



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

Processo n° 16682.720216/2010-83
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.294 – 1ª Turma
Sessão de 05 de abril de 2016
Matéria IRPJ-CSLL
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S.A.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

ART. 7º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 213, DE 2002. ALCANCE. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR.

O alcance da disposição contida no art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, restringe-se aos lucros auferidos no exterior, não tratando da variação cambial de investimentos no exterior.

Recurso Especial do Procurador Conhecido e Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em conhecer, por maioria dos votos, Recurso Especial da Fazenda Nacional conhecido por maioria de votos, quanto ao segundo paradigma, vencidos os Conselheiros, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez. Quanto ao primeiro paradigma, vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (Relator). No mérito, dado provimento ao recurso, por maioria de votos, vencida a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio. Os Conselheiros Luís Flávio Neto, Ronaldo Apelbaum (Suplente Convocado), Helio Eduardo de Paiva Araújo (Suplente Convocado) e Maria Teresa Martinez Lopez, votaram pelas conclusões. O Conselheiro Luís Flávio Neto apresentará declaração de voto.

(Assinado digitalmente)

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente

(Assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, LUÍS FLÁVIO NETO, ADRIANA GOMES REGO, DANIELE SOUTO RODRIGUES AMADIO, ANDRE MENDES DE MOURA, RONALDO APELBAUM (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAUJO (Suplente Convocado), MARIA TERESA MARTINEZ LOPEZ e CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO.

Relatório

Por bem descrever os fatos, transcrevo a parte inicial da decisão recorrida (destaques do original):

LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Rio de Janeiro I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 25/11/2010, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 131.588.455,66.

O lançamento decorre da tributação de lucros auferidos no exterior, por intermédio das controladas Lir Energy Limited (LIR) e Light Overseas Investments Limited (LOI), no ano-calendário 2005. Afirmou a fiscalizada que tributara os resultados auferidos no exterior, reconhecendo-os pelo método da equivalência patrimonial, consoante determina a Instrução Normativa SRF nº 213/2002. Noticiou a impetração do Mandado de Segurança nº 2003.51.01.005514-8, do qual desistiu para aderir ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009, promovendo os ajustes necessários nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL desde o ano-calendário 2002.

A contribuinte esclareceu que não incluíra, no referido parcelamento, débitos de IRPJ e CSLL vinculados aos lucros auferidos no exterior no ano-calendário 2005, mas apenas ajustou as bases de cálculo de IRPJ e CSLL desde 2002, em fiel cumprimento às disposições contidas na IN 213/02 e MP nº 2.158-35/01. Contudo, este procedimento representou, em 2005, o reconhecimento de ganhos, incluindo variação cambial, de R\$ 520.038.469,33, integralmente excluídos, e de perdas, também incluindo variação cambial, de R\$ 489.885.707,85, integralmente adicionadas ao lucro tributável, sem que o valor correspondente a lucros no exterior, no montante de R\$

242.603.190,47, fosse adicionado no mesmo período, motivo da exigência fiscal.

A autoridade lançadora observou que a legislação exclui a tributação da contrapartida do ajuste de equivalência patrimonial nas situações que não representa lucro auferido no exterior, e que a tentativa de tributação da variação cambial dos investimentos no exterior foi afastada por meio do veto presidencial ao art. 46 da Lei nº 10.833/2003, restando frustrada também a tentativa, no mesmo sentido, veiculada na Medida Provisória nº 232/2004, como reconhecido em Soluções de Consulta da 8ª e da 9ª Região Fiscal da Receita Federal.

Acrescentou, ainda, que:

Ademais, as empresas Lir Energy Limited (LIR) e Light Overseas Investments Limited (LOI) têm como objetivo a captação de recursos no exterior, os seus ativos são compostos basicamente de títulos de renda fixa de emissão da controladora, Light Serviços de Eletricidade S/A. Desse modo, representando um passivo da controladora no Brasil, incidindo juros, que são dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL. Por sua vez, as empresas no exterior (LIR e LOI) geram anualmente lucros decorrentes das receitas de juros auferidas nos citados títulos de renda fixa.

O fiscal autuante também consignou que não há notícia de comunicações feitas pela contribuinte acerca dos ajustes procedidos nas apurações de IRPJ e CSLL dos anos-calendário de 2002 a 2004, mas apenas a informação prestada depois do início do procedimento fiscal. O saldo acumulado de prejuízos fiscais, no início de 2005, não contempla referidos ajustes, notando-se apenas um registro, em 31/12/2005, no valor de R\$ 192.130.307,59, a título de compensação, ao passo que apenas o ajuste de 2002 representaria, segundo informações da contribuinte, redução de prejuízos fiscais e bases negativas acumulados de R\$ 942.719.917,07.

Em impugnação, a contribuinte reportou-se a seu procedimento para desistência do Mandado de Segurança nº 2003.51.01.005514-8 e afirmou que, após isto, procedeu a nova apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL desde 2002, reconhecendo os resultados pela equivalência patrimonial, com a inclusão da variação cambial, tributando-os, quando positivos, e adicionando-os à base tributável, quando negativos.

Em 2005, nos moldes do que dispõe a Instrução Normativa SRF nº 213/2002, o resultado foi negativo, nada havendo a recolher no âmbito do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009. Quanto aos períodos anteriores, esclareceu que não poderia retificar declarações e o LALUR depois do transcurso do prazo decadencial, mas tais ajustes teriam sido considerados no ano-calendário 2005, que apresentaria saldo de prejuízos muito superior ao declarado, se estes procedimentos não tivessem sido adotados.

Afirmou que o art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 determina a tributação dos resultados por equivalência patrimonial, que esta disposição normativa não tinha base legal,

mas tal tributação foi prevista pelo art. 46 da Medida Provisória nº 135/2003, e que a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 deve levar em conta aqueles resultados.

Entende ser dever das autoridades fiscais aplicarem o dispositivo legal, não lhes cabendo interpretá-lo, e aponta divergência com a interpretação adotada pela Fazenda Nacional no âmbito do Mandado de Segurança, já transitado em julgado. O lançamento caracterizaria, assim, ofensa à coisa julgada, bem como haveria mudança de critério jurídico, a teor do art. 146 do CTN.

Alegou que os resultados totais de 2002 a 2009 seriam inferiores aos reconhecidos, se desconsiderada a variação cambial, mas a Fiscalização centrou-se em 2005, período no qual a variação foi benéfica à autuada. Questionou a aplicação de multa, por ser excessiva, bem como por se tratar de matéria discutida judicialmente e tratada em instrução normativa, e discordou dos juros de mora calculados com base na taxa SELIC e aplicados sobre a multa de ofício.

A Turma julgadora rejeitou os argumentos da impugnante, declarando que a retificação dos resultados de 2002 a 2004 não influenciava o presente lançamento, e afirmando que o art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 deve ser interpretado à luz da legislação que rege a tributação de lucros no exterior, de modo a alcançar apenas estes resultados, reconhecidos por meio da equivalência patrimonial, sem atingir os demais valores que a compõem, que permanecem submetidos ao tratamento previsto pela legislação anterior à Lei nº 9.249/95. No mais, destacou-se que não houve questionamento acerca do valor dos lucros auferidos no exterior no ano-calendário 2005, validou-se a exigência de CSLL como decorrência do IRPJ, afirmou-se o cabimento da multa de ofício, por inexistir amparo normativo à conduta da autuada, e a regularidade dos juros calculados com base na taxa SELIC, inclusive na parte incidente sobre a multa de ofício.

Cientificada da decisão de primeira instância em 12/05/2011 (fl. 640/641), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 10/06/2011 (fls. 642/696), no qual volta a descrever as ocorrências verificadas no âmbito do Mandado de Segurança nº 2003.51.01.005514-8, frisando aspectos de sua desistência, antes da qual esclareceu ao juízo da causa que a aplicação do método da equivalência patrimonial ensejava a tributação da variação cambial dos lucros auferidos no exterior, e que, assim, pretendia continuar discutindo este aspecto, desistindo apenas dos questionamentos acerca do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Contudo, mesmo ante tal argumentação, seu pedido de desistência parcial não foi homologado e, embora interposto agravo regimental contra essa decisão, a recorrente optou por desistir integralmente da ação, para não ficar impedida de optar pelos benefícios da Lei nº 11.941/2009.

Na medida em que a extinção daquele processo se deu com resolução do mérito, prevaleceu o entendimento da Fazenda

Nacional acerca da necessária incidência sobre a variação cambial computada no resultado da equivalência patrimonial. Por esta razão, ao recompor suas apurações, a contribuinte considerou todo o resultado da equivalência patrimonial, que, no ano-calendário 2005, foi negativo, consoante sua reprodução de registros contábeis nos mesmos moldes apontados pela Fiscalização. Consigna que tais alterações foram comunicadas ao mercado por meio de Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras de 2005.

Reitera que os resultados de 2005, 2007 e 2009 foram negativos, mas nos demais períodos houve aumento do lucro tributável. Inclusive, o resultado global de 2002 a 2007 foi positivo e houve, efetivamente, pagamento de tributos por meio da utilização de prejuízos fiscais da Recorrente. A carga tributária apurada foi maior se comparada com a não inclusão da variação cambial em seus resultados.

O entendimento da Fiscalização contraria posicionamentos firmados ao longo de todo o processo judicial e até mesmo em manifestações da própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”), além de contrariar os termos da decisão judicial que denegou a segurança.

A recorrente, então, depois de abordar os fundamentos da decisão recorrida, reporta-se aos motivos determinantes de sua reforma integral, fazendo considerações iniciais acerca do conceito de equivalência patrimonial, para demonstrar que sempre se preocupou em deixar evidente seu posicionamento acerca do cômputo da variação cambial naquele resultado e, ainda assim, a Fazenda Nacional exigiu que a Recorrente desistisse e renunciasse de todo o objeto da discussão judicial, obrigando-a a aplicar as disposições literais da IN 213/2002.

Afirma que a Instrução Normativa SRF nº 213/2002 previu, literalmente, a tributação da variação cambial dos investimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, mesmo sem base legal, o que ensejou a sua criação por meio do art. 46 da Medida Provisória nº 135/2003, que acabou vetado de forma casuística. Conclui que a edição deste dispositivo legal deixa patente que a Instrução Normativa SRF nº 213/2002 previa a tributação de todo o resultado da equivalência patrimonial.

Aborda o dever funcional das D. Autoridades Fiscais de aplicarem literalmente a IN 213/02, que presume-se legal até que sua ilegalidade seja declarada expressamente. Discorda da interpretação restritiva e casuística feita no lançamento, reafirmando a necessidade de aplicação literal do ato normativo, até porque a recorrente ficou obrigada a aplicá-lo literalmente por decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 2003.51.01.005514-8.

Questiona, ainda, como deveria proceder nos anos subsequentes (2006 e 2008), nos quais haveria redução de seu lucro tributável, quando, então, poderia ser também questionada pela Fazenda Nacional.

Reporta-se à petição inicial da ação mandamental e ao Agravo Regimental interposto contra a decisão que não homologou seu

pedido de desistência parcial, como evidências de que seu posicionamento era contrário à tributação da variação cambial. De outro lado, transcreve manifestação da Fazenda Nacional em defesa da tributação afirmada na Instrução Normativa SRF nº 213/2002, e menciona que este entendimento foi acolhido pelo TRF/2ª Região, conforme documentos juntados à impugnação, citando outro Mandado de Segurança no qual a matéria é debatida.

Aponta ofensa à segurança jurídica e conclui, sob três ângulos distintos, que o procedimento defendido pelas D. Autoridades Fiscais, no presente processo, já foi discutido nos autos do Mandado de Segurança nº 2003.51.01.005514-8, e não teve provimento. Reporta-se, também, à manifestação da DEFIC/RJ nos autos do Mandado de Segurança e às contrarrazões apresentadas pela Fazenda Nacional ao recurso de apelação interposto naqueles autos.

Argúi, então, a impossibilidade de se exigir comportamento da Recorrente oposto àquele decidido em decisão judicial transitada em julgado, esclarecendo que sua argumentação está centrada na decisão final proferida em 14/10/2010, por conta de seu pedido de desistência do Mandado de Segurança nº 2003.51.01.005514-8, e ressaltando que a extinção do processo se deu com julgamento do mérito, nos termos do art. 269, inciso V, do Código de Processo Civil. Transcreve doutrina e jurisprudência acerca dos efeitos da renúncia e da coisa julgada, e, em extenso arrazoado, defende o respeito a esta, com o cancelamento da presente exigência.

Reporta-se, ainda, ao princípio da celeridade processual, afirmando que a manutenção da exigência remeterá a discussão para a esfera judicial, onde a controvérsia já está resolvida com resolução de mérito.

Ainda, aponta a ausência de prejuízo ao Fisco, dado o aumento do recolhimento por parte da Recorrente, quando considerados os demais períodos envolvidos na lide, apresentando quadro demonstrativo neste sentido, e afirmando a redução do montante de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSL. Argúi, também, ofensa ao art. 3º e ao art. 142 do CTN, bem como ao seu art. 146, por mudança de critério jurídico, reportando-se a interpretações doutrinárias acerca da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 e às orientações contidas no Perguntas e Respostas da Receita Federal em 2011.

Por fim, reitera o não cabimento da multa de ofício, por ter observado orientação normativa e determinação judicial, invocando o art. 100, inciso I e parágrafo único, do CTN. Alega ser confiscatória a penalidade aplicada, na medida em que não houve fraude, sonegação, dolo ou má-fé, e também se opõe à utilização da taxa SELIC para cálculo dos juros de mora, além de afirmar a impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário, na qual reportou-se a petições e decisões referentes ao Mandado de Segurança nº 2003.51.01.005514-8 e

afirmou inexistir decisão transitada em julgado em favor da recorrente. *No entendimento da recorrente*, como o trânsito em julgado é da decisão de renunciar ao direito de não aplicar a variação cambial, se ela renuncia à “não aplicação”, é porque se aplica a variação cambial. *Todavia*, o efeito da imutabilidade do manto da coisa julgada que acoberta a decisão de renúncia ao direito em que se funda a ação é tão somente no sentido de não mais ser possível a reclamação judicial do direito subjetivo que se renunciou, não tendo o efeito de formar qualquer juízo de valor acerca do direito subjetivo que se renunciou.

Sendo a renúncia ato unilateral, não teria ela o condão de impedir que a Fiscalização exerça o seu direito (dever) de efetuar o lançamento fiscal nos moldes da legislação em vigor. *De toda sorte, a Fazenda Nacional afirmou que* não houve manifestação nos autos do MS pela inclusão da variação cambial, especialmente tendo em conta a decisão proferida em sede de embargos de declaração opostos contra a sentença.

Na sequência, procurou demonstrar que a aplicação da IN SRF 213/2002, à luz da evolução legislativa da tributação universal, notadamente com o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, não inclui a variação cambial, seja positiva ou negativa, tendo em vista a tributação apenas dos lucros, o que se ratifica pelos entendimentos do CARF e STJ. *Para tanto, traçou a evolução legislativa da tributação universal, abordou o conteúdo do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 frente ao seu fundamento de validade (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001), e concluiu que há tributação apenas do resultado positivo da equivalência patrimonial que se refira a lucros, rendimentos e ganhos de capital. De outro lado, o procedimento da recorrente não tributou o lucro auferido no exterior, eis que incluída a variação cambial, ensejou um resultado negativo de equivalência patrimonial.*

Por fim, defende a validade da aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício e pede que seja negado provimento ao recurso voluntário.

O Colegiado proferiu acórdão cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005

DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. LEGALIDADE DA ART. 7º, § 1º, DA IN SRF Nº 213/02. A VARIAÇÃO CAMBIAL DO INVESTIMENTO DETIDO EM SUAS CONTROLADA NO EXTERIOR. PERTINENTE AO REGISTRO CONTÁBIL DE EQUITY ESTRANGEIRO, INCLUSIVE DA REFERIDA VARIAÇÃO MONETÁRIA DE MOEDA ESTRANGEIRA ATRELADA AO INVESTIMENTO EFETUADO.

A decisão transitada em julgado pelo judiciário que determina, no caso concreto, ser o art. 7º, § 1º, da IN SRF nº 213/02, além de legal e constitucional, alberga todo e qualquer elemento pertinente ao registro contábil de equity estrangeiro, inclusive

da referida variação monetária de moeda estrangeira atrelada ao investimento efetuado. Assiste razão à Recorrente em ter computada, à apuração do lucro real e à base de cálculo da CSLL, relativas ao ano-calendário de 2005, a variação cambial do investimento detido em suas controladas no exterior, sob pena de descumprimento de decisão judicial transitada em julgado.

ENTENDIMENTO REITERADAMENTE APLICADO PELAS AUTORIDADES FISCAIS. BOA-FÉ.

Não pode ser punido o contribuinte que, de boa-fé, age com supedâneo no entendimento reiteradamente aplicado pelas autoridades fiscais.

DUBIEDADE QUANTO AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE FATO JURÍDICO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL. ART. 112 DO CTN.

Uma vez que a existência de clara dubiedade quanto ao tratamento tributário de um determinado fato jurídico deve ser interpretado de forma mais favorável ao contribuinte, o que penso ser exatamente o ocorrido no presente lançamento.

A Fazenda Nacional apresentou recurso especial, alegando divergência jurisprudencial relativamente aos seguintes pontos:

I – dos limites objetivos da decisão com julgamento de mérito transitada em julgado que homologou a renúncia ao direito alegado no Mandado de Segurança 2003.51.01.005514-8; e

II - não sujeição da variação cambial de investimentos de pessoas jurídicas coligadas e controladas no exterior à tributação do IRPJ e CSLL.

O recurso foi admitido pelo presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou contrarrazões, nas quais, preliminarmente, defende a impossibilidade de conhecimento do recurso especial, por inexistência de divergência, e, no mérito, a ausência de argumentos que corroborem a pretensão recursal.

Ao final, afirma que, na hipótese de não prosperarem os seus argumentos, possui crédito em seu favor, relativo ao ano-calendário de 2008

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, Relator

O recurso é tempestivo, entendo que a divergência restou comprovada e, por isso, conheço do especial.

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se ao alcance da disposição contida no art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002, se restrito aos lucros auferidos no exterior, ou se trataria, também, da variação cambial de investimentos no exterior.

De início, **não acolho** a preliminar arguida pela contraarrazoante, de impossibilidade de conhecimento do recurso especial, por inexistência de divergência.

É que, como bem ressaltado no despacho de admissibilidade de recurso especial (e-fls. 857):

Enquanto a decisão recorrida entendeu que a decisão judicial transitada em julgado - abstraídas a “desistência do processo pela autuada” e a “renúncia integral dos direitos nela arguidos” - albergava o entendimento da contribuinte de ter computada, à apuração do lucro real e à base de cálculo da CSLL relativas ao ano-calendário de 2005, a variação cambial do investimento detido em suas controladas no exterior, os acórdãos paradigmas decidiram, de modo diametralmente oposto, respectivamente, que a decisão judicial transitada em julgado deve ser observada estritamente quanto ao nela decidido e nos estreitos limites do seu cumprimento, e que não é cabível referido cômputo.

Nos debates foi manifestada a opinião de que tal paradigma (o 1º apresentado no recurso especial) não se prestaria a demonstrar a divergência. Contudo, mas se nota final deste Voto (quando retomo a questão, mas para o mérito), a decisão paradigma entendeu que se deve aplicar a decisão judicial como ela foi exarada, e a decisão judicial alegada pelo contribuinte em nenhum momento declara que a IN deve ser aplicada sem considerar correção monetária. Esta foi uma interpretação errada dada pelo contribuinte da própria decisão judicial, a posteriori – ou seja, existe divergência no que diz respeito à aplicação da decisão judicial.

Porém, o colegiado, embora tenha entendido que o 1º paradigma não se prestava à ensejar divergência, entendeu que o 2º paradigma demonstrou haver a divergência necessária para sustentar a admissibilidade do recurso especial. De lembrar que no contexto da análise de admissibilidade houve o entendimento que ambos os paradigmas ensejariam o reconhecimento da existência de divergência a dar supedâneo à admissibilidade do recurso, embora a análise aprofundada só tenha sido feita em relação ao 1º paradigma, o que – diga-se de passagem, já seria suficiente para a subida do recurso.

Assim, restou decidido, então, pela admissibilidade do recurso, ainda que baseada apenas no 2º paradigma. Admitido o recurso, passa-se à análise do mérito.

Do mérito

Ingressando no mérito, esclareço primeiramente que acolho e me alinho às razões expostas no voto vencido do acórdão recorrido, da lavra da relatora C. Edeli Bessa, às quais também aderi quando daquele julgamento.

Entendo que o art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002 — devidamente interpretado à luz dos arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; 16 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; 3º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000; e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que se referem, todos, a “lucros auferidos no exterior” — **não trata, em suas disposições — quer expressa, quer tacitamente —, da variação cambial de investimentos no exterior.**

Veja-se o **preâmbulo** daquela Instrução Normativa (grifou-se):

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da

Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), alterado pelo art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001; nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; nos arts. 16 e 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; no art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; no art. 3º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000; e nos arts. 34 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, resolve

A própria **ementa** daquele ato normativo não deixa dúvidas quanto à **matéria** nele especificamente referida:

Dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Da mesma forma, o **art. 1º** daquela norma assim identifica o respectivo **objeto**:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

Como bem ressaltado pela recorrente (e-fls. 841, destaques do original):

*[...] o § 1º do art. 7º da IN SRF nº 213/2002 deve ser interpretado nos estritos limites das normas legais que dispõem sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no país. Nesse sentido, o tratamento dado ao resultado positivo da equivalência patrimonial se refere apenas aos resultantes de **lucros, rendimentos e ganhos de capital** auferidos no exterior, não atingindo valores diversos.*

*Sendo a variação cambial efeito das mudanças da taxa de câmbio no Brasil, ela não provoca alteração no patrimônio da investida no exterior, e nem mesmo no percentual de participação no capital da investida. Com efeito, os demais valores que compõem a equivalência patrimonial, dentre eles a variação cambial do investimento, **seja positiva ou negativa**, não são atingidos pela tributação.*

Salutar, nesse ponto, o magistério de Carlos Maximiliano (**Hermenêutica e aplicação do Direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 136, destaques do original):

*179 - Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de que resulte **eficiente a providência legal ou válido o ato, a que torne aquela sem efeito, inócua, ou este, juridicamente nulo.***

Ou seja, no presente caso, interpretação diversa, que estendesse o alcance da disposição contida no art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, também, à variação cambial de investimentos no exterior, resultaria em **invalidade** e **nulidade**, por razão de sua **ilegalidade**. *Ad argumentandum tantum*, note-se que a Súmula CARF n. 94 determina que Os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada sejam 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, ou seja, a jurisprudência do CARF afasta o efeito das variações cambiais na tributação dos lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada.

Ainda em favor dessa tese, de que **o art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 2002, não trata, em suas disposições — quer expressa, quer tacitamente —, da variação cambial de investimentos no exterior**, cumpre recordar que, em duas oportunidades posteriores, tentou-se — sem êxito —, a inclusão dessa mesma variação cambial nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em 2003 e em 2004, anos anteriores ao objeto do presente processo (ano-calendário 2005), por meio das Medidas Provisórias nºs 135, de 30 de outubro de 2003, art. 46, e 232, de 30 de dezembro de 2004, art. 9º, respectivamente.

Por conseguinte, não cabe argumentar — como pretendeu a contraarrazoante — a ocorrência de “descumprimento de dever funcional das Autoridades Fiscais de aplicarem literalmente a IN 213/02” e de “ofensa à segurança jurídica”. Ou afirmar — como pretendeu o voto vencedor da decisão recorrida — a existência de “entendimento reiteradamente aplicado pelas autoridades fiscais” ou a “clara dubiedade quanto ao tratamento tributário de um determinado fato jurídico” ou, ainda, a “inexistência de uma norma que expressamente afaste a inclusão da variação cambial de investimento em participação societária no exterior das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

Veja-se que, antes mesmo da desistência formalizada pela contraarrazoante naquela ação judicial (Mandado de Segurança nº 2003.51.01.005514-8), de seu recurso de apelação, o juízo de primeira instância já havia se pronunciado a respeito, no mesmo sentido aqui exposto (destaques da transcrição) (e-fls. 422 e 423):

Por fim, não pode prevalecer a alegação da impetrante quanto à ilegalidade e inconstitucionalidade da Instrução Normativa nº 213/02, da Secretaria da Receita Federal, visto que tal ato normativo não tratou de tributação da variação cambial, mas, apenas, de lucros no exterior de empresas coligadas à empresa sediada no Brasil ou por esta controladas. O ilustre representante do Ministério Público Federal, em seu parecer de fls. 255/260, corroborou o entendimento deste Juízo:

*“A IN SRF nº 213/02, encontra respaldo no artigo 25, caput, da Lei nº 9.249/95, dispondo esta lei que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas. [...]. **A IN nº 213/2002 não tratou da tributação da variação cambial**, mas tão somente de lucros no exterior. A forma de realizar é que considerou o resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributando, portanto, excessivamente, a impetrante (fls. 260)”.*

Por todo o exposto, conheço dos embargos de declaração [...], e, no mérito, julgo-os PROCEDENTES, para acrescentar à sentença embargada, em sua fundamentação, o texto acima, que ~~passa a integrá-la; mantendo-se, porém, inalterado o seu dispositivo.~~

Dessa forma, a se ter “coisa julgada material”, quem está a **descumprir** a decisão judicial é a contribuinte, e não a Fazenda Nacional.

Destaco, ainda, que, no mencionado recurso de apelação, a contraarrazoante assim interpretou — dessa vez, corretamente — a decisão judicial (e-fls. 433, destaque da transcrição):

15. – Em relação ao § 1º do artigo 7º da IN 213/02, a r. Decisão entendeu que o referido dispositivo não seria ilegal e inconstitucional, posto que suas determinações procuram tributar apenas os lucros gerados no exterior, sem nada mencionar a respeito de variação cambial.

Não há, portanto, que se falar em “ofensa à coisa julgada” ou “mudança de critério jurídico” ou, ainda, em “descumprimento de decisão judicial transitada em julgado”.

Em outras palavras, — e voltando, aqui, à preliminar arguida pela contraarrazoante, e por mim não acolhida —, a decisão judicial transitada em julgado — observada estritamente quanto ao nela decidido e nos estreitos limites do seu cumprimento — não alberga o entendimento da contribuinte de ter computada, à apuração do lucro real e à base de cálculo da CSLL relativas ao ano-calendário de 2005, a variação cambial do investimento detido em controladas no exterior.

Trata-se, este, de **entendimento particular** da contraarrazoante — uma vez que, repita-se, não houve qualquer manifestação judicial, nos autos do Mandado de Segurança, pela inclusão da variação cambial —, e que, por isso, pode ser, **sim**, confrontado com acórdãos paradigmas que decidiram de modo diametralmente oposto, como os apontados pela recorrente.

Do exposto, voto por **dar provimento** ao recurso especial da Fazenda Nacional, restabelecendo inteiramente a decisão de primeira instância.

Por fim, quanto ao suposto crédito em favor da contraarrazoante, relativo ao ano-calendário de 2008, não é de ser conhecido o pedido, por não ser esta instância a competente para analisar tal pleito.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Declaração de Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto

Na reunião de abril de 2016, a e. **Câmara Superior de Recursos Fiscais** (doravante “**CSRF**”) analisou o recurso especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (doravante “**PFN**” ou “**recorrente**”), no processo n. 16682.720216/2010-83, em que é interessada **LIGHT SERVIÇOS DE ELETRICIDADE S.A.** (doravante “**LIGHT**”, “**recorrida**” ou “**contribuinte**”). Nesse recurso, a recorrente requer a reforma do acórdão n. **1101-000.944** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela r. 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

Ao julgar o caso, a Turma *a quo* prolatou acórdão que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005

DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. LEGALIDADE DA ART. 7º, § 1º, DA IN SRF Nº 213/02. A VARIAÇÃO CAMBIAL DO INVESTIMENTO DETIDO EM SUAS CONTROLADA NO EXTERIOR. PERTINENTE AO REGISTRO CONTÁBIL DE EQUITY ESTRANGEIRO, INCLUSIVE DA REFERIDA VARIAÇÃO MONETÁRIA DE MOEDA ESTRANGEIRA ATRELADA AO INVESTIMENTO EFETUADO.

A decisão transitada em julgado pelo judiciário que determina, no caso concreto, ser o art. 7º, § 1º, da IN SRF nº 213/02, além de legal e constitucional, alberga todo e qualquer elemento pertinente ao registro contábil de equity estrangeiro, inclusive da referida variação monetária de moeda estrangeira atrelada ao investimento efetuado. Assiste razão à Recorrente em ter computada, à apuração do lucro real e à base de cálculo da CSLL, relativas ao ano-calendário de 2005, a variação cambial do investimento detido em suas controladas no exterior, sob pena de descumprimento de decisão judicial transitada em julgado.

ENTENDIMENTO REITERADAMENTE APLICADO PELAS AUTORIDADES FISCAIS. BOA-FÉ.

Não pode ser punido o contribuinte que, de boa-fé, age com supedâneo no entendimento reiteradamente aplicado pelas autoridades fiscais.

DUBIEDADE QUANTO AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE FATO JURÍDICO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL. ART. 112 DO CTN.

Uma vez que a existência de clara dubiedade quanto ao tratamento tributário de um determinado fato jurídico deve ser

interpretado de forma mais favorável ao contribuinte, o que penso ser exatamente o ocorrido no presente lançamento.

Para justificar a interposição do recurso especial, a PFN sustenta que outras Turmas do CARF vêm construindo interpretação diversa da adotada no acórdão *a quo*.

Em 07.06.2015, foi proferido despacho que admitiu integralmente o recurso especial interposto, consignando, *in verbis* (fls. 855 e seg. do e-processo):

“Enquanto a decisão recorrida entendeu que a decisão judicial transitada em julgado - abstraídas a “desistência do processo pela autuada” e a “renúncia integral dos direitos nela arguidos” - albergava o entendimento do contribuinte de ter computada, à apuração do lucro real e à base de cálculo da CSLL relativas ao ano-calendário de 2005, a variação cambial do investimento detido em suas controladas no exterior, os acórdãos paradigmas decidiram, de modo diametralmente oposto, respectivamente, que a decisão judicial transitada em julgado deve ser observada estritamente quanto ao nela decidido e nos estreitos limites do seu cumprimento, e que não é cabível referido cômputo”.

Nos termos do art. 67 do atual RICARF, “**Compete** à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF”. Significa dizer que a competência da CSRF é restrita às hipóteses em que houver demonstração de divergência de interpretação no âmbito de diferentes Turmas do CARF. Ausente a demonstração da divergência jurisprudencial, os membros da CSRF devem ser considerados incompetentes para decidir sobre a matéria, tornando-se definitiva administrativamente a decisão da Turma Ordinária.

Tratando-se de norma de atribuição de competência, as regras objetivamente prescritas pelo art. 67 do RICARF para a admissibilidade do recurso especial assumem crucial relevância ao devido processo legal.

O despacho de admissibilidade bem assinalou, *in verbis* (fls. 856-857 do e-processo):

“Destaque-se, de início, que o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as câmaras e turmas que compõem o CARF, não se prestando como terceira instância recursal no reexame de material probatório. Deve, pois, o alegado dissenso jurisprudencial se dar em relação a questões de direito, tratando, todos, da mesma situação fática (Acórdão CSRF no 9101-001.548, de 2013) e da mesma legislação aplicável (Acórdão CSRF no 9101-00.213, de 2009). Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação das normas (Acórdão CSRF/01-04.592, de 2003). Acrescente-se, também, que, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica (Acórdão CSRF/01- 02.638, de 1999)”.

Esse binômio irreduzível, composto pela *situação fática semelhante* e pela *demonstração da divergência de interpretação quanto à mesma legislação*, é fundamental no exame da admissibilidade do recurso especial e, portanto, na aferição de competência da CSRF para enunciar ato administrativo decisório. Aliado a isso, devem ainda ser observadas todas as exigências formais requeridas no art. 67, especialmente em seus parágrafos, e em outros dispositivos do RICARF.

No caso dos autos, o contribuinte ajuizou ação judicial para questionar a tributação de lucros de coligadas ou controladas no exterior (Mandado de Segurança n. 2003.51.01.005514-8). Com o propósito de aderir às cláusulas de um programa de parcelamento, apresentou ao juízo pedido de desistência com resolução do mérito da demanda. A partir dessa decisão judicial transitada em julgado, o contribuinte compreendeu que estaria obrigado a considerar, na apuração método de equivalência patrimonial de suas controladas e coligadas no exterior, a correspondente variação cambial do investimento, fosse ela positiva ou negativa.

No ano-calendário de 2005, o contribuinte, então, considerou a variação cambial negativa do investimento em suas controladas e coligadas no exterior, reduzindo a base de cálculo do IRPJ e da CSL. Por não concordar com essa interpretação, a autoridade fiscal lavrou AIIM, contra o qual o contribuinte apresentou defesa administrativa. No âmbito do CARF, a Turma *a quo* compreendeu que a interpretação sustentada pelo contribuinte estaria correta. O acórdão recorrido declarou obediência à decisão transitada em julgado nos autos do Mandado de Segurança n. 2003.51.01.005514-8 e, assim, aplicou a norma individual e concreta que abstraiu da coisa julgada.

O binômio irreduzível, fundamental no exame da admissibilidade do recurso especial interposto pela PFN em face do acórdão da Turma *a quo*, apresenta a seguinte configuração:

Situação fática semelhante: o caso analisado pelo acórdão paradigma deve conter situação fática semelhante à propositura de uma ação judicial para o questionar da tributação de lucros de coligadas ou controladas no exterior, a qual tenha sido encerrada por pedido de desistência com resolução do mérito;

Demonstração da divergência de interpretação quanto à mesma legislação: o acórdão paradigma deve ter decidido que a referida coisa julgada não veicularia norma individual e concreta segundo a qual o contribuinte NÃO estaria obrigado a submeter à tributação os lucros de variação cambial no exterior, bem como NÃO poderia reduzir a sua base tributável as variações cambiais negativas.

No caso, a recorrente apresentou como paradigmas de divergência os seguintes acórdãos do CARF:

Acórdão n. 3201-001.444

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/06/2002

DECISÃO JUDICIAL. TRÂNSITO EM JULGADO. AUTO DE INFRAÇÃO.

O respeito à coisa julgada impõe a estrita observância do quanto decidido no Poder Judiciário, nos estreitos limites do seu cumprimento.

Acórdão n. 101-97.070

(...)

VARIAÇÃO CAMBIAL. Tendo em vista as razões contidas na da mensagem de veto ao artigo 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.

(...)

Acórdão n. 1402-000.433

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR COM EMPRESAS CONTROLADAS. EQUIVALENCIA PATRIMONIAL. VARIAÇÃO CAMBIAL. A contrapartida do ajuste de investimentos no exterior, avaliados pelo método da equivalência patrimonial, quando decorrente da variação cambial, não deve ser computada na determinação do lucro real e nem na base de cálculo da CSLL. Recurso de ofício negado.

(...)

Note-se que o acórdão n. 3201-001.444 trata da autoridade da coisa julgada, sem adentrar na questão de pedido de desistência com resolução do mérito, bem como não tem como objeto a questão da variação cambial de investimentos no exterior. Já os acórdãos n. 1402-000.433 e n. 101-97.070 tratam dos efeitos fiscais de variações cambiais no exterior com base na legislação vigente, sem analisar, contudo, situação em que há decisão judicial transitada em julgado a tutelar o tema.

Os referidos acórdãos paradigmas **não apresentam similitude fática** com o acórdão recorrido e **não enfrentaram questão jurídica equivalente**. Em nenhum dos acórdãos paradigmas, acostados pela recorrente no recurso especial, outra Turma do CARF analisou caso no qual **(i)** tenha sido proposta ação judicial para questionar a tributação de lucros de coligadas ou controladas no exterior, a qual tenha sido encerrada por pedido de desistência com resolução do mérito e, então, **(ii)** se tenha decidido que a referida coisa julgada **NÃO** obrigaria o contribuinte, na apuração do método de equivalência de investimentos em controladas ou coligadas no exterior, a submeter à tributação a variação cambial positiva ou, ainda, que **NÃO** autorizaria a apropriação das variações cambiais negativas.

Na reunião de abril, contudo, a maioria do Colegiado compreendeu que seria possível cindir o julgamento do recurso especial em duas matérias independentes entre si:

Tema 1. Limites objetivos da decisão com julgamento de mérito transitada em julgado que homologou a renúncia ao direito alegado no Mandado de Segurança n. 2003.51.01.005514-8. Em relação a esse tema, por maioria de votos, o Colegiado compreendeu que o acórdão 3201-001.444 não seria hábil a servir de paradigma apto a viabilizar o conhecimento do recurso especial. O recurso especial não foi conhecido em relação a essa matéria.

Tema 2. Sujeição da variação cambial de investimentos de pessoas jurídicas coligadas e controladas no exterior à tributação do IRPJ e CSLL. Em relação a esse tema, por maioria de votos, o Colegiado compreendeu que os acórdãos n. 1402-000.433 e n. 101-97.070 seriam paradigmas aptos a viabilizar o conhecimento do recurso especial.

Naquele julgamento, filiei-me à maioria que compreendeu que o acórdão 3201-001.444 **não** demonstra divergência de interpretação em relação ao acórdão recorrido. Se o referido acórdão paradigma compreendeu que o “respeito à coisa julgada impõe a estrita observância do quanto decidido no Poder Judiciário, nos estreitos limites do seu cumprimento”, o acórdão *a quo* em nada divergiu: o acórdão recorrido declarou a sua estrita obediência à decisão transitada em julgado no Mandado de Segurança n. 2003.51.01.005514-8 e, como decorrência, aplicou a norma individual e concreta que compreendeu defluir dessa coisa julgada.

Por sua vez, filiei-me à minoria que compreendeu que os acórdãos n. 1402-000.433 e n. 101-97.070 também **não** dão suporte à interposição do recurso especial, inclusive porque o não conhecimento do referido tema “1” prejudica o conhecimento do tema “2”.

Permissa vênia, compreendo que as peculiaridades do caso concreto não permitem tal cisão, tratando-se de **tema uno e incindível**.

Ocorre que, diferente do que ocorreu nos acórdãos n. 1402-000.433 e n. 101-97.070 apresentados como paradigmas, o tema em discussão **NÃO** consiste apenas no reconhecimento ou não de **norma geral e abstrata** que obrigue as empresas a submeter à tributação a variação cambial positiva no exterior ou as autorize a aproveitar a variação cambial negativa. No caso concreto, é preciso decidir se há **norma individual e concreta**, decorrente de ação judicial, que permita especificamente ao contribuinte a dedutibilidade da variação cambial no exterior, bem como o dever de submeter as variações cambiais positivas à tributação.

A cisão em questão não pode ser realizada, pois o tema “1” é prejudicial ao tema “2”. Ainda que se compreenda que não há *sujeição da variação cambial de investimentos de pessoas jurídicas coligadas e controladas no exterior à tributação do IRPJ e CSLL* (tema “2”), caso exista coisa julgada que imponha tal sujeição especificamente ao contribuinte (tema “1”), então a autoridade da coisa julgada passa a obrigar os Conselheiros do CARF que considerem presente referida sujeição.

Como se pode, então, admitir apenas parcialmente o recurso especial interposto pela PFN, de forma a não se conhecer justamente o tema “1”, a fim de decidir-se sobre a totalidade do mérito da cobrança do crédito tributário? Partindo-se da premissa que o conteúdo da ação judicial em questão pode ser decisivo para a solução do caso, bem como para que não se coloque em risco a autoridade da coisa julgada, não é possível analisar-se o mérito do tema “2” dissociado do tema “1”.

Por esses fundamentos, voto pelo **NÃO CONHECIMENTO INTEGRAL** do recurso especial interposto pela PFN.

(Assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto