



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

Processo n° 19515.003741/2007-55
Recurso n° 168.578 Especial do Procurador
Acórdão n° **9101-001.638 – 1ª Turma**
Sessão de 15 de maio de 2013
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado LATAM BRASIL REPRESENTAÇÕES LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. INVESTIMENTO NO EXTERIOR.
VARIACÃO CAMBIAL.

A variação cambial ativa resultante de investimento no exterior avaliado pelo método da equivalência patrimonial não é tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias - Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Karem Jureidini Dias, Jorge Celso Freire da Silva, João Carlos de Lima Júnior, Suzy Gomes Hoffmann, Valmir Sandri, Viviane Vidal Wagner (Suplente Convocada), José Ricardo da Silva e Plínio Rodrigues de Lima.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de nº 1302-00.506 da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, em sessão de 24 de fevereiro de 2011.

Cuida-se de autuação referente a IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2002 em razão do contribuinte supostamente ter incorrido nas seguintes infrações:

- i. no ano-calendário de 2002, o contribuinte teria reconhecido parcela de lucro de controlada no exterior com base na taxa de câmbio vigente na data de levantamento do balanço em que tal lucro foi apurado (31/12/2001), e não com base na taxa de câmbio vigente na data de sua efetiva distribuição, sendo o segundo método o considerado adequado pela fiscalização;
- ii. no ano-calendário de 2002, o contribuinte teria deixado de adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores correspondentes aos resultados de equivalência patrimonial de seu investimento em sociedade domiciliada no exterior.

Com base nessas supostas infrações, a fiscalização lavrou autos de infração, consubstanciando as seguintes exigências, conforme extraído do Termo de Verificação Fiscal:

*I) ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA BASE DE CÁLCULO –
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 215835/ 2001 e art. 143 do CTN.

*II) EXCLUSÕES INDEVIDAS NA BASE DE CÁLCULO –
AJUSTES POR AUMENTO NO VALOR DE INVESTIMENTOS
AVALIADOS PELO PATRIMÔNIO LÍQUIDO*

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 215835/ 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).

Inconformado, o contribuinte apresentou impugnação em 31 de dezembro de 2007 alegando, em síntese, o seguinte:

- i. No tocante à taxa de câmbio, o entendimento da fiscalização seria equivocado, tendo em vista que o procedimento adotado estava amparado pela legislação vigente, qual seja, o artigo 25, § 4º da Lei nº 9.249/95 (reproduzido no art. 394, § 7º do Decreto 3.000/99). Ainda em relação à taxa de câmbio, afasta a incidência de juros de mora e multa nos termos do artigo 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional;
- ii. Em relação à equivalência patrimonial, aduziu que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2158-35/2001 permitiu, apenas, que se tributassem no Brasil os lucros auferidos no exterior, situação diversa do caso dos autos, uma vez que a fiscalização pretende tributar a variação cambial do investimento de sua controlada no exterior, a CSFB. Além disso, o artigo 7º, § 1º da IN/SRF teria extrapolado seus limites ao permitir a tributação de ganhos de variação cambial obtidos pela investidora no Brasil.
- iii. Aduziu ainda quem nem tudo que é resultado positivo de MEP, para a investidora, corresponde a lucro da investida e que a fiscalização estaria criando nova hipótese de tributação não prevista em lei.
- iv. Alega a violação às normas aplicáveis aos lucros no exterior, com base no § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 e IN SRF nº 38/96.
- v. Estende à CSLL os mesmos argumentos aduzidos para o IRPJ.

Em 09 de junho de 2008 sobreveio o acórdão de nº 16-17407, da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPOI), que, por unanimidade de votos, julgou o lançamento integralmente procedente, em decisão que restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - Ano-calendário: 2002

DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS. TAXA DE CÂMBIO APLICÁVEL. Inexistindo disposição de lei em contrário, a conversão para reais deve ser feita pela taxa de câmbio da data da disponibilização dos lucros auferidos no exterior, fato gerador da obrigação tributária.

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. VARIAÇÃO CAMBIAL. 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, conforme prevê a Instrução Normativa nº 213/2002, cuja observância se impõe ao julgador administrativo.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. FACULDADE DO CONTRIBUINTE. A compensação de prejuízos fiscais é faculdade do contribuinte e, dessa forma, é regra que não se impõe no lançamento de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LÍQUIDO – CSLL Ano-calendário: 2002

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. INVESTIMENTOS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DECORRENTE. O decidido no IRPJ repercute na exigência de CSLL por depender dos mesmos fatos e dos mesmos elementos de prova.

Lançamento Procedente

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 379/398), no qual reiterou as razões de sua impugnação.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário às fls. 430/451, alegando o seguinte:

- i. O parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória 2158-35/2001 criou ficção legal ao estabelecer um novo momento para o fato gerador tributário para os lucros no exterior que não se confunde com a tributação definida pelo artigo 25 da Lei nº 9.249/95.
- ii. Ademais, a Lei 9.249/95 trata da tributação original dos lucros auferidos no exterior, definindo o momento da ocorrência do fato gerador e a taxa de câmbio aplicável. O parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória nº 2158-35/2001, por sua vez, teria criado nova hipótese de tributação dos lucros auferidos no exterior.
- iii. Por fim, caberia ao contribuinte comprovar documentalmente que os mais de seiscentos milhões apontados pela fiscalização não correspondem a lucros

auferidos, sendo seu dever indicar o quanto dessa cifra corresponde a variação cambial, outras receitas e lucro.

Em 24 de fevereiro de 2011 sobreveio o acórdão de nº 1302-00.506, da 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte, em decisão que restou assim ementada:

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 de investimento no exterior avaliado pelo método da equivalência patrimonial não é tributável, por ausência de previsão legal.

A Fazenda Nacional, em 08 de agosto de 2011, interpôs Recurso Especial (fls. 473/478), alegando que a decisão proferida apresentava interpretação divergente de outra Câmara no tocante à (i) conversão em moeda nacional dos lucros auferidos por controlada no exterior e (ii) tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial. Apresentou, respectivamente, os acórdãos paradigmas de nºs 101-95802 e 101-96317.

Em exame de admissibilidade às fls. 481/483, foi dado parcial seguimento ao Recurso Especial, apenas no tocante à segunda matéria aduzida (tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial), em razão do acórdão apontado como paradigma para a questão da taxa de câmbio apresentar a mesma conclusão da decisão recorrida.

Foi realizado reexame de admissibilidade do Recurso Especial às fls. 483/484 que entendeu não merecer qualquer reparo o despacho de admissibilidade do recurso especial.

O contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 510/527.

É o relatório.

Voto

Conselheira Karem Jureidini Dias

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Delimitando a lide, cumpre analisarmos a divergência suscitada quanto à tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial correspondente à variação cambial do investimento, porquanto apenas essa matéria teve seu seguimento admitido em exame de admissibilidade de Recurso Especial, não sendo objeto do presente voto a discussão aventada pela Fazenda Nacional quanto à conversão em moeda nacional dos lucros auferidos por controlada no exterior.

A recorrente sustenta que deve ser tributado o resultado positivo de equivalência patrimonial correspondente exclusivamente à variação cambial de investimento da recorrida em controlada no exterior, conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 1485/150), com fundamento no artigo 7º, § 1º da Instrução Normativa SRF nº 213 e no artigo 74 da MP nº 2.158-35/01.

Sustenta a Recorrente que o contribuinte teria se furtado do dever de discriminar em sua contabilidade os valores correspondentes ao lucro efetivamente apurado, conforme extrai-se de suas contrarrazões às fls. 478/479:

“o recorrido discordou do lançamento realizado pela autoridade fazendária que, diga-se de passagem, é servidor público que goza de fé em seus atos, escorando-se no argumento de que a base pretendida pelo fisco como tributável simplesmente não pode sê-lo, por não se tratar de lucros. Ora, se lucro não é, que esclarecesse e comprovasse, então, a natureza da receita (que alega ser fruto de variação cambial), pois, com toda a vênia, é muito fácil afirmar eximindo-se da responsabilidade de provar.

“Contudo, no afã de subtrair-se da obrigação tributária que é de sua responsabilidade, sequer discrimina contabilmente a composição do valor refletido por equivalência patrimonial. Ora, se o recorrido alega que a tributação de IRPJ e CSLL deve recair apenas sobre os lucros, incumbe-lhe demonstrar, numericamente, qual a extensão do lucro representado no resultado positivo de equivalência patrimonial.”

Primeiramente, cumpre ressaltar que a própria fiscalização, quando da lavratura dos autos de infração, reconheceu que os resultados em discussão decorrem exclusivamente da variação cambial do investimento, e não de outra natureza que compusesse o lucro propriamente dito. Assim sendo, não procede a alegação da Fazenda Nacional no sentido de que caberia ao contribuinte comprovar contabilmente que o valor discutido (R\$ 642.912.349,95) não constitui lucro. Tal específica pretensão da d. Procuradoria implicaria na reformulação do lançamento, sendo inquestionável o fato de que a própria fiscalização reconheceu que o montante em discussão corresponde à variação cambial de investimento da recorrida em controlada no exterior.

Nesse sentido foi o voto do i. relator da decisão recorrida, do qual transcrevo a seguinte passagem:

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

Uma vez esclarecido que as receitas de variação cambial, não representam lucro, cabe a análise da legislação, nos termos do que aduziu a recorrida em suas contrarrazões às fls. 510/527: “conclui-se que o art. 74 da MP nº 2158-35/01 permitiu apenas que se tributassem no Brasil os lucros auferidos no exterior, o que evidentemente não se confunde com os ganhos de variação cambial, trazidos ilegalmente pela IN SRF nº 213/02, que extrapolou sua competência regulamentar”(grifos no original).

De fato, o art. 70 da Instrução Normativa SRF no 213/02 não se conteve nos limites dos atos interpretativos, pois a variação cambial ativa do investimento incorpora-se ao resultado da equivalência patrimonial que é neutra para fins de apuração de resultados, nos termos do §6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 e §9º do artigo 394 do RIR/99.

Não há que se confundir o lucro da controlada com a variação cambial do investimento no exterior. Tanto o lucro, como a variação cambial do investimento constituem todos eles contrapartida da equivalência patrimonial, mas a lei só tributa o lucro, conforme disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Com efeito, ao pretender alcançar todo e qualquer ganho de MEP contabilizado pela pessoa jurídica brasileira titular de participações em controladas e coligadas no exterior, o artigo 7º da IN SRF nº 213/02 acaba por tributar resultados que não são lucros, em patente violação da legislação que rege a matéria, incluindo-se o próprio artigo 74 da MP nº 2.158-35/01, sendo justamente o dispositivo legal que referida Instrução Normativa pretende regulamentar.

Assim sendo, o resultado da variação cambial não representa um efetivo lucro auferido no exterior, porquanto existe na contabilidade da controladora apenas para fins de atualização escritural do valor contábil do investimento.

De mais a mais, a impossibilidade de tributação do resultado da variação cambial já foi inclusive reconhecida por meio do veto presidencial ao artigo 46 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, conforme abaixo transcrito:

"MENSAGEM Nº 795, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003.

Senhor Presidente do Senado Federal, Comunico a Vossa Excelência que, nos termos do § 1º do art. 66 da Constituição, decidi vetar parcialmente, por contrariedade ao interesse público, o Projeto de Lei de Conversão nº 30, de 2003 (MP nº 135/03), que 'Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências'. Ouvido, o Ministério da Fazenda manifestou-se quanto ao seguinte dispositivo: 'Art. 46. 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.' Razão do veto '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.' Esta, Senhor Presidente, a razão que me levou a vetar o dispositivo acima mencionado do projeto em causa, a qual ora submeto A e levada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional. Brasília, 29 de dezembro de 2003."

Não restam dúvidas, portanto, de que não prospera a pretensão de tributar qualquer resultado positivo de equivalência patrimonial *in casu*. A legislação vigente tributa o lucro e não o resultado positivo de equivalência patrimonial, que pode ser maior que o lucro, justamente por conter diversos outros fatores, tais como a variação cambial das contas de capital e as reservas de lucros acumulados.

Finalmente, merece destaque o fato de que a própria Receita Federal do Brasil, por meio de diversas Soluções de Consultas (nº 18/06 da 6ª Região; nº 132/07 da 8ª Região; nº 46/03 da 9ª Região; nº 54/03 da 9ª Região e nº 55/03 da 9ª Região), deu ao artigo 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 a interpretação de que o resultado de equivalência patrimonial, quando decorrente de variação cambial, não será computado no lucro real da investidora brasileira.

O próprio recorrido, em suas contrarrazões, colaciona o Ofício nº 135/2003/Defic/RJO/Gabinete, em 03/07/2003:

"Quanto A afirmação de que, pela IN 213/02 seria tributado todo o resultado positivo de equivalência patrimonial, incluindo-se a variação cambial do investimento, cabe lembrar que a variação cambial é um efeito da variação da cotação de nossa moeda dentro do país. Não há que se falar em alteração do patrimônio da investida no exterior por efeito da variação da taxa de câmbio no Brasil. A IN 213/02 não tratou da tributação da variação cambial, mas tão-somente dos lucros no exterior. A forma de realizar essa tributação é que considerou o resultado positivo da equivalência patrimonial. Deve-se ressaltar que as normas tributárias não incluem a variação cambial de investimentos no exterior avaliados pela equivalência patrimonial no resultado de equivalência patrimonial. O resultado de equivalência deve apenas ser apropriado pela investidora na hipótese de alteração no patrimônio líquido da investida. Desta forma, conforme expresso em estudo realizado no âmbito da Coordenação- Geral de Tributação desta SRF, 'a alteração do valor de investimento mediante variação no câmbio no Brasil não provoca naturalmente nenhuma alteração no patrimônio da investida no exterior, que, a nosso ver, não é de forma nenhuma resultado de equivalência. Alias, a mesma situação ocorria, ha alguns anos, quando o investimento se valorizava em função da correção monetária pelos índices oficiais do governo e a contrapartida dessa correção tinha tratamento a parte do calculo da equivalência patrimonial. Assim, a nossa preocupação foi mostrar que a variação cambial não compõe de fato o resultado da equivalência patrimonial e que tem tratamento próprio para efeito de apuração do lucro real e da base de calculo da CSLL'".

Processo nº 19515.003741/2007-55
Acórdão n.º **9101-001.638**

CSRF-T1
Fl. 17

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.

Sala das Sessões em 15 de maio de 2013

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Karem Jureidini Dias

CÓPIA