



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

Processo n° 16327.001272/2008-40
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.355 – 1ª Turma
Sessão de 16 de junho de 2016
Matéria Nulidade. Lucros no Exterior
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO BOAVISTA INTER-ATLÂNTICO S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

NORMAS PROCESSUAIS. ACÓRDÃO CONDICIONADO. NULIDADE.

O acórdão recorrido condicionou o direito que reconheceu ao contribuinte, relativamente ao aproveitamento da variação cambial negativa na composição da base de cálculo para a tributação em bases universais. Tal direito só se tornaria efetivo "caso venha a ser julgado improcedente o seu pedido no Mandado de Segurança". É nula a decisão cujo provimento está condicionado a superveniência de fatos futuros e incertos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar de nulidade, com retorno dos autos à turma a quo, vencidos os conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão e Carlos Alberto Freitas Barreto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - *Presidente.*

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal De Araujo - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente), ADRIANA GOMES REGO, RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA (Suplente convocado), MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, LUIS FLAVIO NETO, RONALDO APELBAUM (Suplente convocado), ANDRE MENDES DE MOURA, NATHALIA CORREIA POMPEU.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/08/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/08/20

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO

○

Impresso em 24/08/2016 por MARIA MADALENA SILVA

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), suscitando divergência jurisprudencial em relação à dedutibilidade de variação cambial negativa para efeito de tributação sobre lucros no exterior.

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 1401-00.357, de 11/11/2010, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, deu provimento parcial a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, com a finalidade de "que, para cada ano-calendário, nos limites do lançamento e nos limites da variação cambial positiva, por empresa investida no exterior, seja considerada a variação cambial (negativa) do ano-calendário anterior, com reflexo da variação cambial do ano seguinte".

O acórdão recorrido foi assim ementado:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

LANÇAMENTO PARA EVITAR A DECADÊNCIA.

Quando existe questionamento judicial com suspensão de exigibilidade do crédito tributário, deve o Fisco realizar o lançamento para evitar a decadência partindo do pressuposto de que o questionamento postulado pelo contribuinte perante o Poder Judiciário será julgado improcedente. Assim, o lançamento para evitar a decadência deverá fixar a norma individual e concreta, levando em conta todos os aspectos de fato e de direito necessários à perfeita formalização da obrigação tributária.

CONCOMITÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

Não há falar-se em concomitância quando o contribuinte questiona aspectos da relação tributária formalizada por meio do lançamento para evitar a decadência que não se referem às questões levadas a julgamento perante o Poder Judiciário, mas que influem diretamente na quantificação da obrigação tributária que, ao final do processo judicial, poderá consagrar-se como exigível.

Em seu recurso especial, a PGFN primeiramente defende o sobrestamento do presente processo administrativo e afirma que o acórdão recorrido incorreu em vício de nulidade, por ter condicionado seus efeitos a fato futuro, a depender dos rumos do julgamento de lide que se desenvolve no Judiciário.

De acordo com a PGFN, há relação de prejudicialidade entre o Processo Administrativo e o Judicial, movido pelo sujeito passivo a fim de que não haja tributação sobre a variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

No seu entendimento, só há sentido em se apreciar o pleito formulado administrativamente no caso de negativa de provimento ao pedido objeto do Processo Judicial, fato que só poderá ser avaliado após o trânsito em julgado da decisão ali proferida. Até lá, o contribuinte careceria de interesse de agir na esfera administrativa.

Em reforço aos argumentos sobre essa questão de nulidade, ela apresenta decisões do CARF e também do Poder Judiciário:

1 – No âmbito do CARF:

Acórdão 203-07.269:

"NORMAS PROCESSUAIS DECISÃO CONDICIONAL INADMISSIBILIDADE. A decisão administrativa, assim como a judicial, deve ser concisa e precisa, devendo ser anulada aquela que remete a sua conclusão para eventos futuros. Processo que se anula, a partir da decisão singular, inclusive".

Embargos de Declaração no Acórdão 301-30.894

"Ementa: NORMAS PROCESSUAIS ACÓRDÃO CONDICIONADO NULIDADE - A atividade judicante não pode expressar-se de forma condicionada a fato futuro e incerto, em especial de processo administrativo fiscal pendente de julgamento, sob pena de não solucionar a lide proposta ou promover solução que não pode ser açambarcada pela ocorrência futura. Na impossibilidade de ser prolatada decisão considerando a interdependência de processos ou decorrência, é cabível a suspensão do julgamento para aguardar a solução da lide principal.

Embargos de Declaração Acolhidos e Providos para anular o Acórdão nº 30130.894, de 01/12/2003, e suspender o julgamento até o trânsito em julgado do Processo Administrativo Fiscal nº 18336.000729/2002-20.

EMBARGO ACOLHIDO E PROVIDO".

(grifos constantes do recurso)

2 – No âmbito do Poder Judiciário:

"PROCESSUAL CIVIL. FGTS. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART.29C DA LEI N. 8.036/90. MP 2.16440/ 01. DECISÃO CONDICIONAL. NULIDADE.

1. Na nossa sistemática processual (art. 460, parágrafo único, do CPC), não pode haver decisão condicionada a evento futuro e incerto. 2. Agravo regimental provido. (AgRg no REsp 670.794/SC, Rel. MIN. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 19.05.2005, DJ 06.02.2006 p. 252).

AGRAVO DE INSTRUMENTO, EXECUÇÃO FISCAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS PROPORCIONAIS. DECISÃO CONDICIONAL. NULIDADE.

É nula a decisão cujo provimento está condicionado a superveniência de fatos futuros e incertos. Art. 460, § único, do Código de Processo Civil. Precedentes do STJ."

Recurso provido por ato do Relator. Art. 557 do Código de Processo Civil. (Agravado de Instrumento Nº 70023262066, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 06/03/2008).

(grifos constantes do recurso)

Na seqüência, a PGFN alega que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à dedutibilidade de variação cambial negativa para efeito de tributação sobre lucros no exterior.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL QUANTO À DEDUTIBILIDADE DA VARIAÇÃO CAMBIAL NEGATIVA DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

- o entendimento jurisprudencial que fundamenta o presente recurso diverge do adotado pela e. Câmara *a quo*, e está representado nos acórdãos cujas ementas estão abaixo transcritas:

Acórdão nº 101-94.747

LUCROS NO EXTERIOR - EMPREGO DO VALOR - DISPONIBILIZAÇÃO - A utilização do valor de investimento já reavaliado pela equivalência patrimonial, para pagamento de dívida da empresa, no caso para distrato de adiantamento para futuro aumento de capital, mediante dação em pagamento e entrega das ações, importa em disponibilização do lucro auferido no exterior, por ser forma de emprego do mesmo em favor da beneficiária. Interpretação do disposto no artigo 1º, § 2º, alínea "b", item 4, da Lei 9.532/97.

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.

(grifos constantes do recurso).

Acórdão nº 101-96.317

IRPJ — EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL — INVESTIMENTOS NO EXTERIOR — Os resultados positivos da avaliação dos investimentos pelo método de equivalência patrimonial, segundo a legislação do Imposto de Renda, não se enquadram na categoria de lucros auferidos pela controladora sujeitos a incidência desse Imposto. Entretanto, com o comando fixado pelo artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, o

resultado positivo dessa equivalência decorrente de investimentos no exterior, integram a base de cálculo do lucro real e da CSLL.

IRPJ -- LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR — CONVERSÃO - Ao teor do disposto do § 7º do art. 394 do RIR/99, que reiterou o disposto no art. 25, § 4º da Lei nº 9.249/95, para efeito de conversão para o Real, os lucros auferidos no exterior devem ser convertidos em reais pela taxa de câmbio, para a venda, dos dias das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da controlada e coligada.

VARIAÇÃO CAMBIAL — Tendo em vista as razões contidas na 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.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - Em se tratando de exigências calculadas com base no lançamento do imposto de renda da pessoa jurídica, a exigência para sua cobrança é reflexa e, assim, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado quanto às matérias decorrentes. Entretanto, em se tratando de lucros auferidos no exterior, deve se excluir da base de cálculo da contribuição os lucros auferidos até a vigência da MP 1.858-8/99, ante a ausência de base legal para a sua exigência.

(grifos constantes do recurso).

- no mesmo sentido, confira-se os acórdãos 101-95802, 101-96.364, 103-22638, 105-17.124 e 105-16886;

- pela análise dos acórdãos paradigmas, diferentemente do que concluiu o acórdão recorrido, infere-se que a variação cambial negativa não pode ser considerada despesa dedutível para fins de apuração da base de cálculo para a tributação sobre o lucro;

- dessa forma, demonstrada a divergência jurisprudencial diante dos acórdãos cujas cópias seguem anexas, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial;

FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO

- de acordo com o art. 247 do RIR/1999, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal;

- por ocasião do veto parcial ao Projeto de Lei de Conversão nº 30, de 2003, apreciando-se o vetado art. 46 da Medida Provisória nº 135/03, que considerava a variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial como receita ou despesa financeira, consignou-se que:

"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."

- também o art. 9º da Medida Provisória nº 232/2004 previa que a variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial seria considerada receita ou despesa financeira, porém não foi convertida em lei;

- a esse respeito, é pertinente invocar a regra encartada no art. 150, § 6º, da CF/88, segundo a qual "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g";

- como a pretensão do contribuinte em comento não possui lastro normativo algum, é intuitivo o seu total descabimento;

PEDIDO

- em face do exposto, requer a União (Fazenda Nacional):

- 1) o conhecimento do presente recurso, já que comprovada a divergência;
- 2) o acolhimento da questão preliminar, de modo que seja decretada a nulidade da decisão recorrida e sobrestado o presente feito até que sobrevenha decisão definitiva do Poder Judiciário, julgando a questão prejudicial;
- 3) a reforma da referida decisão, restando, desde logo, consignada a impossibilidade de se considerar a variação cambial negativa como despesa dedutível.

Quando do **exame de admissibilidade** do Recurso Especial da PGFN, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1400-000.002, de 20/02/2014, admitiu o recurso especial reconhecendo a existência da divergência suscitada, 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, pois em situações fáticas semelhantes, chegou-se a conclusões distintas.

A divergência é patente: no acórdão recorrido entendeu-se que a variação cambial negativa pode ser dedutível para efeito de apuração de base de cálculo para tributação sobre o lucro. Por seu turno, nos paradigmas, a decisão foi no sentido de considerar a impossibilidade da dedução pleiteada, com fundamento na inexistência de disposição legal.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitada.

Em 03/10/2014, a contribuinte foi intimada do despacho que admitiu o recurso especial da PGFN, e em 17/10/2014 ela apresentou tempestivamente as contrarrazões ao recurso, com os argumentos descritos a seguir:

OS FATOS

- o presente processo decorre de Autos de Infração e Imposição de Multa ("AIIMs") lavrados pela Divisão de Fiscalização da Delegacia Especial das Instituições Financeiras ("DEINF/SP") para a exigência de IRPJ e de CSL dos anos-base de 2003 a 2005;

- segundo as DD. Autoridades Fiscais, ao excluir do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL, os resultados positivos de variação cambial decorrentes de investimentos detidos no exterior e avaliados pelo método de equivalência patrimonial, o Recorrido contrariou as normas tributárias vigentes (MP 2.158-35/2001 e IN nº 213/03);

- os AIIM's foram lavrados com a exigibilidade suspensa (sem a imposição de multa de ofício), uma vez que permanece vigente o provimento jurisdicional concedido nos autos do Mandado de Segurança nº 2003.61.00.003806-6 impetrado pelo Recorrido, consubstanciado na sentença de primeira instância favorável ao seu interesse (docs. nºs. 4 a 6 da Impugnação). Diante disso, vale informar que naqueles autos aguarda-se julgamento da Remessa oficial e da Apelação Cível interposta pela União Federal (Fazenda Nacional), ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região (doc. nº. 4);

- o objeto do referido Mandado de Segurança é o reconhecimento do direito de o Recorrido não ser compelido a recolher IRPJ e da CSL sobre os resultados positivos (variação cambial) de equivalência patrimonial dos investimentos em filiais, controladas ou coligadas no exterior, declarando-se, ainda, a ilegalidade e inconstitucionalidade do artigo 7º, § 1º, da IN nº 213/02;

- embora os presentes AIIM's tenham sido lavrados com a exigibilidade suspensa, o Recorrido, em 29.9.2008, apresentou Impugnação visando a demonstrar a total insubsistência dos valores lançados, uma vez que (i) em preliminar, a DEINF/SP não é a autoridade fiscal competente para a lavratura dos AIIM's, restando nula a autuação fiscal; e (ii) no mérito, restou evidenciado que nos cálculos elaborados pela DEINF/SP não foi considerado o direito do Recorrido à compensação dos prejuízos acumulados pelas suas Agências localizadas no exterior (variação negativa acumulada nos anos de 2003 a 2005) com os resultados positivos futuros, apurados nos anos subseqüentes (variação positiva do investimento), embora não haja nenhuma vedação legal na legislação tributária em vigor;

- em 23/03/2009, o Recorrido foi intimado do Acórdão nº 16-20.356, que julgou procedente o AIIM lavrado pela DEINF/SP. Em face desse Acórdão, o recorrido interpôs Recurso Voluntário;

- em sessão de 11/11/2010, a Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção de Julgamento desse CARF proferiu o V. Acórdão nº 1401-00.357, que, por unanimidade, deu provimento ao referido recurso. Foi reconhecido que, para fins de apuração da variação cambial positiva considerada pelas DD. Autoridades Fiscais, deve ser considerada a variação cambial do ano-calendário anterior (negativa), que reflete na variação cambial do ano seguinte;

- inconformada, a União Federal (Fazenda Nacional) interpôs Recurso Especial a essa CSRF, alegando, em síntese, que (i) as decisões proferidas no CARF não poderiam ser condicionadas ao resultado de outro processo, sob pena de não solucionar a lide; (ii) haveria relação de prejudicialidade entre este processo administrativo e o judicial, de modo que o V. Acórdão nº 1401-00.357 deve ser decretado nulo e o Processo Administrativo sobrestado até que sobrevenha decisão definitiva do Poder Judiciário; e (iii) a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável;

- no entanto, conforme se passa a demonstrar, deve ser negado seguimento e/ou provimento ao Recurso Especial interposto pela União Federal (Fazenda Nacional), e o V. Acórdão nº 1401-00.357 deve ser mantido;

PRELIMINARES

(A) FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DO PREQUESTIONAMENTO

- nos termos do artigo 67, § 3º, do Regimento Interno do CARF, o Recurso Especial somente terá seguimento se for demonstrado o prequestionamento da matéria, cabendo ao recorrente sua demonstração, com precisa indicação nas peças processuais;

- contudo, a União Federal (Fazenda Nacional) deixou de demonstrar o prequestionamento da discussão sobre a (i) possibilidade de serem proferidas decisões alegadamente condicionadas ao resultado de outro processo e (ii) existência de prejudicialidade entre o processo administrativo e o judicial;

- quanto ao mérito, não houve prequestionamento dos artigos 247 do RIR/99, 9º da Medida Provisória nº 232/2004, e 150, § 6º, da CF/88, apontados pela União Federal (Fazenda Nacional) com fundamento para a interposição e provimento do recurso interposto, motivo pelo qual o Recurso Especial não deve ser conhecido, na linha do entendimento do CSRF (Acórdão nº 9303-002.896 - ementa transcrita);

- contudo, não são esses os únicos fundamentos que ensejam o não conhecimento/provimento do recurso interposto;

(B) AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL

- em seu Recurso Especial, a União Federal (Fazenda Nacional) deixou de apresentar ou indicar acórdãos paradigmas que sustentassem eventual divergência quanto às teses de que (i) as decisões proferidas no CARF não poderiam ser condicionadas ao resultado de outro processo e que (ii) haveria relação de prejudicialidade entre processo administrativo e judicial e por isso o Acórdão recorrido deveria ser decretado nulo. Quanto a esses pontos, o Recurso Especial não deve ser conhecido de plano;

- com relação à tese de que a variação cambial de investimento no exterior não constituiria nem despesa dedutível nem receita tributável, a União Federal (Fazenda Nacional) limitou-se a transcrever Ementas de supostos Acórdãos paradigmas, sem demonstrar em que pontos específicos divergiriam do Acórdão recorrido;

- além disso, o Acórdão recorrido e os supostos paradigmas tratam de matérias e pressupostos fáticos diferentes. Nos supostos Acórdãos paradigmas (nºs 101-94.747

e 101-96.317 - docs. n.ºs 5 e 6) discutiu-se se as DD. Autoridades Fiscais podem ou não tributar a variação cambial positiva de investimento em sociedade estrangeira. Essa matéria é objeto do Mandado de Segurança nº 2003.61.00.003806-6 do Recorrido, e não destes autos de processo administrativo;

- ademais, nos supostos paradigmas, o antigo Conselho de Contribuintes decidiu a favor dos contribuintes para impedir a tributação da variação cambial positiva de investimento, ao consignar que "a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido";

- em nenhum desses Acórdãos discutiu-se se a variação cambial negativa seria ou não despesa dedutível;

- por outro lado, o Acórdão proferido nestes autos consignou o seguinte: considerando que as DD. Autoridades Fiscais lavraram a autuação objeto destes autos já considerando que a variação cambial positiva seria tributável, caso a Recorrida "seja compelida a tributar o aumento patrimonial de investimentos no exterior decorrentes de variações cambiais, deve lhe ser dado o direito de compensação das variações cambiais negativas";

- não se discute nestes autos se a variação cambial positiva é tributável. Na realidade, partindo-se do fato de que a D. Autoridade Fiscal autuante já considerou que a variação cambial positiva é tributável (contrariamente ao que tem decidido esse E. CARF em casos análogos como demonstram os próprios precedentes usados como paradigma do recurso que aqui se contrarrazoa), o que se discute é o direito de ser efetuada a compensação da variação cambial negativa acumulada em anos anteriores, com fundamento nos artigos 4º e 7º da IN nº 213/03 e no artigo 509, §1º, do RIR/99;

- pelo fato de o Acórdão recorrido e os Acórdãos paradigmas tratarem de matéria e fatos diferentes, o Recurso Especial não deve ser conhecido, conforme jurisprudência da CSRF (Acórdão nº 9202-003.327 - ementa transcrita);

(C) O RECONHECIMENTO DA INSUBSISTÊNCIA DA AUTUAÇÃO FISCAL PELA UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

- como já indicado acima, a União Federal (Fazenda Nacional) adota como entendimento jurisprudencial divergente, e que seria favorável ao seu pedido, aquele objeto dos Acórdãos paradigmas n.ºs 101-94.747 e 101-96.317;

- contudo, reitera-se que nesses Acórdãos o Conselho de Contribuintes decidiu de forma favorável aos contribuintes, no sentido de que "a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido";

- ou seja, nesses Acórdãos, tido como corretos pela União Federal (Fazenda Nacional), decidiu-se que não se pode tributar pelo IRPJ e CSL a variação cambial de investimento em sociedade estrangeira;

- portanto, por ter reconhecido que a tributação da variação cambial positiva não deve subsistir, o Recurso Especial da União Federal (Fazenda Nacional) não deve prosseguir, por falta de interesse processual. Mais ainda, as próprias autuações fiscais devem

ser anuladas, na linha da jurisprudência do STF consolidada nas Súmulas n.ºs 346 e 473, no sentido de que cabe à Administração Pública rever seus próprios atos;

- não obstante as considerações acima, na remota hipótese de ser dado seguimento ao recurso interposto, o que se admite apenas para fins de argumentação, o Recorrido passa a discorrer sobre as razões de mérito que ensejam o não provimento dos pedidos da União Federal (Fazenda Nacional);

MÉRITO

(A) INEXISTÊNCIA DE "PREJUDICIALIDADE" E "DECISÃO CONDICIONAL"

- ao contrário do que alegado pela União Federal (Fazenda Nacional), o Acórdão recorrido não possui relação de prejudicialidade com o Mandado de Segurança n.º 2003.61.00.003806-6, nem é condicional;

- no Mandado de Segurança n.º 2003.61.00.003806-6, discute-se o direito do Recorrido de não adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSL o valor dos resultados de equivalência patrimonial;

- neste processo administrativo, por sua vez, o Recorrente busca seu direito à compensação das variações cambiais passivas decorrentes de investimentos detidos no exterior, a partir de 01/01/2002, com a variação cambial positiva desses mesmos investimentos, considerando que as DD. Autoridades Fiscais lavraram Autos de Infração para constituição de débitos de IRPJ e CSLL. Não há, portanto, relação de prejudicialidade entre o processo judicial e o administrativo;

- ademais, o Acórdão proferido nestes autos não é "condicional". Diante da autuação fiscal que originou esta discussão administrativa, ou seja, em razão de um ato vinculado das DD. Autoridades Fiscais efetivamente praticado no caso concreto, o Recorrido interpôs os competentes recursos cabíveis e foi proferido Acórdão no sentido de que, pelo fato de a Receita Federal já ter considerado a variação cambial positiva para fins de lavratura de Auto de Infração, deve considerar também a variação cambial negativa dos anos anteriores;

- o que se veda é a prolação de decisão condicionada a evento futuro e incerto, situação diversa do presente caso. Os valores objeto de autuação pelas DD. Autoridades Fiscais foram apurados sem considerar o direito do Recorrido ao cômputo da variação cambial negativa, e isso é um fato concreto já consumado. Resta apenas ao órgão julgador administrativo, como ocorreu, corrigir o lançamento efetuado;

- note-se ainda que o artigo 460, parágrafo único, do CPC, mencionado pela União Federal (Fazenda Nacional), determina que "a sentença deve ser certa, ainda quando decida relação jurídica condicional." Ou seja, mesmo que se tratasse de relação condicional no presente caso (o que se considera apenas para fins de argumentação), o Acórdão proferido pelo CARF inequivocamente é certo ao determinar que deve ser assegurado o direito do Recorrido à compensação das variações cambiais passivas de anos anteriores;

(B) IMPROCEDÊNCIA DOS LANÇAMENTOS

- a União Federal (Fazenda Nacional) assume em seu Recurso Especial que houve tentativas legais de se considerar a variação cambial dos investimentos no exterior como receita ou despesa financeira para fins de tributação. Contudo, os respectivos textos contidos em Medidas Provisórias (artigo 46 da MP nº 135/03 e 232/04) foram vetados;

- de plano, a tributação da variação cambial positiva não subsiste em razão desse mesmo motivo e por isso os Autos de Infração devem ser cancelados. Mas considerando-se que as DD. Autoridades Administrativas efetivamente tributaram a variação cambial positiva, como muito bem reconheceu o V. Acórdão recorrido, inequivocamente se deve computar na base de cálculo tributável a variação cambial passiva;

- a esse respeito, a Recorrente esclarece que colacionou à Impugnação planilha de cálculos que bem demonstrou os prejuízos decorrentes da não consideração da variação cambial passiva na apuração do IRPJ e CSL do período (doc. nº 8 da Impugnação);

- como se sabe, a partir de 01/01/1996, com a adoção do princípio da universalidade pela legislação do imposto sobre a renda, a partir da entrada em vigor do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, a União Federal passou a exigir IRPJ e CSL sobre os lucros auferidos no exterior. Diversas leis foram editadas após essa data, mas todas determinaram a incidência da exação apenas sobre o lucro auferido, e não sobre outras grandezas;

- as normas infralegais, como retiram seu fundamento de validade dessas leis, sempre restringiram a aplicação do princípio da universalidade ao lucro gerado no exterior;

- com o advento da IN 213/02, foi suscitada a dúvida se, a partir da sua vigência, o IRPJ e a CSL permaneceriam incidindo somente sobre o lucro, ou se esses tributos passariam a recair também sobre os resultados de variação cambial, já que a referida instrução normativa fazia referência a "resultados positivos de equivalência patrimonial" e não apenas a lucros;

- ora, é indubitável que as instruções normativas são normas secundárias cuja função é regulamentar as leis. Nessa condição, o seu objetivo é dar aplicabilidade ao disposto na lei e esclarecer a pretensão do legislador. Dessa forma, sempre que houver dúvida quanto à correta interpretação da instrução normativa, deve-se socorrer à lei da qual ela deriva e de onde tira seu fundamento de validade;

- essa é uma técnica de hermenêutica, em nada se confundindo com argüição de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade do ato normativo. Como ato vinculado à lei, da qual retira seu fundamento de validade, a IN deve sempre ser interpretada de acordo com a lei. Na interpretação sistemática, o exegeta busca o sentido da norma levando-se em consideração as demais normas vigentes no ordenamento jurídico;

- em diversos julgados, esse E. Conselho de Contribuintes e sua Câmara Superior de Recursos Fiscais reconheceram sua competência para interpretar sistematicamente as normas jurídicas (Acórdão 301-29088, 301-30556, 102-48670, CSRF/04-00.510 e 303-33783);

- cabe ao julgador administrativo, no presente caso, interpretar a IN nº 213/02 sistematicamente, buscando seu sentido nas leis preexistentes sobre a tributação de lucros no exterior, como de fato ocorreu quando da prolação do Acórdão recorrido;

- a IN 213/02 deve ser interpretada de forma sistemática e atrelada à lei que a regulamenta (MP 2.158-35/01, Lei nº 9.430/96 e Lei nº 9.249/95), a fim de que o ordenamento e, em especial, a legislação que trata da tributação dos rendimentos gerados no exterior, seja um todo harmônico e Integrado;

- a interpretação da IN de forma sistemática, levando-se em consideração o disposto na lei da qual retira seu fundamento de validade, nos conduz à seguinte conclusão: (i) no artigo 7º da IN SRF 213/2002, o uso do termo "resultados negativos" conceitua a variação cambial negativa apurada em determinado ano como sendo prejuízo apurado pelo contribuinte; e, por seu turno, (ii) o artigo 4º da IN SRF 213/2002, determina que os prejuízos apurados em dado exercício são passíveis de compensação com os lucros futuros apurados pelo contribuinte;

- diante da interpretação sistemática dos dispositivos acima transcritos, resta evidente que, assim como a legislação tributária determina a tributação da variação positiva dos investimentos (previsão esta de legalidade e constitucionalidade duvidosa, sendo objeto de discussão por intermédio de ação judicial), a variação cambial negativa é também passível de compensação com as receitas de variação cambial apuradas em períodos subseqüentes (*in casu*, nos anos de 2003 a 2005), na linha do que consignou o Acórdão recorrido;

- o que se pretende demonstrar é que se a variação cambial positiva de um mesmo investimento no exterior é tributada como renda durante os anos-calendário, não há qualquer sentido em impedir que a variação cambial negativa seja com ela compensada;

- a título ilustrativo, imagine-se um investimento que durante um longo período não apresente lucros nem prejuízos, mas que em função da variação da moeda estrangeira gera uma variação cambial ora positiva, ora negativa, o que é absolutamente normal. Se houver tributação da variação positiva, sem a possibilidade da compensação da variação negativa, ao final das contas a empresa estará pagando imposto sobre o patrimônio, sem a efetiva aquisição de disponibilidade econômica de renda;

- a compensação dos prejuízos fiscais é um direito do contribuinte previsto no artigo 509, §1º, do Regulamento de Imposto de Renda ("RIR/99"). O §1º do referido artigo determina expressamente que os prejuízos fiscais acumulados podem ser compensados em um ou mais períodos de apuração, à opção do contribuinte;

- por tais motivos, não merecem prosperar as alegações da União Federal (Fazenda Nacional) de que não haveria autorização da legislação fiscal para o cômputo dos prejuízos no caso concreto. O raciocínio da Recorrida, acolhido pelo Acórdão recorrido, funda-se na interpretação sistemática dos dispositivos da IN nº 213/02. Isto é, tendo a Recorrida apurado prejuízos (decorrentes da variação cambial negativa), não há quaisquer razões para impedir que tais saldos sejam compensados com os lucros futuros (decorrentes da variação cambial positiva), considerando que a própria Receita Federal considerou que a tributação da variação cambial positiva é base de tributação;

- tal interpretação independe de previsão legal expressa, cabendo ao julgador administrativo interpretar a IN nº 213/02 sistematicamente, buscando seu sentido nas leis preexistentes sobre a tributação de lucros no exterior, sem que isso implique em reconhecimento de ilegalidade ou inconstitucionalidade;

PEDIDO

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/08/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/08/20

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRET

O

Impresso em 24/08/2016 por MARIA MADALENA SILVA

Processo nº 16327.001272/2008-40
Acórdão n.º **9101-002.355**

CSRF-T1
Fl. 14

- o Recorrido requer seja negado seguimento ao Recurso Especial da União Federal (Fazenda Nacional), mantendo-se o Acórdão recorrido. Sucessivamente, na remota hipótese de o Recurso Especial ser admitido e processado, o que se considera apenas para fins argumentativos, o Recorrido requer que, no mérito, seja-lhe negado provimento, em razão da improcedência dos argumentos apresentados pela União Federal (Fazenda Nacional), mantendo-se Integralmente os termos do Acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo tem por objeto lançamento a título de IRPJ e CSLL sobre fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005.

A controvérsia que remanesceu para essa fase de recurso especial abrange a questão da tributação em bases universais, no que toca especialmente ao cômputo dos resultados positivos resultantes do método da equivalência patrimonial.

O Termo de Verificação Fiscal, às e-fls. 135 do vol 1, descreve a infração apurada:

Contrariando normas tributárias então vigentes, o contribuinte excluiu do lucro líquido referente aos anos-calendário de 2003 a 2005, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social, a totalidade dos resultados positivos auferidos no exterior dos investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial adicionando, somente, a parcela correspondentes aos lucros disponibilizados.

[...]

[...] a Instrução Normativa da SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, em seu art. 7º veio esclarecer que "os valores relativos ao resultado positivo de equivalência patrimonial dos investimentos no exterior, 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."

A fiscalização também esclareceu que a contribuinte havia obtido liminar no Mandado de Segurança nº2003.6100.003806-6, que fora impetrado objetivando suspender a exigibilidade do crédito tributário de IRPJ e CSL resultantes da não adição nas bases de cálculo destes tributos dos resultados positivos de equivalência patrimonial de seus investimentos em sociedades coligadas e/ou controladas no exterior, com o afastamento da aplicação da IN SRF nº 213/02.

Em razão disso, o lançamento foi feito com exigibilidade suspensa, sem multa de ofício, apenas para fins de evitar decadência, nos termos do art. 63 da Lei 9.430/1996.

O lançamento foi mantido pela decisão de primeira instância administrativa, Acórdão nº 16-20.356, de 06/02/2009, exarado pela DRJ São Paulo com os seguintes fundamentos em relação à matéria que deverá ser aqui examinada (e-fls. 75 do vol. 2):

7. A impugnante defende que a autoridade fiscalizadora teria desconsiderado os prejuízos fiscais apurados a partir de 1º/01/2002 por suas filiais e controladas no exterior, decorrentes de variação monetária passiva e que seriam passíveis de compensação com as receitas de variação cambial positiva apuradas em períodos subsequentes. Para tanto

invoca a interpretação sistemática para a IN SRF nº 213/2002 e insiste que este argumento não se confundiria com a alegação de ilegalidade do ato normativo.

7.1. Com a devida vênia, o texto do art. 7º da IN SRF nº 213, de 07/10/2002, abaixo transcrito, não deixa margem a dúvidas de que resultados negativos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial deverão ser adicionados para fins de determinação do lucro real e, neste sentido, a variação cambial passiva é um componente desses resultados negativos.

Art 72 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.

§2º Os resultados negativos decorrentes da aplicação da método da equivalência patrimonial deverão ser adicionados para fins de determinação do lucro real trimestral ou anual e da base de cálculo da CSLL inclusive no levantamento dos balanços de suspensão e/ou redução do imposto de renda e da CSLL.

[...]

7.2. Para averiguar o alcance das expressões "resultado positivo" e "resultados negativos" do texto normativo acima transcrito, convém, sob o ponto de vista da técnica contábil, transcrever trecho do inestimável "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações", dos ilustres professores Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke (7ª edição, São Paulo: Atlas, 2007, pág 182) sobre o ajuste ao valor da equivalência patrimonial aplicável aos investimentos em controladas e coligadas no exterior:

[...]

7.3.1. O texto acima transcrito ratifica que o ajuste ao valor da equivalência patrimonial em investimento no exterior envolve dois efeitos: um decorrente da própria participação (percentual de participação) da investidora no PL da controlada/coligada e outro decorrente da variação da moeda (variação cambial). Há inclusive controvérsia quanto ao tratamento dado pela Ibracon e pela CVM na apropriação da Variação Monetária, mas apenas quanto a considerá-la receita/despesa operacional, ou não-operacional. Certo é que tanto a variação cambial, assim como o percentual de participação da investidora (no PL da investida) são elementos inerentes do resultado da avaliação do investimento no exterior, pelo método da equivalência patrimonial.

[...]

7.6. Não é demais lembrar que tanto a autoridade fiscal lançadora, quanto a autoridade julgadora devem observar as disposições contidas na legislação tributária. O dever de observância das normas abrange também os atos da Secretaria da Receita Federal — SRF (Secretaria da Receita Federal do Brasil — I2FB), conforme preceituado na Portaria do Ministro da Fazenda n.º 58, de 17 de março de 2006, disciplinadora da constituição das turmas e do funcionamento das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, que dispôs textualmente:

[...]

7.7. Deste modo, tendo a autoridade administrativa aplicado a IN 213/2002, nos termos nela prescritos, restam afastados os argumentos apresentados pela impugnante com vistas a dar outra "interpretação" ao texto normativo e elidir a base em que se assenta a autuação.

A decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), por sua vez, deu provimento parcial ao recurso voluntário apresentado pela contribuinte, para fins de "que, para cada ano-calendário, nos limites do lançamento e nos limites da variação cambial positiva, por empresa investida no exterior, seja considerada a variação cambial (negativa) do ano-calendário anterior, com reflexo da variação cambial do ano seguinte".

A decisão de segunda instância administrativa está pautada especificamente no demonstrativo "Composição do Saldo Negativo de Variação Cambial a Compensar", que foi apresentado pela contribuinte na fase de impugnação, às e-fls. 52 do vol. 2.

O recurso especial da PGFN volta-se exatamente para essa questão.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

A PGFN suscita primeiramente uma preliminar de nulidade em relação ao acórdão recorrido, alegando que essa decisão condicionou seus efeitos a fato futuro, a depender dos rumos do julgamento de lide que se desenvolve no Judiciário; que há prejudicialidade entre o presente processo administrativo e o processo judicial; e que, nestes termos, o processo administrativo deveria ser sobrestado até a pronunciamento definitivo do Poder Judiciário.

Quanto a essa questão, a contribuinte, em sede de contrarrazões, alega que não houve nem prequestionamento, nem demonstração de divergência em relação a essas matérias (decisão condicional e prejudicialidade).

Além disso, ela procura demonstrar que o acórdão recorrido não possui relação de prejudicialidade com o Mandado de Segurança nº 2003.61.00.003806-6, e que também não configura uma decisão condicional.

Para tanto, ela argumenta que o Mandado de Segurança nº 2003.61.00.003806-6 trata do direito de não adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSL o valor dos resultados de equivalência patrimonial, enquanto que neste processo administrativo, ela busca seu direito à compensação das variações cambiais passivas decorrentes de investimentos detidos no exterior, a partir de 01/01/2002, com a variação cambial positiva desses mesmos investimentos, no contexto dos autos de infração em pauta.

É preciso registrar que a nulidade foi suscitada em relação à última decisão administrativa proferida neste processo, ou seja, ao próprio acórdão recorrido, de modo que fica comprometida a alegação de falta de prequestionamento da nulidade.

Vê-se também que a PGFN, embora tenha suscitado a nulidade apenas como questão preliminar (e não como divergência jurisprudencial), trouxe, para corroborar suas alegações sobre a nulidade da decisão condicional, pronunciamento do CARF nesse sentido, o Acórdão nº 203-07.269, de 19/04/2001, que poderia ter sido utilizado como paradigma para fins de comprovação de divergência.

De todo modo, é oportuno registrar a possibilidade de se analisar uma preliminar de nulidade antes mesmo de adentrar em questões de admissibilidade/conhecimento do recurso especial.

Isto porque a decisão sobre a nulidade de uma decisão é prévia ou anterior à análise do conhecimento do REsp, pois a cognição do seguimento do REsp passa pelo conhecimento da decisão recorrida e dos paradigmas ofertados (no caso de recurso por divergência - RD), ou de lei e/ou das provas apontadas (no caso de recurso por contrariedade - RCL).

Ou seja, ao checar os pressupostos de admissibilidade, o julgador deve compreender toda a decisão recorrida (os fatos e as questões de direito), bem como as decisões paradigmáticas (no RD) ou o direito violado e as provas indicadas (no RCL), novamente os fatos e as questões de direito. E só então, só então, após feito esse exame prévio de compreensão, é que parte para uma cognição de comparabilidade.

Em outros termos, o conhecimento não é uma expressão de conteúdo semântico que expresse o seu real significado, ou seja, o não-conhecimento não implica a ausência do "conhecimento" do conteúdo do recurso, não significa absolutamente em ignorar o que está sendo apresentado interiormente no recurso. Antes pelo contrário, somente após uma pormenorizada análise dos assuntos tratados no recurso é que se pode chegar a não conhecê-lo, ou ainda, para se entender que não estão presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso, há que se cotejar todas as alegações do recurso com os pressupostos recursais. Assim, a expressão "não-conhecimento" significa apenas que não foi encontrada nem divergência nem contrariedade, a serem julgadas pela CSRF.

Totalmente descabida a simbologia que associa o recurso a um envelope e o conhecimento do recurso ao ato de abrir o envelope; se assim fosse, eu estaria deixando de abrir o envelope em função do seu conteúdo que ainda desconheço, porque ainda não vi o que está dentro do envelope. Nesse momento sequer sei quais são os paradigmas (muito menos o contexto fático dos mesmos, o que torna impossível de se efetuar o cotejo analítico), no caso do RD, ou a lei/provas, no caso do recurso por contrariedade.

Para exame da questão também está em jogo a identidade da Câmara Superior, enquanto instância de pacificação da jurisprudência e enquanto revisora do ato administrativo do lançamento. Ao atuar como instância de pacificação de jurisprudência, a CSRF não renuncia a sua competência de revisora do ato de lançamento. E revisora, deverá revisar o provimento jurisdicional do lançamento, o que faz revisando a decisão *a quo*.

Inclusive, a meu ver, podem coexistir o não conhecimento de um REsp com a anulação de uma decisão recorrida, ainda que seja um provimento desnecessário, pois a declaração da nulidade de uma decisão implica também na nulidade do REsp por decorrência.

O REsp do CARF não é o REsp do Superior Tribunal de Justiça (STJ), primeiro porque o STJ não é instância revisora de atos administrativos (não é Administração Pública) e depois porque os recursos julgados pelo STJ não são do processo administrativo fiscal/tributário (que estão orientados pelo princípio da informalidade); e, além disso, há disposição expressa no regimento interno do STJ que impede o julgamento em não havendo conhecimento (art. 257 do RI-STJ), o que não acontece com o RI-CARF; daí porque esta Casa não se deve prender a formalidades excessivas.

Toda essa digressão serve apenas para dizer que é possível examinar a nulidade do acórdão recorrido antes mesmo de se adentrar em questões específicas de admissibilidade/conhecimento do recurso especial, no que toca especificamente à comprovação das alegadas divergências (tanto a divergência relativamente à própria preliminar de nulidade, quanto a divergência em relação ao mérito).

Não há dúvidas de que o acórdão recorrido configurou-se como uma decisão condicional, que submeteu seus efeitos a fato futuro, a depender dos rumos do julgamento de lide que se desenvolve no Judiciário. Nesse sentido, destaco alguns trechos do voto condutor do acórdão recorrido:

No mérito, é importante registrar que a Recorrente não pretende discutir a matéria levada ao Poder Judiciário, qual seja, a obrigatoriedade de oferecimento à tributação, no Brasil, da totalidade dos resultados positivos auferidos no exterior dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial.

Destaque-se que, o objeto do Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente é o reconhecimento do direito de não ser compelida ao recolhimento do IRPJ e CSLL incidentes sobre a variação cambial dos resultados positivos de equivalência patrimonial dos investimentos filiais, coligadas ou controladas no exterior, declarando-se, ainda, a inconstitucionalidade do art. 7º, §1º, da Instrução Normativa nº 213/2002.

Lado outro, o pleito da Recorrente no presente Recurso Voluntário é: caso venha a ser julgado improcedente o seu pedido no Mandado de Segurança citado acima, ou seja, caso seja compelida a tributar o aumento patrimonial de investimentos no exterior decorrentes de variações cambiais, deve lhe ser dado o direito de compensação das variações cambiais negativas.

Portanto, a matéria do presente Recurso está delimitada a conferir a Recorrente o direito de compensar as variações cambiais negativas, decorrentes de participações societárias detidas no exterior, com as variações cambiais positivas, caso o judiciário entenda que estas últimas são passíveis de tributação.

Passa-se, nas linhas abaixo, a descrever a evolução dos dispositivos legais, no que se refere à tributação dos lucros de filial, coligada ou controlada no exterior.

O resultado prático da determinação do art. 7º da Instrução Normativa nº 213/02 é que, de acordo com tal norma, não só os lucros, mas também a variação cambial de investimentos no exterior estariam sujeitos à tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

O dispositivo transcrito acima determina a tributação dos resultados positivos de equivalência patrimonial e a legalidade deste está sendo questionada em Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente.

Todavia, a Recorrente questiona: caso o Judiciário entenda que a variação cambial positiva de investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial seja tributável pelas regras de tributação de investimento no exterior, conseqüentemente, a variação cambial negativa deverá ser excluída da tributação.

De início, é de se expor o entendimento da Receita Federal do Brasil no que concerne à tributação das variações cambiais:

[...]

Este entendimento é corroborado pelas razões de veto do art. 46 da Lei nº 10.833/2003, conforme a Mensagem de Veto nº 795/2003 a seguir transcrita:

[...]

O dispositivo transcrito acima tratava da tributação da variação cambial, que, se positiva, seria considerada receita; e, se negativa, seria considerada despesa, ambas com efeito na apuração do lucro real.

Portanto, buscava o legislador que a variação cambial dos investimentos em filiais, coligadas ou controladas no exterior tivesse o tratamento de receita ou despesa na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porém este dispositivo fora vetado sob o argumento de que, se a variação cambial negativa fosse considerada despesa dedutível, acarretaria em perdas de arrecadação.

Apesar de o dispositivo ter sido vetado pelas razões expostas acima, entendeu a Autoridade Fiscal que a variação cambial positiva dos investimentos no exterior avaliados pelo método de equivalência patrimonial deveria compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL.

Todavia, não considerou os efeitos da variação cambial negativa dos investimentos no exterior, avaliados pelo método de equivalência patrimonial.

Neste sentido, argúi a Recorrente: se ao lavrar o auto de infração a Autoridade Fiscal incluiu a variação cambial positiva na apuração do lucro real, o mesmo tratamento deveria ser dado à variação cambial negativa, ou seja, deduzi-la do lucro real. O que seria impraticável é adotar o entendimento de que a variação cambial, quando positiva, seria tributável, mas, quando negativa, seria indedutível.

Antes de analisar o mérito específico, é importante verificar qual seria o tratamento tributário da equivalência patrimonial dos investimentos no exterior:

[...]

Ou seja, a lei determina que os resultados, positivos ou negativos, da avaliação dos investimentos pelo método da equivalência patrimonial continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente. Veja-se o disposto no Decreto-lei nº 1.598/77, *in litteris*:

Ocorre que, se o Judiciário entender que o resultado positivo de equivalência patrimonial deve ser interpretado como "lucro auferido no exterior" e, portanto, passível de tributação, o resultado negativo de equivalência patrimonial deve ser interpretado como "prejuízos e perdas auferidos no exterior" e, por conseguinte, deve ser passível de compensação com os resultados positivos auferidos no exterior.

[...]

No caso dos autos, a matéria tributável apresentada pela douta Autoridade Fiscal desconsiderou a compensação da variação cambial negativa, da seguinte forma:

[...]

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso, de forma a que, para cada ano-calendário, nos limites do lançamento e nos limites da variação cambial positiva, por empresa investida no exterior, seja considerada a variação cambial do ano-calendário anterior, com reflexo da variação cambial do ano seguinte.

(grifos acrescidos)

As recorrentes expressões contidas no acórdão recorrido do tipo "caso venha a ser julgado improcedente o seu pedido no Mandado de Segurança", "caso o Judiciário entenda ..." e "se o Judiciário entender ...", não podem dizer outra coisa senão que o acórdão recorrido condicionou sua decisão ao que será decidido no processo judicial.

Há uma evidente relação de prejudicialidade entre os processos judicial e administrativo, tanto o é que o lançamento se deu com exigibilidade suspensa, sem multa de ofício, apenas para prevenir decadência, nos termos do art. 63 da Lei 9.430/1996.

A decisão judicial poderá resultar no cancelamento integral do lançamento, e isso também não pode dizer outra coisa senão que há relação de prejudicialidade entre os processos.

No caso, a questão da prejudicialidade está abrangida pela questão da nulidade do acórdão recorrido.

Mas é importante perceber que a caracterização do acórdão recorrido como uma decisão condicional, que leva à sua nulidade, não decorre de mera relação de prejudicialidade entre uma questão principal e uma questão acessória/secundária.

Na verdade, estão em debate dois caminhos alternativos.

O primeiro deles, no sentido de que o resultado da variação cambial (positiva ou negativa) sobre os investimentos no exterior não deve influir no cálculo da tributação em bases universais

O outro, no sentido de que se for considerada a variação cambial positiva, que se considere também a variação cambial negativa.

O acórdão recorrido, na linha da jurisprudência do CARF, e também do entendimento atual da própria Receita Federal (conforme as Soluções de Consulta transcritas), dá claras indicações de que, em condições normais, adere à primeira das alternativas.

Entretanto, considerando a possibilidade de o judiciário não afastar a tributação da variação cambial positiva, o acórdão recorrido acabou aderindo à segunda alternativa, e foi exatamente nesse passo que ele incorreu em nulidade, por condicionar a si mesmo a evento futuro e incerto, ou seja, aos rumos do julgamento da lide que se desenvolve no Judiciário.

O problema não é de o pronunciamento administrativo estar ao final condicionado a uma decisão judicial que será posteriormente proferida. Isso é fato corriqueiro e, via de regra, não impede o lançamento, e nem macula as decisões proferidas no processo administrativo.

O problema é a decisão administrativa apontar diferentes soluções (caminhos alternativos) dependendo do que for decidido pelo Judiciário, e isso é coisa bem diferente: se o judiciário não computar a variação cambial positiva na tributação, a variação cambial negativa não é computada no processo administrativo. Mas se o judiciário decidir pelo cômputo da variação cambial positiva, a variação cambial negativa passa a ser computada também.

Conforme já apontado, em vários momentos o acórdão recorrido condiciona o direito que reconheceu ao contribuinte (aproveitamento da variação cambial negativa), que só se torna efetivo "caso venha a ser julgado improcedente o seu pedido no Mandado de Segurança".

Isso porque, sendo procedente o Mandado de Segurança, o aproveitamento da variação cambial negativa geraria uma vantagem excessiva para a contribuinte.

É esse o contexto que caracteriza o acórdão recorrido como uma decisão condicional, o que realmente é vedado, conforme as decisões administrativa e judicial colacionadas pela PGFN em seu recurso.

A invocação do art. 460, parágrafo único, do antigo CPC (Lei nº 5.869/1973) não contribui para a pretensão da contribuinte em ver afastada a nulidade do acórdão recorrido:

Art. 460. É defeso ao juiz proferir sentença, a favor do autor, de natureza diversa da pedida, bem como condenar o réu em quantidade superior ou em objeto diverso do que lhe foi demandado.

Parágrafo único. A sentença deve ser certa, ainda quando decida relação jurídica condicional.

Esse é justamente o dispositivo que torna nula a decisão cujo provimento está condicionado à superveniência de fatos futuros e incertos.

O que a regra processual admite é que haja sentença sobre uma "relação jurídica condicional", o que é muito diferente de a própria sentença ser condicional.

Processo nº 16327.001272/2008-40
Acórdão n.º **9101-002.355**

CSRF-T1
Fl. 23

Nestes termos, voto no sentido de RECONHECER a PRELIMINAR DE NULIDADE do acórdão recorrido, conforme alegado pela PGFN em seu recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

CÓPIA