



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

Processo n° 19515.003741/2007-55
Recurso n° 168.578 Voluntário
Acórdão n° **1302-00.506 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de fevereiro de 2011
Matéria IRPJ - VARIAÇÃO CAMBIAL
Recorrente LATAM BRASIL REPRESENTAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

LUCROS DISPONIBILIZADOS NO EXTERIOR. TAXA DE CÂMBIO APLICÁVEL. DATA DE CONVERSÃO DA MOEDA.

A data de conversão da moeda aplicável aos lucros disponibilizados no exterior é determinada pelo §4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95.

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. INVESTIMENTO NO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL.

A variação cambial ativa resultante investimento no exterior avaliado pelo método da equivalência patrimonial não é tributável, por ausência de previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

MARCOS RODRIGUES DE MELLO - Presidente.

(assinado digitalmente)

EDUARDO DE ANDRADE - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Rodrigues de Mello (presidente da turma), Irineu Bianchi (vice-presidente), Wilson Fernandes Guimarães, Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, Eduardo de Andrade e Daniel Salgueiro da Silva.

Relatório

Por bem descrever os eventos ocorridos até o momento de seu relato, adoto o relatório produzido na DRJ.

DA AUTUAÇÃO

Trata-se de impugnação a crédito tributário de IRPJ e CSLL, constituído após ação fiscal direta, em consequência das constatações feitas pela fiscalização quanto ao investimento no exterior na empresa Credit Suisse First Boston Brazil Investments (Bahamas) Limited, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, de fls.148 a 150, a saber:

I) ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA BASE DE CALCULO – LUCROS DISPONIBILIZADOS/AUFERIDOS NO EXTERIOR

Variação cambial do saldo remanescente de US\$ 8.149.509,59 do lucro de 2001, disponibilizado com sua provisão em 30/01/2002 à taxa de câmbio de 2,4384 (R\$ 19.871.763,45), o que acarretou a diferença do valor tributável de R\$ 961.641,40 (R\$ 19.871.763,45 – R\$ 18.910.122,05), nos termos do art. 1º da Lei nº 9.532/97, do art. 74 e § único da MP 2158-35/2001 e art. 143 do CTN.

II) EXCLUSÕES INDEVIDAS NA BASE DE CALCULO – AJUSTES POR AUMENTO NO VALOR DE INVESTIMENTOS AVALIADOS PELO PATRIMONIO LIQUIDO

Exclusão não autorizada do resultado positivo em participações societárias – equivalência patrimonial no valor tributável de R\$ 642.912.394,95, por força do art. 74 da MP 2158-35/2001 e IN SRF nº 213/2002 (art. 7º).

Em razão de tais constatações foram lavrados os autos de infração para a constituição do respectivo crédito tributário, conforme segue:

I) Auto de Infração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ – Total de R\$ 403.370.986,91, incluindo principal de R\$ 160.968.509,09, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 31/10/2007. Infrações capituladas no art. 25, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.249/95, art. 16 da Lei nº 9.430/96, art. 249, inciso II, e 394 do RIR/99, art. 3º da Lei nº 9.959/00 e art. 250, inciso I, do RIR/99 (fls.151/156);

II) Auto de Infração de Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL - Total de R\$ 145.213.555,25, incluindo principal de R\$ 57.948.663,26, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 31/10/2007. Infrações capituladas no art. 19 da Lei nº 9.249/95, art. 2º e §§, da Lei nº 7689/88; art. 1º da Lei nº 9.316/96, art. 28 da Lei nº 9.430/96, art. 6º da MP nº 1858/99 e reedições (fls.158/163).

DA IMPUGNAÇÃO

Ciente do resultado da ação fiscal em 03 de dezembro de 2007, conforme faz prova o Aviso de Recebimento às fls. 165, o interessado apresenta impugnação em 31 de dezembro de 2007, com os argumentos de fls. 177 a 199, acompanhada dos documentos de fls. 202 a 358.

Alega a requerente que, quanto à taxa de câmbio, o entendimento da fiscalização é equivocado, na medida em que o procedimento adotado estava devidamente amparado na legislação vigente, qual seja, o art. 25, § 4º, da Lei nº 9.249/95 (reproduzido no art. 394, § 7º, do Decreto nº 3.000/99 – RIR/99), e traz jurisprudência administrativa. Ainda quanto a este item, alega a defesa serem indevidos os juros de mora e multa nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN, uma vez que a Impugnante procedeu de acordo com o art. 10 da IN SRF 38/96.

Quanto à equivalência patrimonial, argumenta a Impugnante que os autos pretendem tributar a variação cambial do investimento em sua controlada CSFB Investments, no entanto, o art. 74 da MP nº 2158-35/2001 permitiu apenas que se tributassem no Brasil os lucros auferidos no exterior e o art. 7º, § 1º, da IN SRF 213/2002, na medida em que pretendeu tributar eventuais ganhos de variação cambial obtidos pela investidora no Brasil, extrapolou sua competência regulamentar, o que a torna ilegal e inaplicável ao caso concreto.

Expõe a defesa que nem tudo que é resultado positivo de MEP, para a investidora, corresponde a lucro da investida e não cabe à fiscalização ou ato normativo expedido pela Receita Federal criar hipótese de tributação não prevista em lei. Alega que há violação com outras normas aplicáveis aos lucros do exterior, como o §6º, do art. 25 da Lei nº 9.249/95 e IN SRF nº 38/96.

Reporta-se a entendimento do Delegado da Receita Federal do Rio de Janeiro e a Soluções de Consulta da Divisão de Tributação da 8ª e 9ª Regiões Fiscais, no sentido de que a variação cambial não seria incluída na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL. Traz jurisprudência administrativa e reporta-se ao veto presidencial do art. 46 da MP 135, quando de sua conversão na Lei nº 10833/2003.

Alega a defesa que, conforme demonstram os anexos Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR e a Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ (doc.4 e 5), em 31/12/2002, a Impugnante tinha saldo de prejuízo fiscal de R\$ 182.678.329,30 e base de cálculo negativa da CSLL no montante de R\$ 276.962.207,77. Atualmente, esses valores seriam de R\$ 211.417.710,11 e R\$ 305.701.588,58, respectivamente. Dessa forma, afirma a Impugnante, os autos deveriam ser cancelados a teor do art. 142 do CTN ou, se não isso, que fossem recalculados os valores das bases de cálculo dos tributos.

A Impugnante estende à CSLL as razões apontadas no IRPJ, pleiteia a improcedência dos autos e conseqüente extinção dos créditos tributários deles decorrentes.

A 10ª Turma da DRJ/SPOI, em sessão de julgamento, decidiu, por unanimidade, julgar procedente o lançamento, com supedâneo nos seguintes fundamentos:

- o § 4º do art. 25 da Lei 9.249, de 1995, foi revogado tacitamente, a teor do § 1º do art. 2º do Decreto-lei nº 4.657, de 1942, pela redação do art. 74 da MP 2158-35/2001;

- a fiscalização informa que a disponibilização do saldo do lucro de 2001 da CSFB Investments ocorreu com a provisão em 30/01/2002, nos termos da alínea “b” do parágrafo 1º c/c com alínea “a” do parágrafo 2º, do art. 1º, da Lei nº 9.532/97. Dessa forma, por expressa determinação do parágrafo único, do art. 74 da MP 2158-35, para o saldo do lucro da CSFB Investments apurado em 2001 e considerado disponibilizado pela provisão em 30/01/2002 (Lei nº 9.532/97, art. 1º), deve ser considerada a taxa de câmbio em vigor nessa data, ou seja, a taxa de câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, nos termos dos arts. 43 e 143 do CTN;

- são devidos juros e multa sobre o valor lançado;

- o art. 7º da IN SRF 213/2002, aplicável ao ano-calendário de 2002, é claro ao determinar a tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial de investimento no exterior, independentemente de ser resultante de lucros apurados na investida, ou decorrente da variação cambial;

- no caso da autoridade julgadora de 1ª instância administrativa, o dever de observância das normas abrange também os atos da Secretaria da Receita Federal – SRF, conforme preceituado na Portaria do Ministro da Fazenda nº 58, de 17 de março de 2006, disciplinadora da constituição das turmas e do funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento. Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua legalidade, constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade. Dessa forma, há que se considerar procedente a autuação efetuada quanto à variação cambial incluída na equivalência patrimonial.

- a decisão quanto à real ocorrência de eventos que representam, ao mesmo tempo, fato gerador de vários tributos repercute na decisão de todos os tributos a eles vinculados, ou seja, o lançamento de CSLL deve seguir o decidido no lançamento principal (IRPJ), considerando as peculiaridades dos tributos, corretamente expressas em suas respectivas bases de cálculo;

- a compensação de prejuízos fiscais e de bases negativas é faculdade do contribuinte, conforme se infere da Lei nº 9.065 de 1995 (arts. 15 e 16), que prevê a possibilidade de compensação, até o limite de 30% do lucro ajustado ou da base de cálculo positiva;

- dessa forma, como faculdade da legislação ao contribuinte, a compensação de prejuízos e de bases negativas é regra que não se impõe no lançamento de ofício e uma vez impugnada a exigência quanto ao mérito da infração, verifica-se que não merece acolhida a alegação de redução dos valores apurados pela fiscalização.

Irresignado, o recorrente interpôs Recurso Voluntário a este Conselho, repisando os argumentos expendidos quando da impugnação.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário, alegando, em síntese os motivos abaixo transcritos:

- numa análise histórica da evolução da legislação sobre o tema, nota-se que o parágrafo único do art. 74 da MP 2158 criou ficção legal ao estabelecer um novo momento para o fato gerador tributário no tocante a lucros no exterior e isso nada tem em comum com a tributação definida pelo art. 25 da Lei nº 9.249/95, que, portanto, deve ser descartada no presente caso;

- a Lei nº 9249/95 trata da tributação original dos lucros oriundos do exterior, definindo o momento de ocorrência de seu fato gerador e a taxa de câmbio que será aplicável àquela hipótese. Já o parágrafo único do art. 74 da MP 2.158-35/2001 veio criar uma nova possibilidade de tributação dos lucros auferidos no exterior, aplicada, tão-somente, aos lucros auferidos até 31/12/2001 e não oferecidos à tributação pelo contribuinte. Trata-se de norma especial, que deverá incidir em casos específicos, não revogando, nem alterando a legislação anterior.

- se o contribuinte alega que a tributação deve incidir exclusivamente sobre lucros, e que os mais de seiscentos milhões apontados pela fiscalização não são lucro, então deveria ter demonstrado contabilmente a real composição desse valor, indicando, dentro desta cifra, quanto é lucro, quanto representa variação cambial, quanto é receita de qualquer outra natureza, trazendo aos autos, inclusive, comprovação documental que esclarecesse o alegado. No processo administrativo, o ônus da prova recai sobre aquele que alega.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo de Andrade, Relator.

O recurso é tempestivo, e portanto, dele conheço.

TAXA DE CÂMBIO APLICÁVEL AOS LUCROS DISPONIBILIZADOS NO EXTERIOR

Questiona a recorrente a incorreção da taxa de câmbio aplicada aos lucros disponibilizados, tendo a autoridade utilizado a taxa obtida na data de 31/12/2002, aquela da ocorrência dos fatos geradores, nos termos do art. 143 do CTN, e não aquela obtida na data do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros.

Assiste-lhe razão neste quesito.

Isto porque, no meu entender, não foi revogado o §4º do art. 25 da lei nº 9.249/95, e, por continuar em vigor, afasta a regra geral estabelecida no art. 143 do CTN, exatamente por dispor em sentido contrário.

De fato, o momento em que o lucro se considera disponibilizado foi alterado pela MP 2158-35/2001. Contudo, tal fato não autoriza a automática transposição da data de conversão da moeda para coincidir com a data de disponibilização do lucro, por existir disposição expressa de lei em sentido contrário para esta situação específica.

Ressalte-se que a regra estabelecida no art. 143 admite exceção prevista em lei, o que acontece no caso presente.

Relativamente ao argumento lançado pela Procuradoria da Fazenda Nacional de que o parágrafo único do art. 74 da MP 2158-35/2001 (abaixo transcrito) teria estabelecido norma especial, aplicável somente aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2001 e não oferecidos à tributação pelo contribuinte, discordo, porque entendo que tal qual o *caput* do art. 74, o parágrafo único marca data de ocorrência do fato gerador, não alterando a legislação no que concerne ao momento da conversão da moeda.

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

Assim, se tal dispositivo veio se consubstanciar numa regra especial, não revogando nem alterando a legislação anterior, deve observar o dispositivo prescrito no §4º do art. 25 da Lei nº 9249/95 que disciplina o momento de conversão da moeda.

TRIBUTAÇÃO DA CONTRAPARTIDA DE AJUSTES POR AUMENTO NO VALOR DE INVESTIMENTOS NO EXTERIOR AVALIADOS PELO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

A fiscalização adicionou ao lucro real da recorrente, no auto de infração, os resultados positivos em participações societárias por equivalência patrimonial, os quais haviam sido por ela excluídos.

Para determinação do valor tributável, a autoridade fiscal subtraiu do resultado de equivalência patrimonial (R\$859.211.643,57) a parcela relativa ao lucro proveniente do ano-calendário de 2002 (R\$216.299,248,62), resultando no valor tributável de R\$642.912.394,95.

Para fundamentar a exação utilizou o §1º do art. 7º da IN SRF nº 213/2002 (abaixo transcrito), que prescreve a adição de tais valores para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Uma vez que tal regra prescreve a tributação dos resultados positivos da equivalência patrimonial no exterior de investimento avaliado pela equivalência patrimonial, era de se esperar que excluísse, como fez a fiscalização, do montante o valor relativo ao lucro auferido no exterior disponibilizado, pois como tal parcela possui tributação específica prevista, sua inclusão nesta conta causaria duplicidade de tributação sobre o mesmo valor.

Todavia, a falta de amparo legal para a exigência impede o sucesso do lançamento.

A legislação federal não se coaduna com a tributação das contrapartidas de ajustes positivos decorrentes da equivalência patrimonial, ainda que os resultados provenham de investimentos no exterior, consoante o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.598/77 (abaixo transcrito) que está em vigor, sendo forçoso concluir pela contrariedade do §1º do art. 7º da IN SRF nº 213/2002 a disposição expressa de Lei, que é, em nosso sistema, o veículo pelo qual são criadas novas hipóteses de incidência.

Art. 23 - A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.648, de 1978).

Alega, ademais, a recorrente, que a variação do patrimônio líquido da CSFB Investments era por ela controlado integralmente. Tal fato está em consonância com a DIPJ/2003, em que declara participação em 100% do capital (fl.72).

Assim, como efetuou os ajustes prescritos em lei (lucros de R\$216.299.248, e distribuições no período de R\$19.871.763,45 e de R\$105.999.000,00), o valor de R\$642.912.394,95 corresponde exatamente à variação cambial do período.

Rubrica	Valor
patrimônio líquido antes	1.247.026.643,90
(+) lucro do período	216.299.248,62
(-) distribuição de lucros	19.871.763,45
(-) distribuição de lucros	105.999.000,00
(=) patrimônio antes da variação cambial	1.337.455.129,07
patrimônio líquido depois	1.980.367.524,02
variação cambial	642.912.394,95

Neste sentido, em boa hora lembra a recorrente a mal sucedida tentativa, através do art.46 da MP 135/2003, de se inserir dispositivo que previa a incidência sobre a variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo MEP, cujo dispositivo foi vetado pelo Presidente da República, através da Mensagem nº 795/2003.

Neste ponto, pelo seu peculiar esclarecimento, relembro as palavras do ilustre Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, exaradas no voto condutor do acórdão nº 105-16365.

Em que pese o fato de entendermos que a matéria poderia ser interpretada de forma diversa, tratando-se de manifestação do nível hierárquico máximo da Administração Tributária Federal, somos obrigados a nos curvar ao posicionamento de que a tributação da variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial exigirá que, antes, seja editada norma legal prevendo tal incidência.

Ressalto, conforme acima exposto, que a autoridade excluiu dos valores tributados a parcela relativa a lucros do ano-calendário de 2002, porquanto a própria regra de cálculo determina que eles reduzam o valor do investimento e não influenciem as contas de resultado.

Assim, não entendo que seria devido à recorrente demonstrar que o resultado tributado esteja isento de lucros, consistindo tão somente de variações cambiais, porquanto a própria autoridade fiscal prescindiu de tais exames para efetuar o lançamento, aceitando os valores declarados pela recorrente.

Assim, voto para dar provimento ao Recurso Voluntário, de modo a cancelar as exações lançadas.

Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2011.

(assinado digitalmente)

Eduardo de Andrade - Relator