

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

Processo nº 16561.000092/2006-14
Recurso nº 168.507 Voluntário
Acórdão nº 1102-00.059 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de setembro de 2009
Matéria IRPJ e CSLL- Anos-calendário 2001 a 2004
Recorrente Banco Itaú S.A.
Recorrida 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Brasília

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.

DISPONIBILIZAÇÃO- EMPREGO DO VALOR- A finalidade da norma contida no item 4 da alínea “b” do § 2º, da Lei nº 9.532, de 1997, foi de caracterizar como disponibilização qualquer forma de realização dos lucros que não estivesse compreendida nas demais situações previstas no parágrafo, entre elas a alienação do investimento mediante conferência para integralização de capital de outras empresas.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR-CONVERSÃO CAMBIAL- De acordo com as normas especiais que regem matéria, para fins de tributação da controladora no Brasil, os lucros da controladora no exterior são computados no lucro real da controladora correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados, convertidos pela taxa de câmbio das datas de encerramento dos balanços da controladora relativos ao período em que foram apurados.

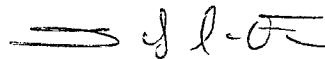
CONVENÇÃO BRASIL-PORTUGAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ILHA DA MADEIRA- A parcela dos lucros atribuíveis à participação do investidor brasileiro no patrimônio da empresa portuguesa não era isenta de tributação no Brasil, mas tinha sua tributação diferida para o período em que fosse disponibilizada. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e se rege pela lei então vigente. Em 2001 e 2002, quando ocorreu a disponibilização na forma da lei vigente, não mais vigorava a Convenção promulgada com o Decreto nº 69.393/71, o que afasta de pronto qualquer discussão, no âmbito administrativo, quanto à possibilidade de tributação frente às disposições nela contidas.

MULTA DE OFÍCIO-E JUROS DE MORA- LIMINAR REVOGADA-
CONSEQUÊNCIAS DO RECEBIMENTO, NO EFEITO SUSPENSIVO, DE
APELAÇÃO DE SENTENÇA DENEGATÓRIA EM MANDADO DE
SEGURANÇA-

O recebimento no efeito suspensivo de apelação de sentença denegatória de mandado de segurança não gera para o impetrante a antecipação da pretensão formulada com o ingresso da ação nem implica a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que pode ser constituído e exigido integralmente, inclusive com a multa cominada para o caso de lançamento de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, (i) por maioria de votos, rejeitar a preliminar de decadência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado, vencidos o conselheiro José Carlos Passuello e o conselheiro João Carlos de Lima Júnior, sendo que este último acompanhou a divergência aberta pelo primeiro apenas nas conclusões; (ii) por maioria de votos dar provimento parcial ao recurso para determinar que: (a) O cálculo da variação cambial do investimento na ITB Holding no ano de 2002 seja refeito, para considerar, também, o resultado da variação cambial sobre 52,93% do capital social da investida entre outubro e dezembro de 2002; (b) A conversão dos lucros para reais se faça com base na taxa de câmbio da data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os respectivos lucros. Vencido o conselheiro José Carlos Passuello quanto à matéria relativa à caracterização da operação como emprego de valor, e vencidos os conselheiros José Carlos Passuello e João Carlos de Lima Júnior, em relação à tributação da empresa situada na Ilha da Madeira.



SANDRA FARONI - Presidente e Relatora

EDITADO EM: 05 NOV 2009

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Sandra Maria Faroni (Presidente), João Carlos de Lima Júnior (Vice Presidente), Mário Sérgio Fernandes Barroso, José Carlos Passuello, José Sérgio Gomes (suplente convocado) e Natanael Vieira dos Santos (suplente convocado).

Relatório

Contra o Banco Itaú S.A. foram lavrados Autos de Infração para a constituição de créditos tributários relativos ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL dos anos-calendário de 2001 a 2007.

As irregularidades apontadas relacionam-se à tributação de lucros auferidos no exterior a partir do ano-calendário de 1996 por intermédio das controladas Afinco América Madeiras SGPS Ltda (Ilha da Madeira), Itaubank Ltda (Ilhas Cayman), BRF Overseas Inc. (Curaçao, Antilhas Holandesas), Agência Grand Cayman (Ilhas Cayman) e ITB Holding (Ilhas Cayman), que a fiscalização considerou pagos ou disponibilizados quando da transferência das participações societárias a título de integralização do capital de outras empresas.

Foi tributada ainda, no ano-calendário de 2002, a variação cambial do investimento na ITB Holding.

Em impugnação apresentada em 22 de janeiro de 2007 o contribuinte alegou: (a) decadência em relação aos lucros auferidos em 1996 e 1997; (b) que a transferência da participação para integralização de capital de outras empresas não configura emprego de valor; (c) impossibilidade de tributação da variação cambial do investimento na ITB Holding; (d) não incidência de juros de mora e multa de ofício em relação à variação cambial do investimento na ITB Holding, por se tratar de matéria discutida em Mandado de Segurança, cuja liminar foi deferida e estava em vigor quando da autuação; (e) impossibilidade de tributação dos lucros auferidos em 1996 e 1997 pela Afinco (Ilha da Madeira) em virtude do Tratado entre Brasil e Portugal; (f) equívocos com relação à base de cálculo apurada pela fiscalização; (g) erro na taxa de conversão dos lucros para reais; (h) impossibilidade de incidência da CSLL sobre os lucros auferidos antes de 2000.

A 2ª Turma da DRJ em Brasília não conheceu da impugnação quanto à matéria objeto de discussão na órbita do Poder Judiciário (Mandado de Segurança nº 2003.61.00.003618-5) e, quanto às matérias não alcançadas pelo MS, conheceu-a e julgou procedentes os lançamentos (Acórdão 03-23.423, de 30/11/2007).

Antes de cientificado o contribuinte, a DERAT da DEINF/SP solicitou o presente processo à Delegacia especializada em Assuntos Internacionais (onde tramitava), uma vez que o contribuinte questionou duplicidade de cobrança com a exigência formalizada nos autos do processo administrativo nº 16327.001942/2007-47.

Em 27 de fevereiro de 2008 o contribuinte apresentou petição (intitulada por ele de impugnação) relacionada com a variação cambial do investimento na ITB Holding que objetivou afastar a aplicação do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002 (duplicidade de lançamento).

Às fls. 1050/1052 foi juntado relatório conclusivo sobre a alegação de duplicidade de lançamento.

Em 16 de maio de 2008 o contribuinte foi cientificado da decisão da DRJ e intimado a recolher o crédito tributário, tendo-lhe sido facultada a apresentação de recurso, no

prazo de 30 dias, da parte não objeto de ação judicial, ou apresentar cópias de sentenças ou acórdãos, se houver, das ações judiciais nº 2003.61.00.003618-5 e 2000.61.00001924-1, e de outras ações que eventualmente suspendam a exigibilidade do crédito tributário controlado no presente processo.

Em 16 de junho o contribuinte apresentou recurso voluntário defendendo as seguintes posições:

I- Ausência de disponibilização dos lucros auferidos no exterior:

Alega, em síntese, que a transferência das ações de suas controladas para aumento de capital de terceira empresa não configura emprego de valor previsto no item 4 da alínea "b" do art. 1º da Lei nº 9.532/97, o qual pressupõe que o agente da ação *empregar* é a controlada ou coligada no exterior Diz que, no caso concreto, as controladas não praticaram nenhuma ação que pudesse tipificar o fato gerador do imposto de renda. Menciona acórdão da antiga Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, destacando o trecho em que o relator afirma não identificar a alienação de participação societária como caso de emprego de valor, ponderando que tal alienação transfere ao adquirente os direitos sobre eventual disponibilização futura, que será reconhecida na sua contabilidade e oferecida á tributação, se cabível, no momento de sua ocorrência.

II- Decadência com relação aos lucros auferidos em 1996 e 1997 por controladas.

Diz que para esses períodos vigorava a legislação que determinava a data de 31 de dezembro de cada ano como aspecto temporal para ocorrência do fato gerador, e que o prazo decadencial deve ser contado a partir de 31 de dezembro de cada ano, nos termos da Lei nº 9.249/95.

III- Impossibilidade de tributação dos lucros auferidos em 1996 e 1997 pela Afincó American Madeiras SGPS Ltda.

Invoca o Tratado com Portugal afirmando que nos anos de 1996 e 1997 a data para disponibilização era 31 de dezembro de cada ano, e nessa época ainda estava em vigor o Decreto nº 69.393/71.

IV- Variação Cambial- ITB Holding.

IV.i- Diz ter ocorrido equívoco na apuração da base de cálculo. Pondera que no caso da transferência de participação da ITB Holding, a fiscalização tributou a variação cambial sobre o Capital Social da controlada. Diz ter sido autuado com base na variação cambial sobre sua participação da ITB Holding Ltd ocorrida no período de janeiro a junho de 2002 (item 3.4.2. do TVF), porém o auto de infração foi lavrado em dezembro de 2006, e se refere ao período de 2001 a 2004. Alega que caberia à fiscalização verificar a variação cambial sobre a participação do Recorrente na ITB Holding Ltd. no ano de 2002, e não apenas até junho de 2002, porque, além de o fato gerador ser em 31/12 de cada ano, a fiscalização esqueceu-se que no mês de outubro de 2002. foram transferidas para o Recorrente 53,93% das ações da ITB Holding Ltd. Traz demonstrativo (doc. 2) no sentido de evidenciar que a variação cambial sobre sua participação na ITB Holding Ltd. no ano de 2002 foi de R\$39.951.778,50.

IV.ii- Não incidência de multa e juros de mora.

Diz que, apesar da informação, na decisão, de que a sentença que revogou a liminar já havia sido publicada quando da lavratura do auto de infração, os julgadores não atentaram que o recurso de apelação foi recebido nos efeitos suspensivo e devolutivo (doc.3), restabelecendo-se, a partir de 30/05/2006, os efeitos da liminar anteriormente revogada. Assim, na data da notificação do auto de infração (28/12/2006), a exigibilidade do crédito estava suspensa, sendo inadmissível a incidência de multa de ofício e juros de mora.

V- Equívoco com relação à base de cálculo apurada pela fiscalização.

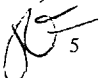
Alega que, ainda que se entenda que houve disponibilização dos lucros das controladas no exterior, a base de cálculo apurada pela fiscalização está equivocada, seja em razão de divergência de critérios, uma vez que não foram computados os ajustes contábeis e fiscais constantes da legislação brasileira, seja em razão da divergência com relação à conversão cambial dos lucros auferidos no exterior. Diz que, em relação à agência Grand Cayman, as diferenças se restringem a divergência de critérios.

V.i-Suscita nulidade do auto de infração por não terem sido computados os ajustes constantes da legislação brasileira, invocando resposta a consulta formulada no Processo nº 16327.000717/00-28.

Diz que, no caso específico da agência Grand Cayman, levando-se em conta as disponibilizações efetuadas, juntamente com os ajustes determinados pela legislação brasileira, houve prejuízo fiscal em 2001 e 2002 capaz de absorver os lucros obtidos no exterior. Ressalta que, diferentemente do alegado na decisão, o prejuízo fiscal apurado no exterior não foi compensado com os lucros auferidos no Brasil, tendo sido compensado no exterior, motivo pelo qual não houve lucro tributado no Brasil, não havendo base tributável para os anos de 2002, 2003 e 2004, conforme planilha (doc. 4). Aduz que ainda que se desconsiderem os ajustes determinados pela legislação brasileira, não haveria tributação no ano de 2002, e em 2003 haveria uma redução no montante apurado pela fiscalização, que não observou os prejuízos auferido no exterior.

V.ii- Invoca resposta à consulta formulada no processo 16327.000717/00-28, onde foi esclarecido que, para o lucro auferido no exterior, tributável no Brasil, são aplicáveis as normas de apuração da legislação brasileira.. Menciona que, nesse sentido, as importâncias identificadas na Planilha referente à Agência Ilhas Cayman como contribuições filantrópicas foram adicionadas ao lucro líquido, e não deduzidas, como afirmou a decisão recorrida. Observa que antes do advento da IN 213/02, de cujo art. 7º o contribuinte está discutindo a ilegalidade em mandado de segurança, os resultados positivos decorrentes da equivalência patrimonial não eram computados na apuração do lucro real da empresa domiciliada no Brasil nos termos do § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95. Assim, no cômputo do lucro real da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, conforme determina a legislação brasileira (a) as despesas indedutíveis foram adicionadas e (b) as receitas eventualmente não tributáveis foram excluídas.

V.iii- Além disso, quanto à BFB Overseas e Itaubank, diz ter havido sobreposição de critérios na apuração do lucro supostamente tributável. Informa que em 2002 foi autuado (Processo nº 16327.001047/2002-18) sob alegação de não inclusão, na base de cálculo da CSLL, dos lucros auferidos no exterior por meio de controladas, coligadas e agências, apurados nos anos de 1996, 1997, 1998 e 1999 e disponibilizados espontaneamente em 1999. Com relação ao imposto de renda, o TVF nº 03/01, doc. 11 anexo à impugnação, reconheceu que *“para fins de apuração do lucro real, os lucros auferidos no exterior foram integralmente disponibilizados, conforme Ficha 10B da DIPJ/2000”*. Assim, à época, a



fiscalização reconheceu como corretas as bases de cálculo apuradas pelo Recorrente, calculadas com os ajustes da legislação brasileira, tendo a discussão se restringido à autuação pela CSLL, que pelo entendimento do Recorrente carece de amparo legal. Em 2006 a fiscalização lavrou o presente auto de infração, revendo os critérios aplicados na autuação anterior, o que é rechaçado pelo art. 146 do CTN.

V.iv-Contesta a data para conversão cambial utilizada no auto de infração e confirmada na decisão, aduzindo que, com isso, fica também afastada a alegação da decisão recorrida, de que não foi questionada a base de cálculo computada pela fiscalização para a Agência Ilhas Cayman.

VI- Defende a impossibilidade de incidência da CSLL sobre lucros auferidos antes de 2000.

VII- Alega que a fiscalização, por equívoco, adicionou ao lucro de 2002 o valor do lucro apurado em 2001, de US\$ 322.182,67, ocasionando duplicidade no lançamento em relação à ITB Holding.

Às fls. 2064 e seguintes, contra-razões da Procuradoria da Fazenda Nacional, postulando pela manutenção integral dos lançamentos.

É o relatório. 

Voto

Conselheira Sandra Maria Faroni.

Cuida-se de exigências de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2001, 2002, 2003 e 2004, relativo aos lucros auferidos no exterior. A fiscalização aponta duas infrações, a saber:

1- Não oferecimento à tributação, no ano-calendário de 2002, de parcela dos rendimentos participações societárias correspondente à variação cambial sobre o Capital Social da ITB HOLDING (ILHAS CAYMAN).

2- Ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, dos lucros auferidos no exterior pelas empresas controladas, pela filial AGÊNCIA GRAND CAYMAN (ILHAS CAYMAN), e pelas controladas ou coligadas AFINCO AMÉRICAS MADEIRA SGPS LTDA (ILHA DA MADEIRA), ITAUBANK LTD (ILHAS CAYMAN), BFB OVERSEAS INC (CURAÇAO, ANTILHAS HOLANDESAS) e ITB HOLDING (ILHAS CAYMAN), considerados disponibilizados.

O recurso apresentado foi articulado sob sete títulos, que a seguir analiso, não necessariamente na ordem em que foram apresentados, registrando que as conclusões se aplicam a ambas as exações, naquilo que não houver razão específica para tratamento diverso.:

I- Decadência com relação aos lucros auferidos em 1996 e 1997 por controladas.

Alega o Recorrente que, nos termos da Lei nº 9.249/95, que vigorava para os anos de 1996 e 1997, o prazo decadencial deve contado a partir de 31 de dezembro do ano em que foram auferidos.

O art. 25 da Lei 9.249/95 determinou o cômputo na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano, dos lucros auferidos no exterior. De acordo com o inciso II dos parágrafos 2º e 3º, os lucros auferidos pelas controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior deveriam ser tributados segundo os valores apurados em seus respectivos balanços, e adicionados ao lucro real da mesma em 31 de dezembro de cada ano.

Como o artigo 43 do CTN estabelece, como fato gerador do imposto de renda, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, questionou-se quanto à legalidade do art. 25 da Lei nº 9.249/95: teria ele nascido ilegal frente às disposições do CTN. O argumento do questionamento era que as entidades – investidor e investido – possuem personalidades jurídicas distintas, e o lucro pertence à empresa que o gerou. Dessa forma, sua mera apuração pela coligada ou controlada no exterior não denotaria disponibilidade econômica ou jurídica para o investidor no Brasil que, quanto a eles, teria apenas uma expectativa de direito. Enquanto a sociedade que gerou os lucros não deliberasse sobre sua destinação, o investidor, do ponto de vista societário, não seria proprietário desses lucros.

Para evitar os problemas que adviriam de um questionamento judicial, foi editada a Instrução Normativa nº 38, de 1996, que elencou situações condizentes com o

7

conceito de disponibilidade econômica ou jurídica de renda como momento da tributação. A IN deu à lei uma interpretação conforme a Lei Complementar e, por decorrência, com a Constituição.

Ressalto que a IN 38/96 não padece de inconstitucionalidade nem pode ser entendida como “ilegal”. Trata-se de norma de integração, que veio disciplinar a lei, numa interpretação “conforme” a Constituição.

Emergiram também discussões quanto a vício de forma da IN, e ainda para evitar questionamentos, foi editada a Lei 9.532, de 1997, estabelecendo as mesmas situações elencadas na IN 38 como momento da tributação.

A motivação dessa evolução da legislação foi a compatibilização da incidência do tributo com o conceito de disponibilização.

Tem-se, assim, que na vigência das leis nº 9.249/95 e 9.532/97, em relação aos lucros auferidos por intermédio de coligadas e controladas, o fato gerador ocorria com o pagamento ou crédito, conforme disciplinado pelos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º da Instrução Normativa SRF 38/96 e conforme o disposto no art. 1º e § 1º da Lei 9.532/97.

A Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, incluiu dois parágrafos no art. 43 do CTN, sendo que o § 2º dispõe:

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Já com lastro na nova redação do CTN, foi editado o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, reeditado na MP nº 2.158-35, que dispõe:

“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 no 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”.

No caso concreto, a disponibilização dos lucros acumulados nas empresas controladas Afincos Américas Madeira SGPS Ltd (Ilha da Madeira), Itaúbank Ltd (Ilhas Cayman), BFB Overseas Inc. (Curaçao, Antilhas Holandesas) e ITB Holding (Ilhas Cayman), produzidos em 1996 e 1997, teria se dado pela sua utilização para aumento de capital em outras empresas nas datas de 28 de dezembro de 2001 e 29 junho de 2002. Nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249/95, regulamentado pela IN-SRF nº 38, de 27.06.1996, e do art. 1º da Lei nº 9.532/97, naquelas datas é que ocorreu o fato gerador.

Portanto, os autos de infração, cuja ciência ocorreu em 28 de dezembro de 2006, não se encontram fulminados pela decadência.

2- Ausência de disponibilização dos lucros auferidos no exterior pelas controladas.

Alega o Recorrente que a transferência de sua participação no capital das controladas para integralização de capital de outras empresas no exterior não configura “emprego do valor”, tratado no item 4 do § 2º, alínea *b* do art. 1º da Lei nº 9.532/97, argumentando que o sujeito da ação do verbo empregar só pode ser a controlada ou coligada, que, no caso, não praticaram nenhuma ação.

O art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997, 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.

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

(...)

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

(...)

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

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

b) pago o lucro, quando ocorrer:

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

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

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

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

As situações tratadas na alínea “a” e nos itens 1, 2 e 3 da alínea “b” do § 2º do artigo são muito claras, não dando margem a discussões. Todas as dúvidas trazidas à


9

discussão no Conselho contêm-se no alcance que tem sido dado à expressão “emprego do valor”, referida no item 4.

Registro que não estou analisando a constitucionalidade da lei, não só porque foge à competência deste Conselho fazê-lo, mas também porque é indubitável que o disposto no item 4 da alínea “b” do § 2º não conflita com o art. 43 do CTN e com o conceito constitucional de renda.

O objeto da análise é quanto ao alcance do conceito de “emprego do valor”

A norma determina que os lucros serão considerados disponibilizados na data do pagamento, e que se considera pago o lucro, quando ocorrer o emprego do valor, em favor da beneficiária. A presunção legal estabelecida não contém qualquer vinculação com o agente da ação que materializa o emprego.

O vocábulo *disponibilidade* significa a faculdade de dispor dos bens.

Dispor é um dos atributos do direito de propriedade. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. (CC, art. 1.228). Significa o poder que o proprietário tem de se desfazer do bem, inclusive para integrá-lo ao patrimônio de outra pessoa. Alguém só pode dispor de algo de que seja proprietário, o que implicitamente, significa que num momento anterior adquiriu a disponibilidade desse bem. (A disponibilidade é adquirida mediante transferência da propriedade).

Importa verificar se as situações que na prática têm sido enquadradas no referido item 4 traduzem a aquisição da disponibilidade dos lucros.

Uma quota ou ação representa parcela da propriedade da investidora no patrimônio da investida. Se esse patrimônio contém lucros acumulados, ao alienar o investimento (simplesmente para dele se desfazer, ou para integralizar capital de outra sociedade), a sociedade dispôs de sua participação no patrimônio da investida, incluindo a parcela de lucros nela compreendidos.

Não é relevante que o lucro permaneça no PL da investida. Veja-se que, contabilmente, o resultado positivo (lucro) auferido através da coligada ou controlada se materializou por ocasião da apuração da equivalência patrimonial, tendo afetado o lucro líquido. Assim, o PL da investidora brasileira já se encontra afetado pela valorização do investimento na investida, correspondente aos lucros nela acumulados. Se esse investimento é utilizado para qualquer fim - por exemplo, restituir capital aos sócios da investidora ou para adquirir participação no capital de outras empresas (integralizar capital subscrito) - , é óbvio que a investidora dispôs dos lucros que auferiu através da coligada no exterior (que estão contidos no investimento alienado).

Conforme ponderou o ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, em voto condutor do Acórdão 94.747/2005, “o ordenamento jurídico tem suas bases muito mais ligadas a interpretações sistemáticas e finalísticas, a ensejar um conjunto sustentado em certa axiologia, ainda que mutável no tempo, do que a restritivas interpretações literais”. E concluiu o brilhante Conselheiro que a disponibilização de que trata a norma é o uso do valor adicionado pelos lucros auferidos no exterior, para quaisquer fins, ainda que seja para pagamento de

dívida. É assim que deve ser interpretada a expressão “o emprego do valor, em favor da beneficiária.”..

Sabe-se que a lei não contém palavras inúteis. Pergunta-se: a não ser o aumento de capital da coligada ou controlada, expressamente previsto na norma, que outra situação se conteria no item 4 que não correspondesse a alienação do investimento? Não identifiquei nenhuma. Nos debates travados em julgamento pretérito, levantou-se, como exemplo, que poderia ser para pagamento de dívida do investidor. Ora, levando em conta que as entidades (investidora e investida) não se confundem, a utilização dos lucros acumulados na investida para esse fim (pagamento de dívida do sócio/acionista) pressupõe um passo anterior (ainda que implícito, oculto) de transferência dos lucros acumulados para conta representativa de passivo exigível da investida, situação prevista na alínea “a” do § 2º do artigo, e uma ordem/autorização da investidora.

A finalidade da norma (item 4 da alínea “b” do § 2º) foi de caracterizar como disponibilização qualquer forma de realização dos lucros que não estivesse compreendida nas demais situações previstas no parágrafo. E a alienação do investimento, por qualquer forma, entre elas a conferência para integralização de capital de outras empresas, corresponde à sua realização.

Ao alienar a participação, cujo valor já está afetado pelos lucros acumulados na investida, a investidora realizou os lucros, devendo incluí-los para tributação. O valor pelo qual o investimento foi alienado só tem relevância para a apuração do resultado na alienação (que pode, inclusive, neutralizar a tributação dos lucros, se o valor da venda for inferior ao valor contábil do investimento)

3- Impossibilidade de tributação dos lucros auferidos em 1996 e 1997 pela Afincó .

Trata-se de lucros apurados do período de 1996 e 1997 por empresa sediada na Ilha da Madeira, disponibilizados nos anos de 2001 e 2002.

O Recorrente invoca o Acordo Brasil/ Portugal, afirmando que nos anos de 1996 e 1997 a data para disponibilização era 31 de dezembro de cada ano, e nessa época ainda estava em vigor o Decreto nº 69.393/71

Como já visto na análise da decadência, na vigência da Lei nº 9.249, de 1995, a disponibilização ocorria com o pagamento ou crédito, conforme disciplinado pelos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º da Instrução Normativa SRF 38/96.

O Tratado para Evitar Dupla Tributação entre Brasil e Portugal, recepcionado pelo Decreto nº 69.393/1971, vigorou até 31 de dezembro de 1999, tendo sido revogado expressamente a partir de 01 de janeiro de 2000, pelo Decreto nº 3.121, de 23 de julho de 1999, que veiculou a sua denúncia.

De acordo com seu Artigo VII, os lucros auferidos de 1996 a 1999 pela empresa de Portugal (Afincó), só poderiam ser tributados em Portugal. No entanto, tais lucros, quando disponibilizados para a sua controladora no Brasil (Banco Itaú), ainda que na forma do art. 2º, § 2º, “b”, 4 da Lei 9.532/97 ou do art. 2º, § 2º, alínea “d”, da IN 38/96, caracterizam-se como dividendos (nº 4 do Artigo X), podendo ser tributados no Brasil (nº 1 do Artigo X).

Portanto, a parcela dos lucros de que se trata, atribuíveis à participação do Recorrente no patrimônio da Afinco, não era isenta de tributação no Brasil, mas tinha sua tributação diferida para o período em que fosse disponibilizada mediante pagamento ou crédito, efetivo ou na forma do art. 2º da Lei nº 9.532/95.

É importante ressaltar que a convenção invocada, enquanto vigente, não proibia a tributação, pelo Brasil, da parcela dos lucros da empresa portuguesa que coubesse ao investidor brasileiro, mas apenas diferia essa tributação para o momento em que esses lucros são disponibilizados (Artigo X). Disso decorre que fica afastada a alegação de impossibilidade de tributar referidos lucros por terem sido auferidos na vigência do Tratado. Nos termos do Tratado, bastaria que ocorresse a disponibilização para que referidos lucros fossem tributados no Brasil, sem ferir a convenção.

Enquanto o Acordo teve vigência não ocorreu a disponibilização, e os lucros não foram tributados no Brasil, tal como previa o art. VII. do acordo internacional. Quando ocorreu a disponibilização na forma da lei (a partir de 2001), não mais estava vigente aquele acordo, e pois, não deveria ser confrontado com a legislação interna. E ainda que o acordo estivesse vigente, os valores poderiam ser tributados, na forma do Art. X da Convenção.

4- Variação Cambial- ITB Holding.

Quanto a esse item, o Recorrente informa que, por ter submetido ao Poder Judiciário a questão da tributação da variação cambial prevista no art. 7º da IN 213/02, suas razões de recurso administrativo se restringem a equívoco na apuração da base de cálculo e à não incidência de multa e juros de mora sobre o valor autuado.

Esclarece que em 29/07/2002 integralizou capital da ITB Holding Participações Ltda (Brasil) com 100% das ações da ITB Holding Ltd.(Cayman), e em 22/10/2002 52,93% das ações desta última foram transferidas para o Banco Itaú S/A e 47,06953% permaneceram com a ITB Holding Participações Ltda. Diz que a fiscalização tributou a variação cambial sobre sua participação no capital da ITB Holding Ltd. ocorrida entre janeiro e junho de 2002, mas como o auto de infração foi lavrado em 2006, e se refere ao período de 2001 a 2004, caberia verificar a variação cambial no ano de 2002, e não apenas até junho de 2002.

Quanto a esse aspecto entendo assistir razão ao Recorrente, quando diz que a variação cambial deveria ser apurada sobre todo o ano de 2002, e deve ser recalculado esse item para considerar, também, a variação cambial sobre 52,93% do capital social da ITB Holding entre outubro e dezembro de 2002.

Sobre a incidência dos juros e da multa de mora, a discussão tem relação com a suspensão da exigibilidade por liminar concedida em mandado de Segurança.

No caso, por meio do Mandado de Segurança nº 2003.61.00.003618-5, impetrado em 29.01.2003, o contribuinte requereu liminar para *“obstar os atos da autoridade coatora tendentes a exigir o cumprimento do artigo 7º da IN-SRF nº 213/02, em face da sua manifesta ilegalidade, seja por pretender tributar no Brasil os resultados positivos da equivalência patrimonial expressamente excluídos da tributação, seja por pretender tributar no Brasil resultados positivos da equivalência patrimonial que não decorram de lucro auferido no exterior, nos termos da legislação fiscal brasileira”*.



A liminar foi concedida em 29/01/2003, a sentença prolatada em 28/09/2005 denegou a segurança, o recurso de apelação interposto foi recebido nos efeitos devolutivo e suspensivo.

Alega o contribuinte que embora a liminar no MS tenha sido revogada, os julgadores não atentaram que o recurso de apelação foi recebido no duplo efeito, restabelecendo-se, a partir de 30/05/2006, os efeitos da liminar revogada que estaria em vigente quando o auto de infração foi lavrado, em 28/12/2006.

Importa definir o alcance do efeito suspensivo concedido em apelação em Mandado de Segurança.

NELSON NERY JUNIOR na sua obra Princípios Fundamentais – Teoria Geral dos Recursos, 5ª Ed.pág. 383:

“O efeito suspensivo é uma qualidade do recurso que adia a produção dos efeitos da decisão impugnada assim que interposto o recurso, qualidade essa que perdura até que transite em julgado a decisão sobre o recurso. Pelo efeito suspensivo, a execução do comando emergente da decisão impugnada não pode ser efetivada até que seja julgado o recurso. A decisão que ainda não havia produzido efeitos, porque não prolatada, continua a não produzi-los pelo efeito suspensivo do recurso, pois a eficácia não preexiste à interposição do recurso que não pode, por certo, suspendê-la. (...)”.

No caso sob estudo, o Banco insurgiu-se contra do artigo 7º da IN-SRF nº 213/02, que regulamentou a tributação em relação aos lucros auferidos no exterior, na forma do art. 74 da MP 2.158-35.

Ao acorrer ao Poder Judiciário, o Banco buscou alterar uma situação jurídica que o obrigava oferecer à tributação o resultado da equivalência patrimonial nas controladas/coligadas no exterior. Uma decisão denegatória não altera a situação em que se encontrava o impetrante antes de acorrer ao Judiciário. O efeito suspensivo da apelação, por conseguinte, em nada o favorece, pois não tem o condão de alterar, ainda que provisoriamente, a decisão recorrida. O efeito suspensivo adia a execução do comando emergente da decisão impugnada. Como da decisão denegatória em MS não emerge nenhum comando, o efeito suspensivo não traz nenhum benefício ao impetrante.

De qualquer forma, e como bem destacou o ilustre representante da Fazenda Nacional, o processo judicial a que se reporta o contribuinte (MS 2003.61.00.003618-5), cuja apelação foi recebida nos seus efeitos suspensivo e devolutivo, versa somente sobre o resultado positivo da equivalência patrimonial, e o lançamento em discussão se refere à disponibilização dos lucros. Ao deferir a liminar, que posteriormente foi cassada pela sentença, dispôs o juiz:

*“DEFIRO A LIMINAR requerida, (...) no que concerne ao resultado positivo da equivalência patrimonial de suas controladas e coligadas no exterior. **Ressalvo, contudo, que poderá ocorrer a tributação no momento da efetiva disponibilização, (...)** (negritos acrescentados).”*



Portanto, não havendo manifestação do Poder Judiciário suspendendo a exigibilidade do crédito, não merece acolhida o pleito do Recorrente, no sentido de afastar a multa de ofício e/ou juros de mora.

5- Equívoco com relação à base de cálculo apurada pela Fiscalização.

O Recorrente alega que a fiscalização se equivocou na apuração da base de cálculo, quer por não ter computado os ajustes contábeis e fiscais constantes da legislação brasileira, quer em relação à taxa de câmbio utilizada para conversão dos lucros auferidos no exterior.

Antes de analisar essa alegação, registro que os equívocos, se confirmados, não implicam nulidade do lançamento, mas sua improcedência parcial ou total. Registro, ainda, que as alegações serão analisadas em confronto com as disposições legais pertinentes, independentemente de qualquer consideração quanto à sua constitucionalidade.

A alegação de que a apuração da base de cálculo levada a efeito pela fiscalização estaria desconforme com a orientação recebida pelo contribuinte em processo formal de consulta deve ser analisada mediante confronto do critério de apuração adotado pelo contribuinte e a resposta da consulta, tal como fez a decisão de primeira instância.

A decisão no processo de consulta (cópia às fls. 929) traz a seguinte conclusão:

“Por todo o acima exposto, decido a consulta esclarecendo o consulente que 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.

Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real, quando disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil, no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados, e no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.”

O 1º parágrafo da orientação acima é reprodução literal do inciso I do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, e trata da demonstração da apuração do resultado (lucro), significando que deve ser na forma do art. 187 da Lei nº 6.404/75, não se referindo a ajustes fiscais.

O 2º e 3º parágrafos são a repetição do *caput* e do § 1º do art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

Portanto, o procedimento do contribuinte estará conforme a orientação da consulta se estiver conforme esses dispositivos legais.



O agora Recorrente não apontou, objetivamente, quais os equívocos que teriam sido cometidos pela fiscalização. A decisão recorrida, entretanto, a partir das planilhas apresentadas com a impugnação, identificou que um dos ajustes pretendidos é a exclusão, para fins de tributação, do resultado da equivalência patrimonial (REP). .

Essa exclusão não encontra respaldo na legislação.

Em se tratando de investimentos relevantes e influentes, obrigatoriamente avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com o que dispõe a Lei nº 6.404/76, nos incisos II e III do artigo 248, sobre o valor do investimento, após a correção para manter a expressão do valor monetário, deve ser aplicado o percentual de participação da investidora na coligada ou controlada.

A diferença positiva entre o valor assim obtido e o custo de aquisição atualizado, decorrente de lucros apurados pela coligada ou controlada, deve ser computada como receita no resultado do exercício.

Essa a norma contábil. Portanto, o resultado de equivalência patrimonial apenas atesta a apuração de lucros por meio de controladas ou coligadas.

A norma fiscal (art. 23 do DL 1.598/77), editada quando o lucro auferido no exterior não era tributado no Brasil, determina que esse resultado não é computado na apuração do lucro real. Uma vez que contabilmente já havia influenciado o lucro líquido do exercício, seria excluído para apuração do lucro real.

O art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, instituiu a tributação universal. Seu § 6º, ao dispor que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, ressaltou que isso seria sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º do mesmo artigo. A sistemática prevista na legislação vigente (DL 1.598/77) é exclusão do lucro líquido, para fins de lucro real, do resultado positivo da equivalência patrimonial. Se a investida é empresa situada no Brasil, os lucros não são tributados na investidora por ocasião de sua distribuição, porque já o foram na empresa investida. Entretanto, se a investida não é empresa domiciliada no Brasil, essa tributação deverá se dar na disponibilização dos lucros. Ou seja, o § 6º explicitou que, quando decorrentes de investimento no exterior, os resultados positivos da equivalência patrimonial, que afetam o lucro contábil, *continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente*, ou seja, continuarão a ser excluídos para fins de apuração do lucro real, “*sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º*”, ou seja, sem prejuízo da tributação quando da disponibilização.

Essa norma fiscal foi mantida pela Lei nº 9.532/97, que previa que a simples apuração dos lucros não era suficiente para marcar a data de sua disponibilização. A regra, contudo, foi alterada pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, e a data da apuração do lucro no balanço da entidade estrangeira passou a definir o momento da sua disponibilização.

É inquestionável que, a partir da Lei 9.249/95, os lucros obtidos por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior são tributáveis na pessoa jurídica no Brasil, devendo ser adicionados ao lucro líquido para apuração do lucro real quando disponibilizados, ainda que fictamente, na forma do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001. O resultado da equivalência patrimonial apenas atesta a apuração dos lucros pela filial, coligada ou controlada.

Outro ajuste mencionado pelo Recorrente seria a adição de importâncias identificadas como “Contribuições Filantrópicas” que, de acordo com as normas da legislação brasileira têm sua dedução vedada. Esse ajuste, que no caso seria em prejuízo do contribuinte, também não encontra respaldo, pois a lei não determina que o lucro no exterior deva ser apurado segundo as normas da legislação brasileira de apuração do lucro real. Assim, se a fiscalização houvesse considerado o lucro auferido no exterior ajustado por essa adição, caberia reduzir a base de cálculo dos valores indevidamente adicionados. Ocorre que a fiscalização procedeu corretamente, nada adicionando a título de “contribuições indedutíveis”, conforme se constata comparando o termo de Verificação Fiscal (fl. 852) com a planilha de fl.917.

O último “equívoco” apontado se refere à conversão cambial dos lucros auferidos no exterior.

A decisão recorrida confirmou o procedimento adotado pela fiscalização, argumentando que o fato gerador do IRPJ é a disponibilização do lucro auferido no exterior, e, de acordo com o artigo 143 do CTN, a conversão cambial deverá ser efetuada na data da ocorrência do fato gerador, ou seja, na data em que tais lucros forem considerados disponibilizados.

A legislação que determina a tributação dos lucros auferidos no exterior tem normas específicas a respeito da data para a conversão dos lucros e da data a ser considerada para oferecimento à tributação no Brasil, e por isso não tem aplicação o art. 143 do CTN, que é norma supletiva.

O art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, instituiu a tributação, no Brasil, dos lucros auferidos no exterior, dispondo:

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

A integração aos lucros tributáveis no Brasil está prevista no art. 1.º da Lei nº 9.532/97 e no art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, a saber:

Lei 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

MP 2.158-35/2001

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.

A conversão dos lucros para moeda nacional, para fins de tributação no Brasil, foi prevista no § 4º do art. 25 da Lei 9.249/95, que estabeleceu:

Art. 25. (...)

§ 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.

A MP 2.158-35, de 2001 não revogou expressamente esse dispositivo e nem tratou da matéria, e assim, a conversão dos lucros permaneceu por ele regida.

Nos termos da legislação aplicável, os lucros serão computados para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido considerados disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. E a conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pela controlada ou coligada, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio na data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os respectivos lucros.

Assim, sobre esse aspecto, assiste razão ao Recorrente, e com isso ficam superadas as considerações levantadas a título de *sobreposição de critérios*, reportando-se ao auto de infração lavrado em 2002 (Processo nº 16327.001047/2002-18), e que se relacionam-se à taxa de conversão cambial dos lucros.

6- Impossibilidade de incidência da CSLL sobre lucros auferidos antes de 2000.

Essa questão foi submetida ao Poder Judiciário, na Ação Ordinária 2000.61.00001924-1, não podendo ser conhecida nessa instância de julgamento.

7- Duplicidade no lançamento em relação à ITB Holding .

O Recorrente assevera que a fiscalização, por equívoco, adicionou ao lucro de 2002 o valor do lucro apurado em 2001, de US\$ 322.182,67, ocasionando duplicidade no lançamento em relação à ITB Holding, sem apontar, objetivamente, como chegou a essa conclusão.

A partir dos elementos dos autos, a duplicidade apontada não se confirma.

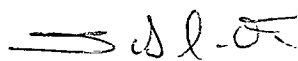
Conforme consta do item 2.5 TVF (fl. 854/855), o lucro de 2001 (US\$ 322.182,67) foi apurado a partir da diferença entre o lucro acumulado em 31/12/2001 (US\$ 4.067.488,54) e o lucro acumulado em 31/12/2000 (US\$ 3.745.305,87). Já o lucro de 2002

(US\$ 6.855.350,83) foi obtido do balanço de 28 de junho de 2002, na rubrica correspondente a lucro do ano corrente (fl. 776).

Por todo o exposto, rejeito a preliminar de decadência e dou provimento parcial ao recurso para determinar que:

a) O cálculo da variação cambial do investimento na ITB Holding no ano de 2002 seja refeito, para considerar, também, o resultado da variação cambial sobre 52,93% do capital social da investida entre outubro e dezembro de 2002.

b) A conversão dos lucros para reais se faça com base na taxa de câmbio da data do encerramento do período de apuração relativo à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os respectivos lucros.



Sandra Maria Faroni - Relatora