provisórias, editadas em data anterior a essa emenda, continuem em vigor até que medida provisória posterior as revogasse explicitamente ou até a deliberação definitiva pelo Congresso, contraria absurdamente todo o ordenamento jurídico, com total afronta ao princípio da tripartição dos poderes, tendo em vista que MP vigoram sem que tenham sido examinadas pelo legislativo. Cita jurista para embasar sua tese.

7.3 - Alega que o art. 74 da MP 2.158-35/2001 afronta o princípio da irretroatividade pois pretende tributar lucros apurados "... desde remotos exercícios , até 31/12/2001 "(sic) , fazendo longa peroração a respeito do que entende ser a violação do citado princípio , citando também julgado do STJ.

7.4 - Alega decadência do direito de efetuar o lançamento fiscal sobre lucros apurados até 31/12/2000, citando ainda o art. 173 do Código Tributário Nacional e doutrinadores.

7.5 - Alega que o fato gerador ocorreu em cada apuração de lucro e não em 2002 como quer o Auditor Fiscal , citando o art. 43 do CTN e autor doutrinador para reforçar sua argumentação.

7.6 - Alega que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 fere o art. 153 da Constituição Federal , pois tributa como renda , valores que não se constituem em renda pois nunca foram disponibilizados.

7.7 - Alega que se, não for aceita a argumentação acima, os valores de impostos já recolhidos no exterior devem ser compensados com o imposto aqui devido, citando o art. 26 da Lei nº 9.249/95, argumentando que se assim não se proceder estaria se incorrendo em bitributação.

7.8 - Alega que há incongruência no que foi apurado pois a empresa foi autuada por ter deixado de considerar na determinação do lucro real relativo ao ano de 2002, os lucros apurados nos balanços de 2002 e 2003 da sua subsidiária Viñer S/A., argumentando que isso revela o descuido cometido pelo Agente Fiscal ao pretender que fatos geradores que nem mesmo tinham ocorrido, tivessem criado obrigação tributária.

7.9 - Por fim, requer que seja afastada a imposição do recolhimento tributário.

A 5ª. Turma de Julgamento da DRJ/SPO I , por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

O acórdão restou assim ementado:

Assunto: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

**DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR.
DECADÊNCIA.**

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

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR- Os lucros auferidos por empresas coligadas e filiais no EXTERIOR, no período compreendido entre 1996 a 2001, devem ser considerados disponibilizados em 31/12/01, data em que deveria ocorrer a conversão dos lucros para a moeda nacional.

NORMAS ADMINISTRATIVAS. VALIDADE.

O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei Nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.

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

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

Os fundamentos da decisão estão resumidos abaixo:

I) A fundamentação adotada pelo relator de 1ª. Instância chama atenção para o fato de que documentos acostados aos autos sem a respectiva tradução para o idioma pátrio, feita por tradutor juramentado, não serão considerados.

II) Ressalta que a própria contribuinte, apesar de mencionar o art. 26 da Lei nº 9.249/95, deixou de observar o disposto no § 2º. do referido dispositivo:

§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.

III) Segundo a Relatora de 1ª Instância, a documentação acostada às fls. 377 a 536 está em desacordo com as condições impostas pela lei para o exercício do direito.

IV) Quanto às alegações de vícios insanáveis, ilegalidade e inconstitucionalidade do art. 74 da MP nº.2. 158-35/2001, afirma que é defeso à Administração afastar a aplicação da lei ou ato normativo por questões relativas a ilegalidades ou inconstitucionalidades que supostamente os viciem. Continua afirmando que à autoridade administrativa compete, apenas, cumprir o quanto determinado pela legislação em vigor, constituindo o crédito tributário na forma prescrita no Código Tributário Nacional (art. 142).

V) Segundo o voto condutor da decisão de 1ª Instância, citando José Afonso da Silva, no direito brasileiro “*milita presunção de validade constitucional em favor de leis e atos normativos do Poder Público, que só se desfaz quando incide o mecanismo de controle constitucional estatuído na Constituição*”. No presente processo, em nenhum momento a impugnante demonstrou que o judiciário afastou a aplicação do referido dispositivo legal.

VI) Não cabe às autoridades administrativas julgar os atos normativos quanto à legalidade ou constitucionalidade mas, simplesmente, dar cumprimento ao ordenamento

jurídico vigente. Por esse motivo, as alegações da contribuinte a respeito da legalidade e constitucionalidade das normas legais deixaram de ser analisadas.

VII) Relativamente à data do fato gerador da obrigação tributária e a questão da decadência suscitada pela empresa, a relatora citou a legislação brasileira e concluiu :

a) Embora o diferimento da tributação do lucro até o período em que fosse posto à disposição não estivesse previsto expressamente na Lei nº.9.249/95, a IN SRF nº.38/96, ao permiti-lo, em consonância com o artigo 43 do CTN, concedeu um justo benefício ao contribuinte, sem lhe agravar o ônus. Assim, a Receita Federal, postergando a ocorrência do fato gerador, nada fez senão disciplinar a aplicação do preceito legal, sem criar nem aumentar a obrigação tributária dos contribuintes. Por isso, não houve violação do princípio da reserva legal expresso no artigo 9º, inciso I, do CTN, e no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.

b) Assim, aplicando-se aos anos-calendário de 1996 e 1997 o disposto no artigo 25 da lei nº 9.249/95, c/c o artigo 2º. da IN SRF no. 38/96, não houve, nesses períodos, a ocorrência do fato gerador do IRPJ ou da CSLL.

c) A partir do ano calendário de 1998, até o ano calendário de 2001, passou a vigorar a Lei no. 9.532/97, que manteve a tributação dos lucros oriundos de controladas no exterior apenas quando disponibilizados à controladora no Brasil, conforme artigo 1º. *in verbis*:

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 pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (grifo da relatora)

d) Cumpre observar que a IN nº.38/96 não foi revogada pela Lei nº. 9.532/97. Como não houve revogação expressa, a vigência da IN SRF nº. 38/96 só seria suprimida pela edição da Lei nº.9.532/97 se não pudessem conciliar as disposições de uma com as da outra. Assim, como não era incompatível com a Lei nº.9.249/95, que a precedeu, a IN SRF nº.38/96 era ainda menos incompatível com a Lei nº.9.532/97, que lhe foi superveniente. Ela só veio a deixar de vigorar de fato com a edição da IN SRF nº. 213/2002, que a revogou expressamente.

e) Dessa forma, com relação aos anos-calendário de 1998 a 2000, **não houve a ocorrência do fato gerador do IRPJ ou da CSLL**. O destaque é importante para se caracterizar sem sombra de dúvida quando foi considerada a ocorrência do fato gerador no presente caso, ou seja, o fato gerador dos lucros auferidos e não disponibilizados, só ocorre **na disponibilização desses lucros** e essa disponibilização foi claramente definida com a edição da MP nº.2.158/2001.

f) De fato, a edição da MP nº.2.158/2001, manteve a tributação dos lucros da data disponibilização os lucros [sic], apenas dispondo que os **lucros auferidos a partir de 2002 são considerados disponibilizados na data do balanço** levantado pela controlada (*caput* do artigo 74), e os **lucros acumulados até 31/12/2001, em 31/12/2002**, podendo haver antecipação se disponibilizados antes dessa data. (§ único do artigo 74).

g) Portanto, a lei brasileira é bastante clara ao especificar que os lucros auferidos e não disponibilizados até 31 de dezembro de 2001 serão considerados

disponibilizados para os fins tributários, em 31/12/2002, ainda que não tenham sido efetivamente disponibilizados.

h) O art. 173 do CTN citado pela contribuinte corrobora esse entendimento pois se o fato gerador ocorreu em 31/12/2001 o lançamento poderia ter sido feito a partir de 01/01/2002 e desse modo, o primeiro dia do exercício seguinte ao qual o lançamento poderia ser efetuado, seria 01/01/2003, data inicial da contagem do prazo decadencial, que no caso presente se encerraria em 31/12/2008

i) Uma vez que o lançamento fiscal foi feito em 25/09/2006, não havia decaído o direito fiscal de efetuar os lançamentos relativos aos lucros auferidos no período de 1996 a 2001, que foram considerados disponibilizados em 31/12/2001.

j) Finalmente, quanto à alegada incongruência do lançamento, observa-se que, contrariamente ao que alega a empresa, o Auditor Fiscal não exigiu na apuração do lucro real de 2002 os resultados da empresa controlada de 2002 e 2003. Como se observa perfeitamente no Auto de Infração, as fls. 311, os lucros auferidos pela empresa controlada foram tributados em 2002 e 2003.

A contribuinte foi cientificada da decisão de 1ª Instância em 12 de março de 2009 e, inconformada com a decisão, apresentou recurso voluntário em 09 de abril de 2009.

Em seu recurso voluntário (fls. 560 a 575) a contribuinte reitera os argumentos aduzidos na impugnação sem trazer quaisquer elementos novos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Valéria Cabral Géo Verçoza

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

A contribuinte inicia sua peça recursal alegando a decadência do lançamento relativo aos anos-base 1996 a 2000, tendo em vista que a ciência do auto de infração ocorreu em 25/09/2006.

Em oportunidades anteriores já me manifestei no sentido de que não haveria operado a decadência em relação aos lucros auferidos por controlada no exterior relativamente aos anos de 1996 e 1997, especificamente. O termo inicial de contagem do prazo somente tem início quando da ocorrência do fato gerador, o que teria ocorrido apenas em 31/12/2002.

Valho-me, neste momento, do conteúdo da declaração de voto do ilustre Conselheiro João Francisco Bianco, no processo 10280.004797/2004-19, acórdão 108-09.587, que com brilhantismo analisou a questão da decadência.

...o critério a ser utilizado para a contagem do prazo decadencial nestes autos é aquele previsto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN: cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador. Não é o caso de aplicação do regime previsto no artigo 173. A matéria aqui deverá ser regida exclusivamente pelo disposto no parágrafo 4º do artigo 150.

Estabelecido o regime jurídico aplicável à contagem do prazo de decadência, a controvérsia de que tratam estes autos poderá ser solucionada a partir da determinação da data em que ocorreu o fato gerador. Pois é a partir dessa data que se inicia a contagem do prazo decadencial.

Desse modo, ocorrido o fato gerador do tributo, teve início a contagem do prazo de decadência, com a extinção do direito à constituição do crédito tributário após o decurso do prazo de cinco anos. Mas caso não tenha ocorrido o fato gerador, não teve início a contagem desse prazo e não houve, portanto, o decurso do prazo decadencial, podendo livremente a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Como se vê, é de fundamental importância, para o deslinde da presente questão, a determinação da data exata da ocorrência do fato gerador do tributo. E como a ocorrência de fato gerador é matéria de reserva legal, devemos então iniciar o desenvolvimento do nosso raciocínio com o exame do regime legal de tributação a que se submetem os lucros auferidos através de empresas controladas com sede no exterior.

Em 26 de dezembro de 1995, a Lei nº. 9.249, em seus artigos 25 a 27, instituiu a incidência do imposto de renda sobre os lucros, ganhos e rendimentos de capital auferidos no exterior por pessoas jurídicas.

A nova legislação instituiu a tributação de três espécies diferentes de renda auferidas no exterior pela pessoa jurídica: os rendimentos, ou seja, o produto do capital investido no exterior, como os juros e os aluguéis; os ganhos de capital, ou seja, a mais valia obtida com a alienação de bens ou direitos localizados no exterior; e os lucros, assim considerados os resultados positivos auferidos por filiais, sucursais e empresas coligadas e controladas da pessoa jurídica com sede no Brasil.

Interessa-nos especificamente, no caso, o regime de tributação dos lucros auferidos no exterior, através de empresas controladas.

O artigo 25 da Lei nº 9.249 determinava que os lucros auferidos no exterior, por empresas controladas (parágrafo 2º) de pessoa jurídica com sede no Brasil, seriam computados na determinação do lucro real no balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Em 27.06.1996, a Secretaria da Receita Federal baixou a Instrução Normativa n. 38, determinando, no seu artigo 2º, que os lucros auferidos no exterior, através de empresas coligadas e controladas, somente seriam submetidos à tributação no Brasil quando disponibilizados, ou seja, quando a disponibilidade da renda tivesse sido adquirida pela pessoa jurídica brasileira.

Foram consideradas hipóteses de disponibilização dos lucros o crédito em conta representativa de passivo da empresa sediada no exterior; o pagamento, a entrega, a remessa ou o emprego em favor da empresa beneficiária no Brasil; e o encerramento da empresa sediada no Brasil; dentre outras.

Mais tarde, a Lei nº. 9.532, de 10.12.1997, através do seu artigo 1º, reproduziu a redação da Instrução Normativa SRF n. 38/96 e determinou que os lucros auferidos no exterior, por intermédio de empresas controladas, seriam adicionados na determinação do lucro real em 31 de dezembro do ano calendário em que tivessem sido disponibilizados para a pessoa jurídica com sede no Brasil.

A questão que se coloca então é verificar quais as condições estabelecidas em cada um dos dispositivos da legislação acima mencionados para a ocorrência do fato gerador do IRPJ.

Essa questão não é estranha a este Conselho. Alguns casos já foram examinados por diferentes Câmaras e as decisões não são uniformes. A jurisprudência, portanto, ainda não está pacificada. Duas são as linhas de pensamento existentes até agora.

Uma primeira corrente sustenta que a Lei nº. 9.249 não estabeleceu a ocorrência do fato gerador do IRPJ em 31 de dezembro de cada ano, antes da efetiva distribuição dos lucros auferidos por empresas controladas no exterior à sua controladora no Brasil. Essa determinação, na verdade, somente teria expressamente ocorrido com a Medida Provisória n. 2.158-35. Antes dela, os lucros auferidos no exterior somente deveriam ser tributados quando disponibilizados, nos termos estabelecidos pela Lei nº. 9.249 e explicitados pela Instrução Normativa SRF n. 38/96 e pela Lei nº. 9.532. E se não havia a previsão legal de incidência do IRPJ antes da disponibilização dos lucros, não teria ocorrido o fato gerador do imposto e não teria sido iniciada, portanto, a contagem do prazo decadencial.

Nesse sentido orientou-se a 3ª. Câmara, por exemplo, no acórdão n. 103-22.638, de 20.09.2006, assim ementado:

"DECADÊNCIA - 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".

Em sentido oposto, uma segunda corrente entende que a Lei nº. 9.249 previu sim a ocorrência do fato gerador do IRPJ em 31 de dezembro de cada ano calendário, independentemente da efetiva disponibilização dos lucros auferidos por empresas controladas no exterior. A Lei n. 9.249 teria assim determinado a efetiva incidência do imposto anualmente.

A Instrução Normativa SRF n. 38/96, no entanto, sem base legal, teria estabelecido critério diverso, modificando o que fora inicialmente previsto na lei. Assim, enquanto a Lei nº. 9.249 teria determinado a ocorrência do fato gerador anualmente, independentemente da disponibilização dos lucros auferidos no exterior, a manifestação da Administração Fazendária teria sido contrária à lei, amenizando seus efeitos para os contribuintes e prevendo a ocorrência do fato gerador do imposto somente quando da efetiva disponibilização dos lucros.

Ora, como os atos infra-legais não têm o condão de alterar a letra da lei, o fato gerador do imposto teria efetivamente ocorrido em 31 de dezembro de 1996 e 1997, conforme previsto pela Lei nº. 9.249. O fisco não teria cobrado o imposto "porque não quis". E ocorrido o fato gerador, o prazo decadencial tem início e, após o decurso de cinco anos, homologa-se o lançamento e nada mais pode ser exigido do contribuinte.

Essa foi a orientação da 1ª Câmara, no acórdão n. 95.500, de 27.04.2006, cuja ementa tem o seguinte teor:

"DECADÊNCIA - LUCROS NO EXTERIOR AUFERIDOS EM 1996 E 1997 — LEI 9.249/95 — ALTERAÇÃO DO ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PELA IN SRF 38/96 — IMPOSSIBILIDADE — Antes do advento da Lei 9.532/97, o regime de tributação dos lucros de filiais, controladas e coligadas no exterior observava o momento em que tais lucros eram auferidos, não havendo na Lei 9.249/95 qualquer elemento que considerasse a efetiva disponibilização como componente temporal da hipótese de incidência.

Os lucros auferidos durante os anos-calendário de 1996 e 1997 deveriam ser adicionados em 31 de dezembro de cada ano, na proporção da participação societária, e não pelo montante efetivamente disponibilizado a posteriori. O lançamento de ofício deve, portanto, reportar-se a 31 de dezembro de cada ano como data do fato gerador, e se realizado após cinco anos, caduco estará o direito do fisco de constituir o crédito tributário".

Como se vê, as duas correntes de opinião contam com respeitáveis defensores e sólidos argumentos. Com quem a razão?

Tenho para mim que o fato gerador do IRPJ efetivamente não ocorreu em 31 de dezembro de 1996 e 1997; e que a contagem do prazo decadencial não teve início, caso não tenha havido a disponibilização dos lucros, como é a hipótese destes autos. Explico.

Inicialmente esclareço que é inadmissível que os atos da Administração Fazendária possam modificar o teor de dispositivo legal. Conceitos primários de direito são suficientes para entender que semelhante procedimento feriria o princípio da legalidade.

Assim, afasto desde logo a idéia de que a Instrução Normativa SRF n. 38/96 teria alterado o momento da ocorrência do fato gerador do IRPJ previsto na Lei nº. 9.249. A natureza jurídica dos atos da Administração é interpretativa do direito. Não podem eles criar ou extinguir direito.

Essa é matéria privativa de lei.

Desse modo, é no texto do artigo 25 da Lei nº. 9.249 que devemos buscar a solução da controvérsia. E a meu ver é possível concluir, exclusivamente através do exame do artigo 25, que nele não há previsão de ocorrência do fato gerador em 31 de dezembro de cada ano, antes da efetiva distribuição dos lucros apurados pela empresa controlada no exterior.

Senão vejamos.

O exato teor do artigo 25 da Lei nº. 9249 é o seguinte:

"Art. 25º. 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".

Como se vê, o texto transcrito é claro: os lucros auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica, apurado em 31 de dezembro de cada ano. Isso quer dizer que são os lucros *auferidos* que serão tributados em 31 de dezembro de cada ano. Ou seja, é condição para a tributação dos lucros que estes tenham sido auferidos.

Os lucros que não foram auferidos, conseqüentemente, não serão tributados.

Em outras palavras, a norma contida no texto legal determina a tributação anual dos lucros auferidos. Esse é o teor do dispositivo. O que nos permite concluir que os lucros que ainda não foram auferidos não devem ser tributados. Assim, a incidência do IRPJ fica restrita aos lucros que foram auferidos pela pessoa jurídica com sede no Brasil.

E qual o sentido da expressão lucros *auferidos*? Qual o significado da palavra auferido?

Ora, a discussão sobre o significado da expressão lucros auferidos não pode passar ao largo do exame do artigo 43 do CTN. A interpretação da norma legal não se dá isoladamente, mas no sistema que ela integra. É no contexto do artigo 43 do CTN, portanto, que nós vamos poder estabelecer o conteúdo do verbo auferir.

Esse dispositivo da lei complementar define renda como sendo o acréscimo patrimonial; e estabelece que o fato gerador do imposto de renda ocorre com a aquisição da disponibilidade do acréscimo patrimonial.

Pois bem. A interpretação sistemática do artigo 25 da Lei nº. 9.249, e compatível com o disposto no artigo 43 do CTN, é aquela que sustenta serem os lucros auferidos aqueles cuja disponibilidade esteja adquirida. Auferir lucros, portanto, deve ser entendido como adquirir a disponibilidade desses lucros.

Desse modo, os lucros auferidos no exterior - e que vão ser tributados em 31 de dezembro de cada ano - são aqueles cuja disponibilidade estiver adquirida em 31 de dezembro de cada ano. Esse é o preciso comando do artigo 25. A norma contida no artigo 25 prevê, portanto, a tributação dos lucros originários do exterior e que estiverem com a sua disponibilidade adquirida pela pessoa jurídica com sede no Brasil. Os lucros cuja disponibilidade não estiver adquirida em 31 de dezembro não estarão ainda auferidos; logo, não deverão ser tributados.

Lucro auferido, portanto, é lucro disponível. Qualquer interpretação diversa dessa é necessariamente inválida, por incompatível com o artigo 43 do CTN.

Ora, os lucros apurados por empresa controlada no exterior estão disponíveis para a sócia controladora com sede no Brasil, antes de efetivamente distribuídos? Pode-se dizer que, antes da sua distribuição, os lucros já teriam sido auferidos pela controladora brasileira?

Como regra geral, entendo que não. Os lucros simplesmente apurados em 31 de dezembro não foram ainda auferidos pela empresa controladora brasileira, antes de sua distribuição. Não tiveram eles a sua disponibilidade adquirida pela pessoa jurídica brasileira, seja a disponibilidade econômica ou a jurídica.

Ressalvo os casos excepcionais, em que seja feita a prova de que a legislação do país da sede da empresa controlada prevê que a titularidade dos lucros apurados pela empresa local seja imediatamente transferida aos sócios no exterior quando do levantamento do balanço em 31 de dezembro de cada ano. Mas essa prova não foi feita no caso dos autos.

Assim, como regra geral, entendo que o artigo 25 da Lei nº. 9.249 não estabeleceu a tributação dos lucros auferidos através de empresa controlada no exterior antes de sua distribuição.

A Instrução Normativa SRF n. 38/96, portanto, corretamente interpretou o conteúdo da norma inscrita no artigo 25 e didaticamente estabeleceu uma lista de hipóteses em que os lucros apurados no exterior seriam considerados disponíveis no Brasil. E o artigo 1º da Lei nº. 9.532 tão somente legalizou a lista da instrução fazendária, mas nada acrescentou ao ordenamento jurídico que já não pudesse ser extraído da análise sistemática do artigo 25 da Lei n. 9.249, em conjunto com o artigo 43 do CTN.

Há, portanto, perfeita sintonia entre o artigo 25 da Lei nº. 9.249, a Instrução Normativa SRF n. 38/96 e o artigo 43 do CTN.

É por isso que entendo que, nos anos calendário de 1996 e 1997 - caso não tenha havido qualquer hipótese de disponibilização de lucros - não houve a ocorrência do fato gerador do IRPJ sobre os lucros auferidos através de empresas controladas no exterior. E não tendo ocorrido o fato gerador do imposto, não teve início a contagem do prazo decadencial, nos termos do disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do CTN.

Por todo o exposto, voto no sentido de não ser reconhecida a decadência do direito do fisco de constituir o crédito tributário calculado sobre os lucros apurados nos balanços encerrados em 31 de dezembro de 1996 e de 1997.

Feitas as considerações acima fica evidente que não há que se falar em decadência do lançamento relativo aos lucros apurados por controlada no exterior no período de 1996 a 2000, como pleiteia a Recorrente, uma vez que não ocorreu hipótese de disponibilização dos lucros do período em exame e por conseguinte o termo inicial de contagem da decadência. Apenas para corroborar o acima exposto cito decisões do extinto Conselho de Contribuintes (atual CARF) sobre a matéria:

IRPJ — TERMO INICIAL — CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL — LUCRO DISPONIBILIZADO NO EXTERIOR POR EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NO EXTERIOR A fixação do termo inicial para contagem do prazo de decadência, na hipótese de lançamento sobre lucros apurados por empresa controlada sediada no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a sua disponibilização, e não na data do auferimento dos lucros pela empresa controlada. (Acórdão 108-09592, Recurso 155413, C; I o Processo nº. 16327.001346/2006-86 S1-C2T2 Acórdão n.º 1202-00.273 Fl. 11 Processo 16327.001359/2005-74, 8ª Câmara, Recorrente: Marcep Corretagem de Seguros Ltda.)

PRELIMINAR — DECADÊNCIA — O prazo decadencial se conta a partir do momento em que o Fisco poderia efetuar o lançamento, no caso da tributação de lucros auferidos por controlada no exterior, na data do momento temporal do fato gerador legalmente eleito.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR — MOMENTO DO FATO GERADOR — A Lei 9.532/1997 não atuou modificando a data da ocorrência do fato gerador, mas, tão-somente, deslocou o seu componente temporal, indicando o momento em que esses lucros deveriam ser oferecidos à tributação. (Acórdão 101-96364, Recurso 155699, Processo 16327.002001/2005-69, 1ª. Câmara, Recorrente: Thyssen Krupp Metalúrgica Campo Limpo Ltda.)

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. (Acórdão 101-96652, Recurso 158959, Processo 16327.001116/2006-17, 1ª Câmara, Recorrente: Banco Safra S.A)

DECADÊNCIA — 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 103-22638, Recurso 149977, Processo 16327.001085/2005-13, 3ª.. Câmara, Recorrente: International Paper do Brasil Ltda.)

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de decadência argüida.

No mérito, quanto aos alegados vícios contidos na MP 2.158, cabe salientar que falece competência a este órgão administrativo de julgamento para o enfrentamento de matéria constitucional, que é exclusiva atribuição do Poder Judiciário, motivo pelo qual os argumentos exarados pela contribuinte não podem ser apreciados. Nesse sentido, tem-se a Súmula nº. 2 do CARF, publicada no DOU de 09/12/2010:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

Quanto a alegação de permissão de compensação dos valores recolhidos no exterior sobre o mesmo fato gerador, é preciso observar o dispositivo legal aplicável, no caso o artigo 26 da Lei nº. 9.249/95, especialmente o seu § 2º, que merece ser transcrito, para melhor compreensão:

Art. 26

§ 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.

Ora, apesar de a própria contribuinte citar o referido artigo que admite a compensação, ela não junta os documentos tais como exigidos pela legislação, pelo que não há como considerar a compensação requerida. Os documentos juntados não estão redigidos em língua pátria (nem traduzidos por tradutor juramentado) muito menos reconhecidos pelo Consulado da Embaixada Brasileira no Uruguai, país onde teria ocorrido o recolhimento do imposto.

Quanto ao erro do item 3 do auto de infração, adoto as razões de decidir do voto condutor de 1ª Instância, as quais passo a transcrever: (fl. 554)

Finalmente, quanto à alegada incongruência do lançamento, observa-se que, contrariamente ao que alega a empresa, o Auditor Fiscal não exigiu na apuração do lucro real de 2002 os resultados da empresa controlada de 2002 e 2003. Como se observa perfeitamente no Auto de Infração, à fls. 311, os lucros auferidos pela empresa controlada foram tributados em 2002 e 2003.

O que ocorreu foi que na redação do texto da fl. 311 faltou na sentença do primeiro parágrafo do item 003 escrever, depois de “2002”, colocar “e 2003”, pois como se observa perfeitamente, o título do item e os cálculos dos lançamentos às fls. 306 e 307 foram indicados e calculados corretamente, tanto no Termo de Verificação, quanto no próprio auto de infração, podendo a empresa ficar tranqüila

Processo nº 16561.000003/2006-21
Acórdão n.º **1202-00.456**

S1-C2T2
Fl. 625

pois não foram exigidos na apuração do Lucro Real de 2002, os lucros auferidos pela empresa Viñer S.A em 2003.

A Recorrente não faz qualquer menção à CSLL. Porém, o decidido quanto ao IRPJ deve ser mantido em relação à CSLL pela íntima correlação de causa e efeito entre os referidos tributos.

Por todo o exposto, rejeito a decadência suscitada e nego provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Valéria Cabral Géo Verçoza