



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720139/2013-81
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.236 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de agosto de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AMBEV S/A (SUCESSORA POR INCORPORAÇÃO DE EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S/A)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2010

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS COM LUCROS PERCEBIDOS PELAS EMPRESAS ESTRANGEIRAS. MOMENTO DA CONVERSÃO EM REAL. APURAÇÃO DO RESULTADO NEGATIVO.

Não só os lucros, mas também os prejuízos apurados no exterior, devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenha ocorrido a apuração, como forma de assegurar a neutralidade, na apuração do lucro tributável no Brasil, da variação cambial de investimentos mantidos no exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca que votou pelo não conhecimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Livia De Carli Germano e Alexandre Evaristo Pinto. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto (relator), Luiz Tadeu Matosinho Machado e Carlos Henrique de Oliveira que votaram por dar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou ainda intenção de apresentar declaração de voto..

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Relator

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PGFN em face do Acórdão nº 1401-002.199 (21/02/2018) cuja ementa, e respectivo dispositivo, restaram assim redigidos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

NULIDADE DE ACÓRDÃO DA DRJ POR INOVAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. DIFERENÇA ENTRE MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO E ACRÉSCIMO DE CRITÉRIO JURÍDICO.

A inovação do critério jurídico destacada pelo art. 146 do CTN representa a modificação completa dos critérios jurídicos adotados pela autoridade lançadora, o que não significa se concretizar quando a delegacia de piso apenas serviu-se de mais um argumento para a manutenção da autuação, e tal argumento não é o que suporta as razões de decidir do colegiado de 2º grau.

Nulidade que se afasta.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM CONTROLADA NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO LUCRO AUFERIDO PELA EMPRESA NACIONAL. INAPLICABILIDADE DO ART. 7º E DO ART. 10 C/C ART. 23 PAR. 4º DA CONVENÇÃO FIRMADA ENTRE O BRASIL E A ESPANHA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA.

O lucro auferido no exterior decorrente de investimento em controlada é tributado na empresa brasileira em razão do acréscimo patrimonial ocorrido na empresa nacional. Assim, o art. 7º da convenção para evitar a dupla tributação da renda, firmada entre o Brasil e a Espanha, não se aplica ao caso concreto, pois a tributação recai sobre a empresa brasileira, e não sobre a empresa sediada na Espanha. Tampouco se aplica o art. 10 c/c art. 23 par. 4º da convenção, eis que sua aplicabilidade pressupõe a distribuição de dividendos, que se sabe não ter ocorrido pela falta de reconhecimento, no balanço da controlada direta, do resultado da controlada indireta.

DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO. MOMENTO.

O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 também definiu o marco temporal para determinação da base de incidência do imposto de renda na avaliação de ganho oriundo de lucro apurado por controlada estrangeira, que é a data do balanço no qual os lucros tiverem sido apurados.

CONTROLADA INDIRETA. CONSOLIDAÇÃO NO BALANÇO DA CONTROLADA DIRETA. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

A consolidação do balanço da controlada indireta na controlada direta é uma técnica fiscal que serve somente para apuração do lucro auferido no exterior. Em razão disso, a legislação a ser aplicada é a brasileira, a qual determina que, aos investimentos relevantes, aplica-se o método da equivalência patrimonial, independentemente daquilo que determina a legislação local da controlada direta.

APLICAÇÃO DE TRATADO ENTRE A CONTROLADORA E A CONTROLADA DIRETA. EXTENSÃO DO TRATADO À CONTROLADA INDIRETA.

O tratado para evitar a dupla tributação jurídica da renda não se aplica à controlada indireta sediada em país que não mantém acordo com o Brasil, mesmo que seja esta controlada por empresa sediada em país que mantenha tratado com o Brasil. A consolidação do balanço da controlada indireta na controlada direta é apenas uma técnica fiscal para apuração do lucro auferido do exterior, não tendo como propósito permitir a aplicação do tratado.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS DE CONTROLADA ESTRANGEIRA. COMPROVAÇÃO.

Se não há prova concreta de prejuízo acumulado na subsidiária estrangeira, impende-se afastar argumento demandado pela recorrente.

COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO PELA CONTROLADA NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO. TRADUÇÃO PARA O VERNÁCULO, RECONHECIMENTO PELO ÓRGÃO ARRECADADOR E PELO CONSULADO DA EMBAIXADA BRASILEIRA NO PAÍS DE ORIGEM DO IMPOSTO PAGO.

Para que se reconheça e se considere valor de imposto pago no exterior, com fins de reduzir a tributação no Brasil, o documento de arrecadação advindo do exterior deve ser traduzido para o vernáculo, reconhecido pelo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. Condição que não foi preenchida.

PREJUÍZO APURADO NO EXTERIOR. CONVERSÃO EM MOEDA NACIONAL. DATA DA CONVERSÃO.

A data do câmbio para fins de conversão dos prejuízos apurados no exterior é aquela da apuração do resultado do período relativo à apuração do referido resultado negativo.

CSLL. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A CSLL incidente sobre lucros apurados no exterior tem a mesma base legal de incidência do IRPJ, conforme redação do art. 21 da MP nº 2.158-35/ 2001.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

De acordo com art. 161 do CTN, sobre o crédito tributário incidem juros de mora. Como a multa de ofício integra o crédito tributário, também sobre ela devem incidir juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, afastar as arguições de nulidade da decisão recorrida. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da autuação e à aplicação do Tratado à CSLL. Vencidos os Conselheiros Lívia De Carli Germano, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa

Braga. Por maioria de votos, dar provimento ao recurso quanto à forma de apuração e aproveitamento do prejuízo compensável na filial ASPEN. Vencido o Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso em relação aos juros sobre a multa de ofício. Vencida a Conselheira Letícia Domingues Costa Braga. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

A exigência em discussão nos autos refere-se a autos de infração de IRPJ e CSLL em decorrência da verificação da existência de lucros auferidos no exterior, entre 01/01/2010 e 31/12/2010, que não foram incluídos pela atuada na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL.

A discussão dizia respeito à aplicação, ou não, de tratado firmado entre Brasil e Espanha para fins de evitar dupla tributação de renda, sobre o momento de disponibilização de lucros, acerca da consolidação de resultados das controladas indiretas na controlada direta, além da discussão sobre exigência de prejuízos de controladora estrangeira, compensação de imposto pago no exterior e *a data de conversão em moeda nacional para os prejuízos apurados por controladas no exterior*.

O Sujeito Passivo apresentou Impugnação, cujos principais argumentos foram assim descritos pela decisão de primeira instância:

5. Cientificada a empresa, na mesma data da lavratura, esta protocolou, em 20/01/2014, impugnação (fls. 632 a 663) alegando:

a) A ilegitimidade da disponibilização ficta de lucros auferidos no exterior, de que trata o art. 74 da MP 2.158-35/ 2001, tendo em vista que:

- O §2º do art. 43 do CTN delegou à lei ordinária apenas especificar o aspecto temporal da tributação e não alterar o fato gerador do imposto de renda;

- A norma questionada desconsidera que a disponibilidade dos lucros auferidos no exterior depende da legislação de outras nações, bem como das deliberações internas da empresa geradora dos lucros e, ainda mais grave, estabelece ficção normativa distanciada da realidade;

- O CTN somente autoriza a tributação de renda ou lucros efetivos sobre os quais o contribuinte tenha disponibilidade econômica ou jurídica (STF RE 172.0581)

b) Ser o Tratado Brasil-Espanha, para evitar a dupla-tributação, razão impeditiva para tributar a sua controlada Jalua S/A, nos termos pretendidos pela autoridade lançadora, ressaltando que esta firmou entendimento pela leitura isolada do art. 7º do referido tratado e desconsiderou que, no âmbito do referido diploma, os lucros disponibilizados fictamente são classificados como dividendos presumidos;

c) Assim, em realidade, ao caso concreto, aplicam-se os arts. 10 e 23 do Tratado Brasil-Espanha, dispositivos que lhe conferem a isenção cuja existência a autoridade administrativa negou em suas autuações;

d) Que a convenção Brasil-Espanha aplica-se integralmente à CSLL impedindo a sua exigência, pois se trata de tributo substancialmente semelhante ao IRPJ;

e) Que os parágrafos 2º, 3º e 6º do art. 6º da IN/SRF 213/02 levam à conclusão de que o prejuízo, tanto quanto o lucro apurado no período, deve ser convertidos anualmente em Reais;

Analisando a Impugnação apresentada, a turma julgadora de primeira instância considerou-a improcedente.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário que foi parcialmente provido para, na parte que ainda interessa à presente lide, determinar que “*a data do câmbio para fins de conversão dos prejuízos apurados no exterior é aquela da apuração do resultado do período relativo à apuração do referido resultado negativo*”.

Veja-se excerto do voto vencedor sobre o tema:

Ouso discordar do ilustre Conselheiro Relator, apesar da elaboração de brilhante voto. Minha discordância, contudo, é apenas em relação à data do câmbio para aferição dos prejuízos a serem compensados.

Sua interpretação calca-se no disposto no art. 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995, que abaixo reproduzimos:

§ 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.

No seu entender, uma vez que inexistente disposição acerca da conversão de prejuízos na data da sua apuração, esta conversão deveria se dar apenas na data vindoura em que vierem a ser apurados lucros.

Nada obstante, a ausência de previsão expressa da forma de conversão dos prejuízos fiscais apurados no exterior não significa que seu regime deve ser diverso daquele aplicado aos lucros. Por coerência, a regra deve ser a mesma tanto para resultados positivos (lucros) quanto para negativos (prejuízos). Qualquer previsão diferente entre os dois tipos de resultado deve decorrer de uma razão específica e não da mera ausência de previsão legislativa específica para um deles.

Ademais, apesar de a IN SRF nº 213/2002, ato de teor interpretativo emitido pela autoridade fiscal, também não prever a forma de conversão em reais dos prejuízos, devemos levar em conta o § 6º do seu artigo 6º, já transcrito pelo relator, que obriga a transcrição ou cópia das demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior, independentemente da natureza dos seus resultados.

Tal transcrição, por evidência, deve ser realizada em reais aferidos pelo câmbio de cada um dos exercícios e não apenas daqueles da apuração de lucros.

Pelo exposto, voto para dar provimento ao recurso quanto à forma de apuração e aproveitamento do prejuízo compensável da filial ASPEN no

tocante à conversão dos prejuízos fiscais pelo câmbio da data da sua apuração. No mais, digo o voto do ilustre conselheiro relator.

Os autos foram encaminhados à PGFN em 25/09/2018 (fl. 899). O art. 79 do Anexo II do RICARF determina que o “*Procurador da Fazenda Nacional será considerado intimado pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN, salvo se antes dessa data o Procurador se der por intimado mediante ciência nos autos*”. Portanto, a PGFN foi considerada fictamente intimada em 25/10/2018, e, em 06/011/2018 (fl. 919), tempestivamente apresentou o Recurso Especial de fls. 900-918.

O Despacho de Admissibilidade de fls. 921-925 admitiu o Apelo Fazendário, nos seguintes termos:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Data da conversão em Reais de prejuízos apurados no exterior”

Decisão recorrida:

PREJUÍZO APURADO NO EXTERIOR. CONVERSÃO EM MOEDA NACIONAL. DATA DA CONVERSÃO.

A data do câmbio para fins de conversão dos prejuízos apurados no exterior é aquela da apuração do resultado do período relativo à apuração do referido resultado negativo.

[...].

Ouso discordar do ilustre Conselheiro Relator, apesar da elaboração de brilhante voto. Minha discordância, contudo, é apenas em relação à data do câmbio para aferição dos prejuízos a serem compensados.

Sua interpretação calca-se no disposto no art. § 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995, que abaixo reproduzimos:

[...].

No seu entender, uma vez que inexistente disposição acerca da conversão de prejuízos na data da sua apuração, esta conversão deveria se dar apenas na data vindoura em que vierem a ser apurados lucros.

Nada obstante, a ausência de previsão expressa da forma de conversão dos prejuízos fiscais apurados no exterior não significa que seu regime deve ser diverso daquele aplicado aos lucros. Por coerência, a regra deve ser a mesma tanto para resultados positivos (lucros) quanto para negativos (prejuízos). Qualquer previsão diferente entre os dois tipos de resultado deve decorrer de uma razão específica, e não da mera ausência de previsão legislativa específica para um deles.

Ademais, apesar de a IN SRF nº 213/2002, ato de teor interpretativo emitido pela autoridade fiscal, também não prever a forma de conversão em reais dos prejuízos, devemos levar em conta o § 6º do seu artigo 6º, já transcrito pelo relator, que obriga a transcrição ou cópia das demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou

coligadas no exterior, independentemente da natureza dos seus resultados.

Tal transcrição, por evidência, deve ser realizada em reais aferidos pelo câmbio de cada um dos exercícios e não apenas daqueles da apuração de lucros.

Pelo exposto, voto para dar provimento ao recurso quanto à forma de apuração e aproveitamento do prejuízo compensável da filial ASPEN no tocante à conversão dos prejuízos fiscais pelo câmbio da data da sua apuração. No mais, sigo o voto do ilustre conselheiro relator.

Acórdão paradigma nº 1402-002.411, de 2017:

TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA EM PARAÍSO FISCAL. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS COM OS SEUS PRÓPRIOS LUCROS. CONVERSÃO EM REAL. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL.

Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada no exterior podem ser compensados com lucros dessa mesma empresa. A compensação deve ocorrer dentro dos moldes e conforme as regras contábeis do país em que domiciliada a pessoa jurídica estrangeira, operando-se os cálculos nas moedas oficiais e permitidas para tanto.

A conversão para o Real não se aplica aos resultados anteriores àquele objeto do lançamento, inclusive nos quais se verificou prejuízo. Deve ser utilizada a taxa cambial de venda, do dia das demonstrações financeiras em que o resultado positivo tenha sido apurado, verificado após as eventuais operações de compensação com prejuízos.

[...].

Em relação à tributação incidente sobre os resultados da Braspetro Oil Company – BOC, situada em paraíso fiscal, certamente alcançados pela distinta norma CFC brasileira, o litígio, na verdade, encontra-se na cotação do dólar utilizada pela D. Fiscalização para a conversão dos valores de prejuízos acumulados por tal empresa, compensáveis com os lucros auferidos em 2010.

[...].

Ainda que respaldada por razoável lógica, a conversão ano-a-ano dos resultados anteriores em que os prejuízos foram percebidos pela controlada no exterior não possui qualquer autorização ou base legal, encontrando-se fora da única hipótese em que se determina a aplicação da taxa de câmbio sobre a contabilidade estrangeira, qual seja, a da verificação de efetivo lucro.

Desse modo, resta claro que a compensação de prejuízos acumulados deve se operar com as moedas aceitas pela contabilidade local (no caso, foi adotado o dólar americano, manobra permitidas nas Ilhas Cayman e em muitas outras jurisdições, não sendo matéria controversa a eleição dessa moeda), devendo a conversão para o Real ser evento posterior e contabilmente neutro para o seu resultado.

Acórdão paradigma nº 1301-001.858, de 2015:

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZOS AUFERIDOS PELA

CONTROLADA EM EXERCÍCIOS ANTERIORES. CONVERSÃO EM REAIS.

Os lucros, bem assim os prejuízos, são apurados no exterior pela controlada. O montante a ser adicionado ao resultado da controladora no Brasil é o valor líquido, correspondente ao lucro da controlada no período, deduzido de prejuízos apurados em períodos anteriores. Tal dedução há que ser feita na moeda em que apurados os lucros e os prejuízos. Somente após a determinação do saldo líquido a ser adicionado ao resultado da controladora no Brasil é que se fará a conversão para moeda nacional, na data prevista no § 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995.

[...].

Com base em sua interpretação do art. 25, § 4º, da Lei nº 9.249/1995, combinado com o art. 6º, § 3º, da IN SRF nº 213/2002, a recorrente sustenta que as demonstrações financeiras devem ser convertidas com base na taxa de câmbio para venda vigente na data do encerramento do respectivo período de apuração. Isso se aplicaria tanto no caso de lucros quanto no caso de prejuízos, ambos espécies do gênero resultados no exterior.

[...].

Tenho que os lucros, bem assim os prejuízos, são apurados no exterior, pela controlada. O valor a ser adicionado corresponde ao lucro contábil assim apurado. De se observar que o valor a ser adicionado será o valor líquido, correspondente ao lucro apurado no período, deduzido de prejuízos contábeis apurados em períodos anteriores. E tal dedução há que ser feita na moeda em que apurados os resultados. Somente após se determinar o saldo líquido a ser adicionado ao lucro da controladora, no Brasil, é que se há de fazer a conversão para Reais, na data prevista no § 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995.

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a data do câmbio para fins de conversão dos prejuízos apurados no exterior é aquela da apuração do resultado do período relativo à apuração do referido resultado negativo*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1402-002.411, de 2017, e 1301-001.858, de 2015) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que *a conversão ano-a-ano dos resultados anteriores em que os prejuízos foram percebidos pela controlada no exterior não possui qualquer autorização ou base legal, encontrando-se fora da única hipótese em que se determina a aplicação da taxa de câmbio sobre a contabilidade estrangeira, qual seja, a da verificação de efetivo lucro (primeiro acórdão paradigma) e que somente após se determinar o saldo líquido a ser adicionado ao lucro da controladora, no Brasil, é que se há de fazer a conversão para Reais, na data prevista no § 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995 (segundo acórdão paradigma).*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

No mérito, a Fazenda Nacional requer a reforma do acórdão recorrido em relação à essa matéria, nos termos decididos nos paradigmas indicados.

Intimado em 26/06/2019 (fl. 942) da decisão recorrida, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do despacho que o admitiu, o Contribuinte opôs ainda, tempestivamente, Embargos de Declaração que foram rejeitados monocraticamente pelo Presidente do Colegiado *a quo*.

Ofertou ainda, em 08/07/2019 (fl. 1056), Contrarrazões de fls. 1057-1073, aduzindo, em apertada síntese:

- que o Recurso Especial não deve ser conhecido, uma vez que o voto vencedor do aresto recorrido apoia-se no § 6º do art. 6º da IN SRF nº 213/02 para concluir que as demonstrações financeiras das controlas situadas no exterior devem ser transcritas no diário da controladora no Brasil, o que implicaria a conversão dos prejuízos na data de sua apuração, enquanto que os paradigmas colacionados sequer analisavam essa legislação infralegal. Aduz que os paradigmas indicados não se embasariam no mesmo dispositivo da IN SRF nº 213/02, razão pela qual não haveria que se falar em divergência de interpretação de legislação tributária;

- no mérito, requer a manutenção da decisão recorrida, nos termos de seus fundamentos e daqueles aviados em Impugnação e Recurso Voluntário.

Em seguida, os autos foram submetidos a sorteio, cabendo-me o seu relato.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Relator.

1 CONHECIMENTO

O Recurso Especial é tempestivo, conforme já evidenciado no relatório.

O Contribuinte ofereceu resistência ao conhecimento do Apelo Fazendário. Contudo, seus argumentos não procedem.

A matéria objeto de divergência é pontual: qual seria a data de conversão dos *prejuízos* auferidos por controladas/coligadas situadas no exterior? Os prejuízos por determinadas controladas/coligadas deveriam ser convertidos em Reais à medida que forem auferidos (como decidido no acórdão recorrido), ou deveriam ser mantidos em moeda estrangeira e somente convertidos em Reais quando as respectivas controladas/coligadas viessem a apurar lucro (conforme indicou a Fazenda Nacional em seu Recurso Especial)?

Para o Contribuinte, o acórdão recorrido teria se utilizado de fundamentação não examinada nos paradigmas colacionados pela Fazenda Nacional em seu recurso, razão pela qual não restaria demonstrada a divergência jurisprudencial, o que implicaria o não conhecimento do Apelo Fazendário.

Discordo de tal entendimento. Uma vez que os acórdãos paragonados tratam especificamente da matéria “data da conversão em Reais de prejuízos apurados no exterior”, o

fato de o acórdão recorrido utilizar-se de fundamentação distinta da dos paradigmas, para chegar a conclusão absolutamente divergente, é justamente a demonstração do dissídio jurisprudência necessário ao conhecimento de recurso especial de divergência.

A questão acerca da escrituração das demonstrações financeiras das controladas estrangeiras no Livro Diário da controlada situada no Brasil, utilizado como fundamento pela decisão recorrida (§ 6º do art. 6º da IN SRF nº 213/02), de maneira alguma alteraria as conclusões das decisões dos paradigmas, uma vez que ambos os precedentes indicados pela Fazenda Nacional são claros ao concluir que somente os *lucros* auferidos pelas controladas estrangeiras (e não seus prejuízos) devem ser convertidos em Reais na data de sua apuração. Confira-se passagens dos referidos paradigmas a esse respeito [destaques ora inseridos]:

- Acórdão nº 1402-002.411:

*Dentro de tal sistemática, temos que todas as operações contábeis da controlada estrangeira, como se apresenta no presente caso, serão procedidas na forma como prevista em seu país de domicílio, adotando-se, inclusive, as moedas eleitas, sem interferência qualquer da legislação brasileira no cômputo de seus resultados. **A conversão do câmbio serve apenas para a transposição daqueles lucros para a tributação no Brasil.***

- Acórdão nº 1301-001.858:

*Tenho que os lucros, bem assim os prejuízos, são apurados no exterior, pela controlada. O valor a ser adicionado corresponde ao lucro contábil assim apurado. De se observar que o valor a ser adicionado será o valor líquido, correspondente ao lucro apurado no período, deduzido de prejuízos contábeis apurados em períodos anteriores. E tal dedução há que ser feita na moeda em que apurados os resultados. **Somente após se determinar o saldo líquido a ser adicionado ao lucro da controladora, no Brasil, é que se há de fazer a conversão para Reais, na data prevista no § 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995.***

Essa conversão para Reais, dos lucros (saldo líquido) a serem adicionados pela controladora, não se confunde com a conversão dos valores das demonstrações financeiras da controlada, de que trata o § 3º do art. 6º da IN SRF nº 213/2002. De se observar que um hipotético prejuízo apurado pela controlada, em um ano, não sofre qualquer influência da variação da taxa de câmbio no Brasil. Assim, se a controlada, no período subsequente, vier a apurar lucro, a lei brasileira permite que somente se traga à tributação da controladora no Brasil o saldo líquido, mas não faria sentido calcular esse saldo líquido em diferentes datas de conversão, como se o prejuízo auferido pela controlada no exterior houvesse sido trazido para o Brasil, no primeiro exercício.

Retornando aos argumentos do Contribuinte acerca do suposto exame de dispositivos distintos nos acórdãos paragonados, de fato, nos paradigmas cita-se o § 3º¹ do art. 6º

¹ Art. 6º [...]

da IN SRF nº 213/2002 (que determina a conversão em Reais das demonstrações financeiras de controladas/coligadas relativamente aos períodos em que houve apuração de lucro dessas pessoas jurídicas situadas no exterior), enquanto que no acórdão recorrido é citado o § 6º² do art. 6º da IN SRF nº 213/02 (que determina a transcrição, em Reais, das demonstrações financeiras das controladas/coligadas no Livro Diário da controladora brasileira).

Ocorre que, em todos os casos, examinava-se a interpretação do § 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995³. E, ao fim ao cabo, no que diz respeito ao art. 6º da IN SRF 213/2002, discutindo acerca da conversão das demonstrações financeiras das controladas/coligadas situadas no exterior, *nos paradigmas* entendeu-se que *os prejuízos auferidos* por essas empresas no exterior não deveriam ser automaticamente convertidos em reais, mas sim somente nos períodos em que a empresa viesse a auferir lucros, ocasião em que os prejuízos de períodos anteriores seriam deduzidos dos lucros e somente o saldo positivo (lucro) seria convertido em Reais, ao passo que, no acórdão recorrido, concluiu-se que a conversão dos prejuízos das controladas/coligadas situadas no exterior, em Reais, se daria exatamente na data a que se referiam as demonstrações financeiras em que foram apurados. A divergência, pois, é patente.

Ademais, os §§ 3º e 6º do art. 6º da IN SRF nº 213/2002 tratam sobre o mesmo tema, somente podendo ser aplicados em conjunto em caso de lucro auferido pela controlada/coligada situada no exterior.

Desse modo, encaminho meu voto para CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

§ 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 à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada*. [destaques ora inseridos]

² Art. 6º. [...]

§ 6º As demonstrações financeiras em Reais das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil.

³ 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. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

[...]

§ 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:

[...]

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

[...]

§ 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.

2 MÉRITO [VOTO VENCIDO]

A respeito do tema, já me posicionei nos Acórdãos n.º 1402-002.411 (primeiro paradigma indicado) e recentemente no Acórdão n.º 9101-005.746⁴ (02/09/2021), ambos de relatoria do Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, concluindo-se que a “*conversão para o Real não se aplica aos resultados anteriores àquele objeto de tributação, inclusive nos quais se verificou prejuízo. Deve ser utilizada a taxa cambial de venda, do dia das demonstrações financeiras em que o resultado positivo tenha sido apurado, verificado após as eventuais operações de compensação com prejuízos*”.

Desse modo, adoto como razões de decidir os fundamentos do voto condutor do Acórdão n.º 9101-005.746, complementando-os ao final:

Conversão para Reais, no Próprio ano de sua Apuração, de Prejuízos Apurados no Exterior

Passa-se, agora, a apreciar a segunda matéria submetida a julgamento, qual seja, a possibilidade conversão para reais, no próprio ano de sua apuração, de prejuízos apurados no exterior.

Afirma a Recorrente que embora o parágrafo 4º, do art. 25, da Lei n. 9249, tenha mencionado expressamente apenas a conversão de lucros do exterior³, o art. 6º, parágrafo 3º, da Instrução Normativa n. 213, adotou redação mais ampla, estabelecendo que as demonstrações financeiras devem ser convertidas com base na taxa de câmbio, para venda, vigente na data do encerramento do respectivo período de apuração. De fato, a interpretação do ato normativo subalterno é a mais acertada para o caso sob análise, pois não há qualquer justificativa plausível para a adoção de critérios diferenciados para conversão de lucros ou prejuízos do exterior.

Desenvolve, dizendo que assim, se determinado critério é aplicado para a conversão de lucros do exterior, não há dúvida de que esse mesmo critério deve ser necessariamente aplicado para a conversão de prejuízos do exterior, os quais, assim como os lucros, nada mais representam do que espécie do gênero resultados do exterior.

E conclui que a conversão é feita com o objetivo de preservar o valor original do prejuízo, sendo o respectivo montante controlado contábil e gerencialmente pela recorrente até que sua controlada aufera lucros compensáveis com o prejuízo de anos anteriores.

Este Conselheiro já enfrentou tal tema, ainda no âmbito da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção desse E. CARF, na oportunidade de relatoria do v. Acórdão n.º 1402-002.411, acompanhado pela unanimidade de seus pares, publicado em 23/05/2017.

⁴ Acordam os membros do colegiado, em [...] (ii) por maioria de votos, negar-lhe provimento em relação à matéria “conversão para reais, no próprio ano de sua apuração, de prejuízos apurados no exterior”, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli que votaram por dar-lhe provimento. Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob.

Primeiro, entende-se que tal matéria, de forma abrangente, relaciona-se com a prescrição da Súmula CARF nº 94 e com o entendimento alcançado nos julgados que lhe erigiram:

Os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros, inclusive a partir da vigência da MP nº 2.158-35, de 2001. (destacamos)

Primeiro, é certo que o art. 25 da Lei nº 9.249/95 elegeu como fato jurídico tributário, objeto de oneração, os lucros, rendimentos e ganhos de capital percebidos pela coligada ou controlada no exterior e, por meio do art. 74 da MP nº 2158-35/01, foi eleito seu momento de disponibilidade, sendo este a data do balanço no qual tiverem sido apurados (especificamente, os lucros).

Frise-se que no presente caso, diante dos fatos apurados pela Fiscalização, a validade, aplicabilidade e efeitos deste art. 74 da MP nº 2158-35/01 foram referendadas pelo E. Supremo Tribunal Federal, tanto na ADI 2.588/DF como no RE nº 541.090/SC, sendo agora matéria incontroversa na contenda.

Na redação da citada Súmula CARF nº 94, para fins da determinação do momento da conversão cambial, igualmente manteve-se apenas a relevância jurídica das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros.

Observa-se que – certo ou errado - não foi instituída no sistema tributário nacional uma comunicação transnacional, total e consolidada, dos resultados das empresas estrangeiras com a sócia nacional, mas apenas determinou-se a adição dos lucros daquelas à base tributável pelo Brasil (in casu, os fatos geradores apurados pela Fiscalização se deram antes da vigência da MP nº 627/13, convertida na Lei nº 12.973/14 e da IN nº 1520/14, que alteraram a regulamentação da matéria).

Nesse sentido, restou até expressamente vedada a compensação dos prejuízos percebidos no exterior com o lucro auferidos pelas empresas nacionais, como consta do §5º do art. 25 da Lei nº 9.249/95⁵, melhor regulada no art. 4º da IN nº 213/02:

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu

⁵ 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.
(...)

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

§ 3º Na compensação dos prejuízos a que se refere o § 2º não se aplica a restrição de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

(destacamos)

Dentro de tal sistemática, temos que todas as operações contábeis da controlada estrangeira, como se apresenta no presente caso, serão procedidas na forma como prevista em seu país de domicílio⁶, adotando-se, inclusive, as moedas nacionais, sem interferência qualquer da legislação brasileira no cômputo de seus resultados. A conversão do câmbio serve apenas para a transposição daqueles lucros para a tributação no Brasil.

Ou seja: se após todas as operações e verificações contábeis domésticas do país estrangeiro (inclusive a compensação de prejuízos), houver lucro remanescente, então, neste momento, haverá a conversão para Reais, viabilizando, assim, a sua adição à base tributável da controladora brasileira.

Ainda que respaldada por razoável lógica, a conversão ano-a-ano dos resultados anteriores em que os prejuízos foram percebidos pela controlada no exterior não possui qualquer autorização ou base legal, encontrando-se fora da única hipótese em que se determina a aplicação da taxa de câmbio sobre a contabilidade estrangeira, qual seja, a da verificação de efetivo lucro.

[...]

No mesmo sentido, enfrentando matéria idêntica, é o entendimento estampado no Acórdão nº 1301-001.858, de relatoria do I. Conselheiro Waldir Veiga Rocha, proferido pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento, publicado em 06/01/2106:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2007, 2008, 2009

LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO COM PREJUÍZOS AUFERIDOS PELA CONTROLADA EM EXERCÍCIOS ANTERIORES. CONVERSÃO EM REAIS.

Os lucros, bem assim os prejuízos, são apurados no exterior pela controlada. O montante a ser adicionado ao resultado da controladora no Brasil é o valor líquido, correspondente ao lucro da controlada no período, deduzido de prejuízos apurados em períodos anteriores. Tal dedução há que ser feita na moeda em que apurados os lucros e os prejuízos. Somente após a determinação do saldo líquido a ser adicionado ao resultado da controladora no Brasil é que

⁶ As Ilhas Cayman adotam o IFRS: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>.

se fará a conversão para moeda nacional, na data prevista no § 4º do art. 25 da lei nº 9.249/1995.

(...)

Com base em sua interpretação do art. 25, § 4º, da Lei nº 9.249/1995, combinado com o art. 6º, § 3º, da IN SRF nº 213/2002, a recorrente sustenta que as demonstrações financeiras devem ser convertidas com base na taxa de câmbio para venda vigente na data do encerramento do respectivo período de apuração. Isso se aplicaria tanto no caso de lucros quanto no caso de prejuízos, ambos espécies do gênero resultados no exterior.

(...)

Tenho que os lucros, bem assim os prejuízos, são apurados no exterior, pela controlada. O valor a ser adicionado corresponde ao lucro contábil assim apurado. Deve-se observar que o valor a ser adicionado será o valor líquido, correspondente ao lucro apurado no período, deduzido de prejuízos contábeis apurados em períodos anteriores. E tal dedução há que ser feita na moeda em que apurados os resultados. Somente após se determinar o saldo líquido a ser adicionado ao lucro da controladora, no Brasil, é que se há de fazer a conversão para Reais, na data prevista no § 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995.

Essa conversão para Reais, dos lucros (saldo líquido) a serem adicionados pela controladora, não se confunde com a conversão dos valores das demonstrações financeiras da controlada, de que trata o § 3º do art. 6º da IN SRF nº 213/2002. De se observar que um hipotético prejuízo apurado pela controlada, em um ano, não sofre qualquer influência da variação da taxa de câmbio no Brasil. Assim, se a controlada, no período subsequente, vier a apurar lucro, a lei brasileira permite que somente se traga à tributação da controladora no Brasil o saldo líquido, mas não faria sentido calcular esse saldo líquido em diferentes datas de conversão, como se o prejuízo auferido pela controlada no exterior houvesse sido trazido para o Brasil, no primeiro exercício.

Observo, afinal, que esse foi o critério empregado pela Auditora Fiscal no lançamento. O lucro auferido em 2006 (US\$ 31.549 mil) sofreu redução do prejuízo apurado em 2005 (US\$ 10.596 mil), do que resultou o saldo líquido a ser tributado em 31/12/2006 de US\$ 20.953 mil. Esse saldo foi, então, convertido para Reais, pela taxa de câmbio de 31/12/2006. Tais demonstrações constam às fls. 162/163 do Termo de Verificação Fiscal, e não há qualquer reparo a fazer.

Por fim, sob a luz dos normativos vigentes à época dos fatos, cabe considerar que a conversão para o Real dos prejuízos, tendo como base a data de outros balanços, anteriores ao período tributado, altera e deforma o verdadeiro resultado contábil da empresa estrangeira, gerando distorções que podem representar o afastamento indireto da incidência das normas de tributação dos lucros no exterior, em hipóteses já chancelada pelo E. Supremo Tribunal Federal.

Reforçando tal entendimento, a normal infralegal que aborda a matéria desde 2014⁷, Instrução Normativa RFB nº 1520/2014, em seus arts. 36 a 38, deixa claro que os

⁷ Embora com a Lei nº 12.973/2014 tenha havido alterações sobre a tributação de lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, não houve alterações relativamente ao momento da conversão e controle dos prejuízos apurados por coligadas ou controladas no exterior (quando a consolidação de resultados é permitida e ainda

resultados negativos de períodos anteriores auferidos por controladas e coligadas situadas no exterior devem ser controlados na **moeda do país de domicílio**. Veja-se:

Do Demonstrativo de Resultados no Exterior

Art. 36. O Demonstrativo de Resultados no Exterior que conterá, no mínimo, as seguintes informações:

- I - identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada;
- II - o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada;
- III - se a investida está enquadrada na isenção prevista no art. 20;
- IV - se a controlada terá os resultados positivos ou negativos consolidados nos termos do art. 13;
- V - o motivo da não consolidação nos termos do art. 13;
- VI - o resultado positivo da própria controlada em moeda do país de domicílio e em Reais;
- VII - o resultado negativo da própria controlada em moeda do país de domicílio e em Reais;
- VIII - *o resultado negativo acumulado de anos anteriores da própria investida utilizado na compensação, na moeda do país de domicílio*;
- IX - o resultado positivo próprio da controlada no período a tributar na moeda do país de domicílio e em Reais; e
- X - o valor do imposto sobre a renda pago no exterior, em Reais e na moeda do país de domicílio da controlada.

Seção II

Do Demonstrativo de Consolidação

Art. 37. O Demonstrativo de Consolidação conterá, no mínimo, as seguintes informações:

- I - identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada que terão os resultados positivos ou negativos consolidados;
- II - o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada;
- III - o resultado positivo próprio da controlada no período a tributar na moeda do país de domicílio e em Reais;
- IV - o resultado negativo próprio da controlada no período em moeda do país de domicílio e em Reais;
- V - o resultado negativo utilizado na consolidação na moeda do país de domicílio e em Reais; e

assim permanece a apuração de prejuízos). Pelo contrário, pois o § 2º do art. 77 da referida Lei determina que o "prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior referente aos anos-calendário anteriores à produção de efeitos desta Lei poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e prazo estabelecidos pela RFB".

VI - o saldo de resultado negativo não utilizado na moeda do país de domicílio e em Reais.

Seção III

Do Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior

Art. 38. O Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior conterá, no mínimo, as seguintes informações:

I - identificação de cada controlada, direta ou indireta, ou equiparada;

II - o país de domicílio da controlada, direta ou indireta, e da equiparada;

III - o resultado negativo, em moeda do país de domicílio e em Reais, da controlada de períodos anteriores a:

a) 2014, para os optantes nos termos da Seção II do Capítulo I; e

b) 2015, para os demais;

IV - o valor do resultado negativo do período em Reais e na moeda do país de domicílio da controlada;

V - o resultado negativo acumulado de anos anteriores da própria controlada utilizado na compensação na moeda do país de domicílio;

VI - o resultado negativo do período utilizado na consolidação na moeda do país de domicílio; e

VII - o saldo de resultado negativo acumulado na moeda do país de domicílio. [destaques ora inseridos]

Conforme se observa, os resultados negativos das controladas/coligadas somente são convertidos em moeda nacional quando esses prejuízos forem utilizados na consolidação dos resultados do respectivo período de apuração, sendo que o resultado negativo acumulado de períodos anteriores, assim como o saldo negativo acumulado do próprio período de apuração deverá ser indicado pelo Sujeito Passivo somente na **moeda do país de domicílio**, quando do preenchimento do denominado “*Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior*” (incisos V e VII do art. 38).

Ressalta-se que o referido inciso V do art. 38 é claro ao determinar que o resultado negativo acumulado de anos anteriores da própria controlada/coligada que tenha sido utilizado na compensação [do lucro apurado pela própria controlada/coligada no respectivo ano-calendário] deverá ser informado **na moeda do país de domicílio**.

Ora, se o resultado negativo tivesse que ser convertido, em Reais, no período em que apurado, como a Receita Federal poderia exigir do Sujeito Passivo que, no momento da utilização desse prejuízo, o utilizasse na *moeda do país de domicílio*?

E para que não paire dúvidas acerca sobre a melhor interpretação sobre o tema, o art. 10 da IN RFB nº 1520/2014, em seu § 3º, é taxativo a dar o mesmo tratamento aos prejuízos acumulados anteriores a 2015 auferidos por controladas e coligadas situadas no exterior: a compensação dos lucros futuros obtidos no exterior com os prejuízos lá auferidos será efetuada antes da conversão em Reais. Confira-se:

Da Compensação de Prejuízos Acumulados Anteriores a 2015

Art. 10. O prejuízo acumulado da controlada, direta ou indireta, domiciliada no exterior, referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2015 poderá ser compensado com os lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que sejam informados na forma e prazo previstos no art. 38.

§ 1º A pessoa jurídica que fizer a opção prevista na Seção II do Capítulo I poderá utilizar o prejuízo acumulado referente aos anos-calendário anteriores à 1º de janeiro de 2014.

§ 2º O valor do prejuízo acumulado passível de compensação com lucros futuros será proporcional à participação em cada controlada no exterior.

§ 3º A compensação do prejuízo acumulado com os lucros futuros da mesma controlada no exterior será efetuada antes de sua conversão em Reais. [destaques ora inseridos]

§ 4º A compensação de prejuízo acumulado no exterior com lucros futuros da mesma pessoa jurídica não está sujeita ao limite previsto no art. 15 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Tal conclusão está em absoluta sintonia com as normas legais aplicáveis à tributação dos lucros auferidos no exterior. Tome-se o exemplo de uma controlada que, em determinado ano, aufera prejuízo de US\$ 1.000.000,00 e, no ano seguinte, obtenha lucros do mesmo montante. Se não houver conversão em Reais do prejuízo na data do balanço em que for registrado, no segundo ano, a controladora brasileira não teria que adicionar qualquer valor na apuração de seu lucro real, uma vez que todo o lucro auferido nesse segundo ano seria compensado com o prejuízo auferido no ano anterior.

Nesse cenário, se hipoteticamente, no primeiro ano, US\$ 1,00 equivalesse a R\$ 5,00 e, no ano seguinte, a R\$ 6,50, caso houve a conversão em Reais antes da compensação, o valor de prejuízo a compensar seria de (R\$ 5.000.000,00), e o lucro auferido no seguinte R\$ 6.500.000,00, o que exigiria da controladora brasileira a adição de R\$ 1.500.000,00.

Ora, se os prejuízos auferidos por uma controlada/coligada somente podem ser compensados com os lucros futuros auferidos por essa mesma controlada/coligada, não faria o menor sentido a conversão dos prejuízos em Reais na data do balanço em que esses prejuízos forem apurados. Tal fato não permitiria uma verdadeira compensação de resultados negativos e positivos auferidos por uma mesma controlada, ficando na dependência da variação cambial que, em regra, leva à depreciação do Real e impactaria positivamente a apuração do lucro real pela controlada situada no Brasil, em detrimento do sujeito passivo.

No caso concreto, o interesse recursal da Recorrente somente existe porque, em caráter historicamente improvável, houve apreciação do Real, relativamente ao dólar (desvalorização do dólar), entre a data do registro do prejuízo e o lucro futuro auferido pela controlada/coligada situada no exterior.

Ocorre que, conforme já salientado, o art. 25 da Lei nº 9.249/95 determina que *somente os lucros auferidos pelas controladas e coligadas situadas no exterior sejam convertidos em Reais*, e que os prejuízos auferidos por uma controlada/coligada somente podem ser compensados com lucros futuros auferidos por essa mesma controlada, e, nesse cenário, a meu sentir, não seria razoável a conversão dos prejuízos em Reais na data do balanço em que forem registrados.

Resta evidente, assim, que a compensação entre resultados negativos de períodos anteriores apurados pela controlada deve ser compensado, *na moeda do país de domicílio*, com os lucros, também nessa mesma moeda, auferido pela mesma controlada no respectivo ano-calendário, e somente quando o saldo desses valores resultar em lucro é que deverá haver a conversão, em reais, desse saldo positivo apurado, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249/95.

3 CONCLUSÃO

Isso posto, voto por CONHECER do Recurso Especial, e, no mérito, por DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Redatora designada.

O I. Relator restou vencido em sua proposta de dar provimento ao recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado compreendeu que os questionamentos da Fazenda não mereciam acolhida.

Como bem apontado pelo I. Relator, a matéria não é nova neste Colegiado, e foi recentemente enfrentada no Acórdão nº 9101-005.746⁸, quando o ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella reiterou seu entendimento expresso no paradigma nº 1402-002.411.

Naquela ocasião, esta Conselheira divergiu da maioria deste Colegiado, reafirmando o entendimento expresso na condução do Acórdão nº 1101-00.365, na sessão de julgamento de 10 de novembro de 2010:

A exigência aqui presente, como já mencionado, recaiu, relativamente à controlada International Engineering Holding LTD — IEHL, sobre o saldo de lucros existentes em 2001, pertinentes aos anos-calendário 1996 a 2001, com o desconto dos prejuízos apurados em 1996, 1999 e 2001. Assim, devem ser desconsiderados os resultados apurados em 1996, 1997 e 1998 (demonstrados às fls. 297/311), admitindo-se a incidência da CSLL apenas sobre os lucros apurados em balanços levantados a partir de 01/10/1999 (fls. 312/325), considerados disponibilizados no ano-calendário 2002, por força do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Os cálculos da Fiscalização, em razão destas conclusões, são assim refeitos:

⁸ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli.

		Lançamento	Julgamento
Balanço em US\$	31/12/1996	(14.596.446,66)	-
	31/12/1997	3.633.168,37	-
	31/12/1998	19.532.935,48	-
	31/12/1999	(20.261.089,88)	(20.261.089,88)
	31/12/2000	38.759.004,24	38.759.004,24
	31/12/2001	(25.412.268,70)	(25.412.268,70)
Total Líquido em US\$		1.655.302,85	(6.914.354,34)
Total Líquido em R\$		5.848.681,56	(24.430.488,19)

A finalização desta análise, porém, ainda depende da apreciação dos questionamentos dirigidos à taxa de câmbio aplicável na conversão destes resultados, o que será feito mais adiante.

[...]

Passa-se, então, aos questionamentos dirigidos à taxa de câmbio aplicável para determinação da base tributável. Assevera a recorrente que a *remansosa jurisprudência do Primeiro Conselho de Contribuintes* confirma o entendimento de que a taxa de câmbio aplicável é a do dia das demonstrações financeiras.

A Fiscalização, como expresso no Termo de Verificação Fiscal, confrontou lucros e prejuízos em dólares americanos, e converteu a resultante *em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador, ou seja, no caso do Imposto de Renda, no momento da disponibilização da renda auferida no exterior*, citando como fundamento legal o art. 143 do CTN que assim dispõe:

Art. 143. 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 da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Contudo, segundo a recorrente, haveria disposição de lei em contrário, contida no artigo 25 da Lei nº 9.249/95:

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:

[...]

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

[...]

§ 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 Instrução Normativa SRF nº 38/96 que, como já dito neste voto, aclarou o momento da incidência tributária prevista pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, firmando-o no momento da efetiva disponibilização, mas nada acrescentou naquele sentido. Apenas esclareceu que a conversão se daria pela taxa de câmbio para venda *da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada* e fixou os dólares americanos como moeda intermediária para tal conversão, quando necessário:

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.

§ 4º Caso a moeda do país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada não tenha cotação no Brasil, os valores serão primeiramente convertidos em Dólares dos Estados Unidos da América e depois em Reais.

Na sequência, a Lei nº 9.532/97 também foi omissa e, ao final, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 unificou os momentos de apuração e distribuição dos lucros, restando dúvidas em relação à conversão dos lucros apurados até 2001.

Abordando o tema, a autoridade julgadora de 1ª instância, depois de citar o art. 143 do CTN, assim se manifestou:

A tributação dos lucros oriundos do exterior se deu, inicialmente, em virtude do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, que previa, como fato gerador, o lucro apurado pelas controladas no exterior em suas demonstrações financeiras, e, conseqüentemente, a conversão para reais nessa data, ou seja, na data do fato gerador da obrigação tributária (§4º do citado artigo), em consonância com o artigo 143 do CTN.

Segundo entendimento explicitado na IN SRF nº 38/96, e posteriormente consolidado na Lei nº 9.532/97, o fato gerador era a disponibilização desse lucro, impondo-se a interpretação do §4º do artigo 25 da Lei nº 9.249/95 à luz dessas novas regras. Dessa interpretação redundou que a conversão deve continuar sendo feita na data do fato gerador, que não coincide com a data das demonstrações financeiras da controlada no exterior em que foram apurados os lucros, mas com a data da sua disponibilização.

Assim, nos termos do artigo 143 do CTN, como não existe disposição lei em contrário, a conversão para reais deve ser feita na data do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, *na* data da disponibilização dos lucros auferidos no exterior.

Dessa forma, correta a conversão dos lucros com a taxa de câmbio da data da disponibilização e não na do dia 31 de dezembro dos anos em que foram auferidos, como alega a impugnante.

Contudo, mais uma vez pede-se vênia para adotar, aqui, as razões de decidir já expostas, com detalhes, em um dos julgados referenciados pela recorrente, de relatoria do I. Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, cujo voto foi acolhido à unanimidade pela 5ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, resultando no Acórdão nº 105-16.535, de 28 de março de 2007, do qual se extrai:

TAXA DE CÂMBIO

Argumenta a recorrente que, no que diz respeito à taxa cambial aplicável à conversão do lucro auferido para reais, a afirmação da autoridade de primeiro grau no sentido de que o disposto no parágrafo 4º do art. 25 da Lei nº 9.249, de

1995, estaria superado por legislação superveniente (IN SRF nº 38/96 e Lei nº 9.532/97), não tem a menor procedência, bastando que se constate que o RIR, que é de 1999, mantém expressamente, no parágrafo 7º do art. 394, a regra de conversão tal qual originariamente estatuída. Aduz que a própria IN SRF nº 213, de 2002, ao tratar da conversão das demonstrações financeiras das investidas no exterior reproduz a regra (do RIR/99) no parágrafo 3º do seu art. 6º; que seria um contrasenso converter o documento básico da apuração dos lucros (as demonstrações financeiras) pelo câmbio do dia do balanço sem poder utilizá-lo para fins de se promover a adição ao lucro líquido, na apuração do resultado tributável; que na resposta à pergunta 757 do PERGUNTAS E RESPOSTAS — IRPJ, edição 2006, editado pela Secretaria da Receita Federal, a orientação é no sentido da utilização da taxa de câmbio do dia do balanço da investida, cabendo notar que o fundamento adotado é o parágrafo 7º do art. 394 do RIR/99.

Quanto a essa questão, qual seja, a taxa de câmbio aplicável na conversão, para reais, dos lucros auferidos no exterior, entendemos que as razões trazidas pela recorrente devem ser recepcionadas. Com efeito, consoante o disposto no parágrafo quarto do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, os lucros auferidos no exterior, seja por filiais, sucursais, controladas ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, devem ser convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados na respectiva filial, sucursal, controlada ou coligada.

[...]

A nosso ver, não merece guarida a argumentação de que, no caso, seria aplicável a regra geral explicitada no art. 143 do Código Tributário Nacional, eis que, como bem argumentou a recorrente, o comando ali explicitado tem natureza de regra geral, aplicável nas situações em que não existe disposição de lei que dê tratamento diverso.

Ademais, como também alegou a recorrente, não obstante o suposto surgimento de norma legal dispondo de forma diversa acerca do momento da ocorrência do fato gerador relativo aos lucros auferidos no exterior, a própria Secretaria da Receita Federal manifesta-se, reiteradamente, no sentido de que, tratando-se de conversão para Reais, a norma aplicável é a preconizada pelo citado parágrafo quarto do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995. Nesse sentido, o referido órgão em seu PERGUNTAS E RESPOSTAS - PESSOA JURÍDICA, edição de 2006, esclarece:

757 - Como deverão ser convertidos os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas?

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.

Normativo: RIR/1999, art. 394, § 7º; e IN SRF nº 213, de 2002, art. 6º § 3º.

Nessa mesma linha, a Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, norma complementar que dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e que ainda se encontra em vigor, assim estabelece:

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 à demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada.

É certo que a orientação expedida pela Secretaria da Receita Federal por meio do *Perguntas e Respostas* – cujo texto reproduzido, editado em 2006, está mantido na publicação de 2010 – contempla evento futuro, no qual já há identidade entre o momento de apuração do lucro pela coligada/controlada e da sua disponibilização ficta à sócia no Brasil.

Já o RIR/99 incorpora o contexto normativo presente no momento da publicação do Decreto nº 3.000/99, disciplinando hipóteses de incidência nas quais aquela identidade não mais estava presente. E assim, mesmo reportando-se às disposições das Leis nº 9.249/95 e 9.532/97, firmou o que segue:

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).

[...]

§ 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:

[...]

§ 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).

[...]

Logo, embora seja possível interpretar as disposições da Lei nº 9.249/95 e da Instrução Normativa SRF nº 38/96 à luz do texto então vigente do CTN, para firmar a tributação dos lucros auferidos por meio de coligadas e controladas no exterior apenas no momento de sua disponibilização, não há como extrair outro conteúdo do §4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95, e assim deslocar a conversão dos resultados para a data da disponibilização dos lucros. Se tal fosse possível, certamente já estaria expresso no Regulamento do Imposto de Renda desde 1999.

Importante lembrar que, como dito no início deste voto, a incidência tributária em debate, fundamentada no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, não alcançou fatos geradores anteriores à sua edição, na medida em que estes ainda não haviam se completado. Como dito, a tributação colheu fatos geradores cujo critério material já havia se verificado, mas ainda pendentes da implementação de seu critério temporal.

Neste contexto, não basta interpretar o §4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 à luz do art. 143 do CTN, para afirmar que a conversão dos lucros auferidos no exterior deve ter por referência o dia da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, pois este conceito, relativamente aos tributos em debate, apresenta uma complexidade diferenciada dos demais eventos tributários. Complexidade esta que determina, inclusive, a aplicabilidade parcial das disposições da Lei nº 9.249/95, para alcance dos resultados apurados a partir da sua vigência e somente posteriormente disponibilizados.

Se os critérios da hipótese de incidência verificam-se em momentos distintos, e ambos são essenciais para se firmar a ocorrência do fato gerador, é válido concluir que a conversão dos lucros auferidos no exterior, para fins de determinação da base de cálculo do tributo – aspecto afeito ao critério quantitativo da hipótese de incidência, mas que se presta a confirmar o seu critério material - leva em conta o momento de sua apuração, e não de sua disponibilização.

Observe-se que da leitura isolada do §4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 é possível interpretar que a conversão se daria pela taxa de câmbio, para venda, do dia da demonstração financeira na qual foi computado o lucro auferido no exterior, dada a ambigüidade do termo *apurados*:

§ 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.

Todavia, analisando este dispositivo no contexto do art. 25 da Lei nº 9.249/95, vê-se que o legislador pretendeu distinguir o momento em que o lucro é apurado no exterior, daquele em que o lucro é auferido pela empresa brasileira, para no § 4º estabelecer a conversão com base na taxa de câmbio daquele primeiro momento:

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:

[...]

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

[...]

§ 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.

Estabeleceu-se no *caput* que os resultados auferidos no exterior seriam computados na apuração do lucro real da empresa brasileira. Já nos §§ 2º e 3º fixou-se o momento em que este cômputo deveria se verificar. Assim, ao mencionar a forma de conversão dos lucros *a que se referem os §§ 2º e 3º*, o legislador dimensionou o montante a ser computado no lucro real da coligada ou controlada no Brasil, mas tendo por referência o *dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros por* coligada ou controlada no exterior.

Como já firmado neste voto, a incidência não se opera sobre lucros *apurados* ou *auferidos* no exterior, mas sim sobre lucros *apurados* ou *auferidos por intermédio de* empresas situadas no exterior. Assim, se o objeto da tributação são os dividendos por elas distribuídos, ainda que fictamente, somente as empresas sediadas no exterior *apuram* lucros, e a data desta apuração é o momento elegido por lei para conversão em reais daqueles valores.

Cumpra, assim, recalcular o valor dos lucros considerados disponibilizados em 2002 e 2003, como a seguir demonstrado:

a) IRPJ:

a.1) Lucros disponibilizados pela Camargo Corrêa Portugal SGPS S A, já deduzidos dos impostos incidentes na apuração do lucro (resultados apurados diretamente em R\$, na medida em que até 31/12/2001 o Escudo ainda era a moeda oficial de Portugal):

		Lucro Líquido depois dos tributos (ESC)	Escudo-Português (Cotação de Venda)	Lucro Líquido depois dos tributos (R\$)
Lucros disponibilizados em 2002	2000	58.788.670,00	0,0091865	540.062,12
	2001	842.545,00	0,0102930	8.672,32
	Total	59.631.215,00		548.734,43

a.2) Lucros disponibilizados pela International Engineering Holding Ltd

a.2.1) Lucros apurados de 1996 a 2001 e disponibilizados em 2002:

		Lançamento	Taxa de Câmbio	Julgamento
Balanco em US\$	31/12/1996	(14.596.446,66)	1,0394	(15.171.546,66)
	31/12/1997	3.633.168,37	1,1164	4.056.069,17
	31/12/1998	19.532.935,48	1,2087	23.609.459,11
	31/12/1999	(20.261.089,88)	1,7890	(36.247.089,80)
	31/12/2000	38.759.004,24	1,9554	75.789.356,89
	31/12/2001	(25.412.268,70)	2,3204	(58.966.628,29)

Total Líquido em US\$	1.655.302,85		
Total Líquido em R\$	5.848.681,56		(6.930.379,57)

a.2.2) Lucro apurado e disponibilizado em 2003, reduzido pelo prejuízo de 2002, bem como pelos demais resultados de 1996 a 2001, em razão da reconstituição acima procedida:

		Lançamento	Taxa de Câmbio	Julgamento
Balanço em US\$	31/12/1996	-	1,0394	(15.171.546,66)
	31/12/1997	-	1,1164	4.056.069,17
	31/12/1998	-	1,2087	23.609.459,11
	31/12/1999	-	1,7890	(36.247.089,80)
	31/12/2000	-	1,9554	75.789.356,89
	31/12/2001	-	2,3204	(58.966.628,29)
	31/12/2002	(10.206.187,60)	3,5333	(36.061.522,65)
	31/12/2003	49.763.953,66	2,8892	143.778.014,91
Total Líquido em US\$		39.557.766,06		
Total Líquido em R\$		114.290.297,70		100.786.112,70

[...] (destaques do original)

No referido julgado a discussão foi estabelecida em razão da disponibilização acumulada de lucros apurados por investida no exterior até 2001, mas num contexto no qual havia prejuízos a serem considerados para determinação do valor líquido considerado disponibilizado na forma da lei. Dessa forma, o racional ali adotado foi aplicado indistintamente para conversão de resultados positivos e negativos e orientado pelos entendimentos que vieram a ser assim consolidados neste Conselho:

Súmula CARF nº 94: Os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada serão convertidos em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros, inclusive a partir da vigência da MP nº 2.158-35, de 2001.

Súmula CARF nº 146: A variação cambial ativa resultante de investimento no exterior avaliado pelo método da equivalência patrimonial não é tributável pelo IRPJ e CSLL.

Os precedentes da Súmula CARF nº 94 contemplaram, apenas, litígios nos quais a discussão se limitava à definição da taxa de câmbio para conversão de lucros apurados antes da data de disponibilização e consequente oferecimento à tributação no Brasil. Discutia-se, em tais circunstâncias, a aplicabilidade, ou não, do art. 25, §4º da Lei nº 9.249/95 frente ao disposto no art. 143 do CTN, que estipula, na hipótese de valor tributário expresso em moeda estrangeira, *sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação*. Diante da complexidade diferenciada do conceito de fato gerador naquela matéria, na

qual o lucro no exterior era apurado em momento anterior à ocorrência do fato gerador da incidência no Brasil, a interpretação que prevaleceu, na circunstância de os critérios da hipótese de incidência se verificarem em momentos distintos, e ambos serem essenciais para firmar a ocorrência do fato gerador, foi no sentido de a conversão dos lucros auferidos no exterior, para fins de determinação da base de cálculo do tributo – aspecto afeito ao critério quantitativo da hipótese de incidência, mas que se presta a confirmar o seu critério material – levar em conta o momento de sua apuração, e não de sua disponibilização.

Em alguns daqueles debates, porém, está referida a escolha legislativa de afastar os efeitos da variação cambial de investimentos no exterior na apuração do lucro tributável, expressa na Súmula CARF nº 146, e bem exposta HIGUCHI⁹:

O § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 dispõe que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método de equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º. Isso significa que a contrapartida do ajuste de investimento não será computada na apuração do lucro real. O imposto incidirá exclusivamente sobre o lucro da controlada ou coligada que for disponibilizado para a investidora no Brasil.

A Receita Federal expediu a IN nº 98, de 21-07-87, dispondo que não será computada na determinação do lucro real das pessoas jurídicas detentoras de investimento em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas, que não funcionem no Brasil a diferença, positiva ou negativa, entre a atualização monetária procedida com base na variação da OTN e a atualização cambial efetuada com base na moeda do país do investimento. A IN nº 79, de 01-08-00, declara revogada a IN nº 98/87.

A CVM expediu a Instrução nº 170, de 03-01-92, dispondo no art. 2º que será considerado como resultado operacional de equivalência patrimonial o valor da diferença entre a variação cambial de investimento no exterior e a correção monetária contabilizada à conta de investimento, na investidora ou controladora. A Instrução CVM nº 247, de 27-03-96, revogou aquele art. 2º e no art. 16 veio dispor:

Art. 16. A diferença verificada, ao final de cada período, no valor do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, deverá ser apropriada pela investidora como:

I - receita ou despesa operacional, quando corresponder:

- a) a aumento ou diminuição do patrimônio líquido da coligada e controlada em decorrência da apuração de lucro líquido ou prejuízo no período ou que corresponder a ganhos ou perdas efetivos em decorrência da existência de reservas de capital ou de ajustes de exercícios anteriores; e
- b) a variação cambial de investimento em coligada e controlada no exterior.

II -

O parágrafo único do art. 16 da Instrução CVM nº 247, de 1996, recebeu nova redação com a Instrução CVM nº 469, de 2008, dispondo:

Parágrafo único. Não obstante o disposto no art. 12, o resultado negativo de equivalência patrimonial terá como limite o valor contábil do investimento, que compreende o custo de aquisição mais a equivalência patrimonial, o ágio e o deságio não amortizados e a provisão para perdas.

A controvérsia gira em torno da contabilização da contrapartida do ajuste cambial dos investimentos no exterior, isto é, se compõe o resultado da equivalência patrimonial ou trata-se de variação monetária ativa ou passiva, apesar de não existir lei que determine,

⁹ HIGUCHI, Hiromi; Fábio Hiroshi e Celso Hiroyuki. Imposto de Renda das Empresas -Teoria e Prática. São Paulo: IR Publicações, 36. ed., 2011, p. 146-147.

em cada período de apuração, o ajuste cambial de investimento em coligada ou controlada no exterior. Se a empresa investidora no Brasil não fizer o ajuste cambial não há infração fiscal. O ajuste obrigatório é somente de créditos e obrigações, não estando incluídas as participações societárias.

No DOU de 08-05-03 foram publicadas as Soluções de Consultas n.ºs 54 e 55 da 9ª RF definindo que a contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras, coligadas ou controladas que não funcionem no País, decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

O art. 46 da Lei nº 10.833, de 2003, que foi vetado, dispunha que a variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial é considerada receita ou despesa financeira, devendo compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL relativos ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

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

O art. 9º da MP nº 232, de 2004, não convertida em lei, dispunha que a variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial é considerada receita ou despesa financeira, devendo compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL do período de apuração.

O 1º C.C. decidiu pelos ac. nº 101-95.302/2005 e 101-95.304/2005 (DOU de 16-03-06) que tendo em vista as razões contidas na mensagem de veto ao art. 46 do projeto de conversão da MP 135/03, a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido.

Exclusão indevida na determinação do IRPJ e CSLL. As empresas de capital fechado não devem efetuar os ajustes de investimentos com base na variação cambial para não correr o risco de autuação. As empresas de capital aberto que contabilizarem, na conta de resultados, a contrapartida do ajuste de investimento com base na variação cambial e considerarem como despesa dedutível ou receita não tributável, correm o risco de autuação.

Não há lei na legislação tributária que permite ou obrigue fazer o ajuste de investimento no exterior com base na variação cambial. Com isso, a despesa é indedutível e a receita que for lançada na conta de resultados é tributável por falta de lei que permita sua exclusão no LALUR.

O art. 250 do RIR/99 dispõe sobre as exclusões do lucro líquido na determinação do lucro real. Se não tiver previsão em lei, autorizando a exclusão, a exclusão é ilegal como ocorre com a receita do ajuste de investimento com base na variação cambial.

O art. 249 do RIR/99, por outro lado, dispõe que na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento de capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados.

O aumento ou diminuição do valor de investimento, decorrente de ajuste com base na variação cambial, não é resultado da equivalência patrimonial porque não decorreu de aumento ou diminuição do valor de patrimônio líquido da controlada ou coligada. Se a contrapartida do ajuste não for tributável a empresa terá benefício indevido porque o

aumento do valor do investimento resultará em menor ganho de capital na futura alienação do investimento. (*sublinhou-se*)

Diz a PGFN em seus argumentos de mérito, nestes autos:

Assim, converter para reais o saldo de prejuízos apurado em moeda estrangeira, ano após ano, para posteriormente confrontá-lo com resultados positivos que obviamente serão auferidos na mesma moeda estrangeira, implicaria em perigosa e desnecessária “jogatina” com a variação cambial, que não reflete a melhor expressão da capacidade contributiva que os resultados da controlada estrangeira irradiam sobre a controladora brasileira.

Contudo, a volatilidade do câmbio impôs a escolha, no âmbito da repercussão de investimentos mantidos no exterior, da estabilização dos valores no momento de sua apuração. Sob este racional, a regra deve ser aplicada tanto na conversão de prejuízos posteriormente compensáveis, como na apuração de lucros tributáveis. A conversão *em reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenha ocorrido a apuração*, não só dos lucros, como também dos prejuízos, assegura a neutralidade pretendida pelo legislador.

O I. Relator bem demonstra os efeitos desta interpretação na hipótese de depreciação da moeda nacional. Mas, como bem historiado na doutrina ao norte transcrita, a escolha legislativa se fez a partir da vivência dos efeitos de uma variação cambial negativa. Esta possibilidade, assim, não pode ser excluída, mormente num cenário de ausência de normatização infra-legal, anterior àquele referido pelo I. Relator.

Veja-se que a própria PGFN defende sua interpretação sob o *ponto de vista finalístico*:

Com efeito, se os resultados apurados no exterior só sensibilizam a base de cálculo da controladora quando expressam lucros, é no momento da apuração desses lucros pela controlada estrangeira que deve haver a conversão de seus resultados para reais.

Assim, do ponto de vista finalístico, uma vez que a controladora brasileira nada pode fazer com os resultados negativos de sua controlada, o procedimento adotado pela contribuinte perde completamente o sentido. Além disso, este proceder está em contrariedade à própria literalidade do art. 25 § 4º da Lei 9.249/95.

A partir de todo o exposto, conclui-se que a conversão do resultado apurado pela controlada residente no exterior, para a moeda brasileira, deverá ocorrer no ano da apuração dos lucros.

Verifica-se, pois, estar correta a metodologia adotada pela autoridade fiscal, no que toca ao prejuízo fiscal, para apurar o crédito tributário devido pela autuada.

A literalidade do dispositivo referido, porém, nada refere acerca de prejuízos compensáveis: *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.*

Assim, ausente regra expressa a definir a data de conversão de prejuízos **apurados** por investida no exterior, e passíveis de compensação com os lucros posteriormente auferidos por intermédio da mesma investida no exterior, deve prevalecer a interpretação adotada no acórdão recorrido, que apresenta maior aderência com a solução adotada nas demais questões que resultam em efeito, no lucro tributável no Brasil, de variação cambial de investimentos mantidos no exterior.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em seus fundamentos para conhecer do recurso especial da PGFN, conforme a seguir esclarecido.

A PGFN contesta o acórdão recorrido na parte em que considerou, para fins de conversão de prejuízo apurado no exterior, a taxa de câmbio da data de apuração do resultado negativo.

No acórdão recorrido, o relator, ex-Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, restou vencido na interpretação firmada a partir do art. 6º, §3º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 e do art. 25, §4º da Lei nº 9.249/95, no sentido de que *a conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas no exterior seria efetuada na data do encerramento do período de apuração relativo a demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros* da investida no exterior. Em seu entendimento, a redação destes dispositivos trata *da conversão apenas no momento em que forem apurados lucros, e não prejuízos*. Prevaleceu, no caso, a interpretação assim expressa pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

Nada obstante, a ausência de previsão expressa da forma de conversão dos prejuízos fiscais apurados no exterior não significa que seu regime deve ser diverso daquele aplicado aos lucros. Por coerência, a regra deve ser a mesma tanto para resultados positivos (lucros) quanto para negativos (prejuízos). Qualquer previsão diferente entre os dois tipos de resultado deve decorrer de uma razão específica e não da mera ausência de previsão legislativa específica para um deles.

Ademais, apesar de a IN SRF nº 213/2002, ato de teor interpretativo emitido pela autoridade fiscal, também não prever a forma de conversão em reais dos prejuízos, devemos levar em conta o § 6º do seu artigo 6º, já transcrito pelo relator, que obriga a transcrição ou cópia das demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior, independentemente da natureza dos seus resultados.

Tal transcrição, por evidência, deve ser realizada em reais aferidos pelo câmbio de cada um dos exercícios e não apenas daqueles da apuração de lucros.

Como bem exposto no exame de admissibilidade, a divergência jurisprudencial suscitada restou demonstrada porque:

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que *a data do câmbio para fins de conversão dos prejuízos apurados no exterior é aquela da apuração do resultado do período relativo à apuração do referido resultado negativo*, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 1402-002.411, de 2017, e 1301-001.858, de 2015) decidiram, **de modo**

diametralmente oposto, que a conversão ano-a-ano dos resultados anteriores em que os prejuízos foram percebidos pela controlada no exterior não possui qualquer autorização ou base legal, encontrando-se fora da única hipótese em que se determina a aplicação da taxa de câmbio sobre a contabilidade estrangeira, qual seja, a da **verificação de efetivo lucro (primeiro acórdão paradigma)** e que **somente após se determinar o saldo líquido a ser adicionado ao lucro da controladora, no Brasil**, *é que se há de fazer a conversão para Reais, na data prevista no § 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995 (segundo acórdão paradigma).* (destaques do original)

O paradigma nº 1402-002.411, de fato, traz a concordância expressa pelo ex-Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella com a conversão promovida pela autoridade lançadora, *que utilizou a cotação do dólar de 31/12/2010 para conversão de todo o valor acumulado de prejuízo (mesma data da demonstração em que se apurou o lucro, objeto do lançamento), que foi sendo contabilizado entre 1999 e 2010.* Referindo o art. 25 da Lei nº 9.249/95, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 e a Súmula CARF nº 94, para além de outros aspectos da legislação tributária em reforço ao seu entendimento, concluiu que:

Dentro de tal sistemática, temos que todas as operações contábeis da controlada estrangeira, como se apresenta no presente caso, serão procedidas na forma como prevista em seu país de domicílio, adotando-se, inclusive, as moedas eleitas, sem interferência qualquer da legislação brasileira no cômputo de seus resultados. A conversão do câmbio serve apenas para a transposição daqueles lucros para a tributação no Brasil.

Se após todas as operações e verificações contábeis domésticas do país estrangeiro (inclusive a compensação de prejuízos), houver lucro remanescente, então, neste momento, haverá a conversão para Reais, viabilizando, assim, a sua adição à base tributável da controladora brasileira.

Ainda que respaldada por razoável lógica, a conversão ano-a-ano dos resultados anteriores em que os prejuízos foram percebidos pela controlada no exterior não possui qualquer autorização ou base legal, encontrando-se fora da única hipótese em que se determina a aplicação da taxa de câmbio sobre a contabilidade estrangeira, qual seja, a da verificação de efetivo lucro.

Desse modo, resta claro que a compensação de prejuízos acumulados deve se operar com as moedas aceitas pela contabilidade local (no caso, foi adotado o dólar americano, manobra permitidas nas Ilhas Cayman e em muitas outras jurisdições, não sendo matéria controversa a eleição dessa moeda), devendo a conversão para o Real ser evento posterior e contabilmente neutro para o seu resultado.

[...]

Por fim, sob a luz dos normativos vigentes à época dos fatos, cabe considerar que a conversão para o Real dos prejuízos, tendo como base a data de outros balanços, anteriores ao período objeto do lançamento, altera e deforma o verdadeiro resultado contábil da empresa estrangeira, gerando distorções que podem representar o afastamento da incidência das normas de tributação dos lucros no exterior, em hipóteses já chanceladas pelo E. STF.

Tal argumentação, inclusive, refere o segundo paradigma indicado pela PGFN, destacando-lhe os seguintes excertos:

Com base em sua interpretação do art. 25, § 4º, da Lei nº 9.249/1995, combinado com o art. 6º, § 3º, da IN SRF nº 213/2002, a recorrente sustenta que as demonstrações financeiras devem ser convertidas com base na taxa de câmbio para venda vigente na

data do encerramento do respectivo período de apuração. Isso se aplicaria tanto no caso de lucros quanto no caso de prejuízos, ambas espécies do gênero resultados no exterior.

(...)

Tenho que os lucros, bem assim os prejuízos, são apurados no exterior, pela controlada. O valor a ser adicionado corresponde ao lucro contábil assim apurado. Deve-se observar que o valor a ser adicionado será o valor líquido, correspondente ao lucro apurado no período, deduzido de prejuízos contábeis apurados em períodos anteriores. E tal dedução há que ser feita na moeda em que apurados os resultados. Somente após se determinar o saldo líquido a ser adicionado ao lucro da controladora, no Brasil, é que se há de fazer a conversão para Reais, na data prevista no § 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/1995.

Essa conversão para Reais, dos lucros (saldo líquido) a serem adicionados pela controladora, não se confunde com a conversão dos valores das demonstrações financeiras da controlada, de que trata o § 3º do art. 6º da IN SRF nº 213/2002. De se observar que um hipotético prejuízo apurado pela controlada, em um ano, não sofre qualquer influência da variação da taxa de câmbio no Brasil. Assim, se a controlada, no período subsequente, vier a apurar lucro, a lei brasileira permite que somente se traga à tributação da controladora no Brasil o saldo líquido, mas não faria sentido calcular esse saldo líquido em diferentes datas de conversão, como se o prejuízo auferido pela controlada no exterior houvesse sido trazido para o Brasil, no primeiro exercício.

Observo, afinal, que esse foi o critério empregado pela Auditora Fiscal no lançamento. O lucro auferido em 2006 (US\$ 31.549 mil) sofreu redução do prejuízo apurado em 2005 (US\$ 10.596 mil), do que resultou o saldo líquido a ser tributado em 31/12/2006 de US\$ 20.953 mil. Esse saldo foi, então, convertido para Reais, pela taxa de câmbio de 31/12/2006. Tais demonstrações constam às fls. 162/163 do Termo de Verificação Fiscal, e não há qualquer reparo a fazer.

A divergência jurisprudencial, assim, está validamente demonstrada. Cabe, aqui, definir qual interpretação da legislação aplicável à tributação de lucros auferidos no exterior deve prevalecer na definição da taxa de câmbio a ser adotada para conversão, em reais, do prejuízo apurado pela investida no exterior e passível de posterior compensação com lucros da mesma investida sujeitos a adição à base tributável da investidora brasileira.

Daí porque se acompanha o I. Relator para CONHECER do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA