



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

Processo nº	10580.724429/2014-70
Recurso nº	De Ofício
Acórdão nº	1302-001.924 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	06 de julho de 2016
Matéria	Distribuição de lucros com tributação reduzida por incentivos fiscais
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Recorrida	GRAFITECH BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ. INCENTIVOS FISCAIS. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NÃO TRIBUTADOS EM FACE DA REDUÇÃO INCENTIVADA. CARACTERIZAÇÃO.

A incorporação da empresa detentora de incentivo fiscal por sua controladora, sem a preservação da reserva de capital constituída com o valor do imposto de renda que deixou de ser pago em face de incentivo fiscal na área da Sudene, seguida da distribuição de lucros aos sócios, caracteriza a distribuição do valor do imposto, vedada nos termos do art. 545 do RIR/1999.

DECADÊNCIA. EXIGÊNCIA DO IRPJ QUE DEIXOU DE SER PAGO EM DECORRÊNCIA DE INCENTIVOS FISCAIS DEVIDO À SUA DISTRIBUIÇÃO AOS SÓCIOS. TERMO *A QUO*.

Ao efetuar a distribuição de lucros com a utilização de saldo de reservas de capital, constituídas com o imposto que deixou de ser pago em face de incentivo fiscal, o sujeito passivo descumpre a condição suspensiva para a manutenção do incentivo fiscal e incorre na situação prevista no § 2º do art. 545 do RIR/99, sendo este o momento em que se iniciou a contagem do prazo decadencial para que o Fisco realizasse o lançamento tendente a constituição do crédito tributário em questão.

JUROS SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

Constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa SELIC, nos termos dos art. 139 e 161 do CTN c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (presidente), Ana de Barros Fernandes Wipprich, Marcelo Calheiros Soriano, Rogério Aparecido Gil, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Talita Pimenta Félix.

Relatório

GRAFITECH BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA, já qualificada nestes autos, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário no valor total de R\$ 16.750.760,60, discriminado no Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo, à fl. 2.

O crédito tributário constituído refere-se ao IRPJ que deixou de ser recolhido em face de incentivo fiscal de redução de 75% do imposto de renda devido, calculado com base no lucro da exploração, em face de projeto aprovado na área da Sudene nos termos dos arts. 551 e 552 do RIR/1999 e alterações introduzidas pelo art. 1º da MP. 2199-14/2001, com a redação dada pelo art. 69 da Lei nº 12.715/2012.

A acusação fiscal é de que o sujeito passivo, ora recorrente, após efetuar a incorporação, em 31/07/2009, de sua empresa controlada GRAFTech Brasil Ltda que detinha a concessão do incentivo fiscal na área da Sudene a partir do ano de 2007, efetuou a distribuição de lucros no valor de R\$ 15.000.000,00, caracterizando a distribuição do valor do imposto que deixou de ser pago em face do incentivo fiscal de redução, o que é vedado pelo art. 545 do RIR/1999, conforme descrito nos excertos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 12/20), abaixo transcritos, *verbis*:

[...]

Em procedimento de fiscalização na PARTICIPAÇÕES, desenvolvido para os anos-calendário de 2010 a 2011, ficou constatado a existência de uma incorporação seguida de uma redução de capital, cujo principal objetivo foi para distribuir Lucros Acumulados. Ocorre que dentro dos Lucros Acumulados existia a subvenção para investimentos referente a redução de IRPJ calculado com base no Lucro da Exploração da GRAFTech que foi transferido para a PARTICIPAÇÕES, após a incorporação. Esta conduta conduta é vedada pela legislação tributária federal.

A seguir descrevemos os fatos jurídicos e tributários constatados.

[...]

Pelo Protocolo e Justificação de Incorporação da GRAFTech pela PARTICIPAÇÕES, respectivamente ratificado pelas 4a e 5a alterações sociais das empresas envolvidas e o Interveniente Anuente Almir Antonio Cunha de Souza, CPF 288.346.155-49, assim firmaram:

-Protocolo e Justificação de Incorporação, em 28 de julho de 2010, pelo diretor presidente das duas empresas, o Sr. Almir Antonio Cunha de Souza, CPF 288.346.155-49, que visou:

"11. - JUSTIFICATIVAS E CONSIDERAÇÕES

2.2 — *Tendo em vista que o único investimento detido pela INCORPORADORA corresponde às quotas da própria INCORPORADA, os administradores de ambas as sociedades entendem que deixou de ter significado a segregação de atividades, não se justificando a manutenção de estruturas administrativas e operacionais isoladas para a condução dos negócios sociais. Dessa maneira, a reestruturação societária tem o propósito de concentrar, na INCORPORADORA, as*

atividades exercidas pela INCORPORADA, proporcionando, assim os seguintes resultados:

a) a simplificação da malha societária do grupo, com o encerramento da INCORPORADA; e

b) a minimização e racionalização dos custos despendidos na manutenção de estruturas societárias distintas, de modo que a INCORPORADORA concentrará a responsabilidade pela condução dos negócios, agilizando, assim, a tomada de decisão das unidades de negócios envolvidas na operação. "

-Considerando que a Incorporadora deterá a totalidade do capital social da Incorporada, a operação de incorporação acarretará a transferência da totalidade do acervo líquido da Incorporada à Incorporadora, em substituição ao seu investimento, sem representar, portanto, a variação do seu capital.

-Na forma do disposto no Artigo 1.116 da Lei nº 10.406/2002, a Incorporadora, que absorverá o patrimônio da Incorporada, sucederá esta sociedade em todos os seus bens, direitos e obrigações.

Pela ata de reunião de sócios, realizada em 27 de outubro de 2010, os sócios, por unanimidade e sem reservas, deliberaram a distribuição de dividendos intermediários à sócia Graftech Switzerland, até o valor de R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Pelo Laudo de Avaliação da GRAFTECH - Incorporação do Acervo Líquido extraímos o seguintes valores expressos em reais:

[...]

Total do Patrimônio Líquido 171.496.292,24

TOTAL DO PASSIVO_226.851.215,14

(...)

3. Da Infração — Redução — inobservância dos Requisitos Legais

O lucro da exploração é uma forma de apuração dos resultados incentivados, obtidos por empresas que exercem atividades beneficiadas com redução do imposto de renda. Em outras palavras, pode-se dizer que o lucro da exploração é uma forma de depuração do lucro contábil (lucro líquido antes do IR), excluindo deste os resultados, positivos ou negativos, não passíveis de incentivo, ou que reduzem os lucros incentivados.

O lucro líquido a que se refere deve ser apurado antes de calculada a provisão para o imposto de renda, que a lei tributária determina como base imponível do IRPJ que deve ser apurada com observância das leis comerciais e, em especial, da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), consoante dispõem o art. 248 do RIR de 1999, a seguir relacionado:

[...]

Estão obrigadas a calcular o lucro da exploração as pessoas jurídicas submetidas à apuração trimestral ou anual do imposto de renda com base no lucro real que gozem de benefícios fiscais calculados com base no lucro de exploração, tais como empresas instaladas nas áreas de atuação da SUDENE que tenham direito à redução do imposto, de acordo com a legislação respectiva.

Os conceitos e regras do Lucro de Exploração estão estipulados na Legislação Tributária Federal e estão condicionados, ao disposto no artigo 544 do RIR/99, *in verbis*:

[...]

A redução do imposto para empreendimentos industriais e a demonstração do lucro estão previstas, inicial e respectivamente, nos arts. 551 e 552 do RIR/99, por sua vez a Medida Provisória nº 2.199-14/2001, com suas alterações posteriores, estipulou para vigorar a partir do ano-calendário de 2000, a legislação do imposto de renda, referente aos incentivos fiscais de redução do imposto calculado com base no lucro de exploração (SUDAM e SUDENE). Conforme a seguir descrito:

[...]

Dessa forma, ficou confirmado a distribuição de lucros através da escrituração digital, na conta 610.4310.1020 - Lucros Acum - Ajust Gaap da PARTICIPAÇÕES, bem como dos valores declarados na Ficha 10 - Cálculo da Isenção e Redução do Imposto sobre o Lucro Real - Pj em Geral da GRAFTECH, das DiPJ's de 2008 a 2011, a título de Total da Isenção e Redução. Assim discriminado:

Ano-Calendário	Ficha	Linha	Nome da Linha Declarada na DiPJ	Valor TOTAL
2007	10	36	TOTAL DA ISENÇÃO E REDUÇÃO	706.011,25
2008	10	36	TOTAL DA ISENÇÃO E REDUÇÃO	4.608.432,45
2009	10	41	TOTAL DA ISENÇÃO E REDUÇÃO	1.774.032,65
2010	10	41	TOTAL DA ISENÇÃO E REDUÇÃO	4.094.926,34
				11.183.402,69

No caso concreto, no curso da fiscalização, o contribuinte foi intimado para esclarecer a origem e a destinação do dividendos ou lucros distribuídos, pagos ou creditados, no valor de R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais) declarados na Ficha 38 A, linha 11, da DiPJ/11, discriminando por numero e nome das contas os respectivos lançamentos contábeis, bem como apresentar a respectiva documentação comprobatória.

O contribuinte limitou-se a responder que a origem era dos lucros acumulados e a destinação foi para a Graftech Swittzerland S.A.

A redução de capital devido a incorporação da GRAFTECH à PARTICIPAÇÕES que teve como objetivo a reorganização das atividades do Grupo Graftech, visando, principalmente, transferir à PARTICIPAÇÕES o incentivo fiscal do Lucro de Exploração e distribuição de lucros, não possui amparo legal.

Pois, analisando o disposto no art. 545 do Decreto nº 3.000, de 1999, que ao regulamentar o art. 19, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e art. 1º, inciso I, do Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de outubro de 1979, que assim dispõe:

"Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. I, inciso I).

§ 1º - Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, §3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

(...)

§ 2º - A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10)." (grifou-se)

O caput do referido dispositivo legal verifica-se que é cristalino o objetivo da norma transcrita, ou seja, propiciar a capitalização das empresas instaladas nas regiões norte e nordeste do País, razão pela qual tal dispositivo obriga que o imposto que deixar de ser pago em virtude das referidas isenções passe a constituir reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízo ou aumento de capital. Observe-se que, tanto numa como noutra hipótese de utilização da reserva de capital formada com o imposto que deixou de ser pago, o que a lei está a preservar é o capital da pessoa jurídica. Na primeira hipótese (utilização da reserva para absorção de prejuízos), o objetivo é, claramente, o de manter a integridade do capital social da empresa que experimentou prejuízos, preservando-o com o uso da reserva o capital aportado pelos sócios; na segunda hipótese o objetivo é, sem dúvida, o de estimular o crescimento da empresa, com um aporte de recursos públicos ao seu capital.

Sendo esta uma verdade inconteste, é lógico que não poderia o legislador admitir que a empresa beneficiada com a isenção pudesse reduzir o seu capital social, após tê-lo aumentado com reservas oriundas de impostos, sem perder o benefício, ainda que o capital social fosse também formado de outros valores que não aqueles advindos da reserva de isenção.

Da leitura dos §§ 1º e 2º do art. 545 do Decreto nº 3.000, de 1999, depreende-se que se considera distribuição do valor do imposto a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento (do capital) com incorporação de reserva; o que significa que a distribuição da reserva de capital proveniente dos incentivos, ou a restituição de capital aos sócios, procedida por empresa incentivada que tenha capitalizado tal reserva, seria tributada até o montante do aumento do capital com a incorporação da reserva, mediante o recolhimento do imposto que deixou de ser pago.

Desse modo, as reduções de capital sempre atingirão o valor da reserva de incentivo capitalizada e, somente depois, a parcela do capital aportada pelos sócios

uma vez que não se poderia manter o benefício fiscal, em relação ao valor que for restituído aos sócios, se, ao contrário do que objetivou a lei (propiciar a capitalização das empresas instaladas nas regiões norte e nordeste do País), a empresa está promovendo uma descapitalização.

Conclui-se que com a realização deste procedimento ficou possibilitado GRAFTECH o efeito (SIC) tributário da diminuição da base de cálculo do IRPJ, nos anos-calendário de 2007 a 2010, no valor total de R\$ 11.183.402,69 (onze milhões,

CÓPIA

cento e oitenta e três mil, quatrocentos e dois reais e sessenta e nove centavos) oriundos do Lucro de Exploração.

Dessa forma com a incorporação e distribuição de lucros, no ano-calendário de 2010, pela PARTICIPAÇÕES deve de Ofício ser ajustado na apuração da Base de Cálculo do IRPJ, no valor de R\$ 11.183.402,69 (onze milhões, cento e oitenta e três mil, quatrocentos e dois reais e sessenta e nove centavos) oriundos do Lucro de Exploração.

Assim, ficou claro e contundente que os já mencionados atos jurídicos e tributários praticados feriram para o IRPJ os arts. 248, 544, 545 551 e 552 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 e o art. 1º da Medida Provisória nº 2.199-14/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.715/12.

[...]

Cientificada da autuação a interessada apresentou impugnação tempestiva, tendo suas alegações sintetizadas no acórdão recorrido, *verbis*:

(I) o Auto de Infração em epígrafe foi lavrado em **descompasso** com o disposto no art. 142 do CTN, uma vez que: **(a)** foi alicerçado em **meras presunções**, sem qualquer prova material das infrações atribuídas; **(b)** contém manifesto **vício de motivação**, haja vista a obscuridade do Termo de Verificação Fiscal em esclarecer como teria ocorrido a alegada restituição de capital aos sócios; e **(c)** por promover, de forma **incorrecta**, a apuração da suposta materialidade do imposto devido

(II) quanto ao **mérito**, verifica-se que, a rigor, a operação de incorporação e a consideração dos atos posteriores a ela são **desinfluentes** para a solução do caso, porquanto a sociedade **incorporada** detinha um saldo de lucros acumulados (**anterior** à operação societária em questão) mais do que suficiente para fazer frente à distribuição dos lucros, sendo absurda a premissa de que teria sido, de algum modo, atingido o valor da reserva de capital ou do próprio capital investido;

(III) ainda que assim não fosse, não houve **qualquer redução de capital**, mas mera **incorporação de sociedade**, o que não equivale, em absoluto, a uma restituição do capital ao sócio, mas sim a uma **sucessão universal** de bens;

(IV) além da incorporação não traduzir hipótese de restituição de capital ao sócio, as **provas** já acostadas ao procedimento fiscal, bem como as que ora são trazidas em defesa, evidenciam que os lucros foram distribuídos à sócia estrangeira da **Impugnante** tendo como origem o saldo escriturado na conta de **Lucros Acumulados**, seja considerando **(a)** o saldo detido em 2006 pela sociedade incorporadora, **(b)** o saldo formado a partir dos anos-calendário de 2007 a 2010 e, principalmente, **(c)** o saldo apurado pela sociedade controlada **antes** da incorporação, não implicando, sob qualquer perspectiva, a **descapitalização** da pessoa jurídica.

(V) por outro lado, mesmo que se pudesse entender que o saldo da conta de lucros acumulados da **Impugnante** refletia parcela do imposto isento, ainda assim, a consideração do **lucro do período** apurado pela sociedade incorporada (que, evidentemente, não reflete o valor do benefício fiscal) faria com que não houvesse qualquer tributo devido;

(VI) não poderia prosperar, outrossim, a exigência do imposto correspondente aos anos-calendário de 2007 e 2008, tendo em vista a extinção do crédito tributário

por força da decadência (art. 150, §4º, do CTN), bem como de toda a regência infraconstitucional dos prazos preclusivos para a Administração Pública sancionar o sujeito passivo;

(VII) mediante a **recomposição** dos valores supostamente devidos **segundo o regime de competência**, o valor do crédito tributário seria substancialmente reduzido; e (VIII) por fim, não há que se falar em exigência de juros de mora sobre a multa, é a presente para requerer:

(I) o processamento da presente impugnação, com seu encaminhamento à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento competente;

(II) a intimação da **Impugnante**, com antecedência razoável, dando ciência do local, data e horário da sessão de julgamentos, para que, por seus patronos, possa exercer o direito ao contraditório e à ampla defesa, inclusive mediante defesa oral das razões e apresentação de esclarecimentos de fato perante as autoridades julgadoras; e, ao final,

(III) o **cancelamento integral** das exigências fiscais referentes ao Auto de Infração em epígrafe.

A 5ª Turma da DRJ em Ribeirão Preto/SP analisou a impugnação apresentada pela contribuinte e, por via do Acórdão nº 14-58.224, de 29/04/2015 (fls. 1530/1538), considerou improcedente o lançamento com a seguinte ementa:

IRPJ. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ISENTOS DO IRPJ, EM RAZÃO DE INCENTIVOS FISCAIS. INOCORRÊNCIA.

Comprovado que o contribuinte descumpriu o disposto no art. 545 do RIR/99, haja vista que possuía reservas de lucros de períodos anteriores, passíveis de distribuição, cancela-se a exigência.

Do voto condutor do acórdão recorrido colhem-se os seguintes fundamentos para a exoneração do crédito, ora em discussão, *verbis*:

Em litígio a exigência de ofício do IRPJ, ano-calendário de 2010, imputados à empresa GRAFTECH BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA., em face de distribuição de lucros que, segundo a Fiscalização seriam oriundos de atividade incentivada (isentos), pelo que não poderiam ser distribuídos à luz do art. 545 do RIR/1999.

Conforme relatado, a impugnante não contesta a existência da reserva de lucros não passíveis de distribuição, oriundos da Graftech Brasil Ltda (CNPJ 15.114.473/0001-97), apontado pela Fiscalização. Todavia, afirma que a Graftech Participações possuía lucros acumulados, anteriores à incorporação da Graftech Brasil, passíveis de distribuição. Vejamos suas alegações (*verbis*):

"(...)

19. Após efetivada a incorporação, e considerando que a atividade empresarial até então desempenhada pela "Graftech Brasil" passou a ser exercida pela Impugnante, esta procedeu, nos termos do art. 9º, §11, da Lei nº 8.167, de 16/01/1991, à comunicação do ato societário à SUDENE, obtendo, destarte, novo Laudo Constitutivo que lhe permitiu continuar a fruir do incentivo fiscal concedido à sociedade incorporada (doe. 07).

20. Independentemente disso, a Impugnante, que antes da incorporação possuía lucros acumulados de R\$ 76.090.119,02 conforme as demonstrações financeiras anexas (doc 08), deliberou a distribuição de lucros à sua sócia estrangeira no valor de R\$ 15.000.000,00, conforme Ata de Deliberação datada de 27/10/2010 (fls. 1053/1054 dos autos), e que tomou por base o balanço apurado em setembro de 2010.

21. Vale ressaltar, desde já, que tal distribuição, feita à conta de lucros acumulados, não levou em momento algum à "descapitalização" da pessoa jurídica e nem tampouco atingiu as reservas de capital legalmente exigidas.

22. E isso porque, levando-se em consideração que a "Graftech Brasil" já possuía antes da incorporação reservas de lucros no montante de R\$ 26.266.391,75, no qual não está computado o valor do incentivo fiscal, quaisquer outras decorrências da operação de incorporação ou da própria formação do lucro da sociedade incorporadora se mostrava irrelevante para este fim.

23. Seja como for, vale ainda o registro de que a Impugnante, já no ano de 2006 (anterior à fruição do incentivo fiscal por sua sociedade controlada) possuía, como ressaltado, lucros acumulados no valor de R\$ 19.513.172,75, suficiente para fazer frente à referida distribuição.

24. Assim, e consoante se observa já neste preâmbulo, os procedimentos adotados não implicaram, em momento algum, a "descapitalização" da sociedade: a uma, porque a incorporação levada a efeito, se de um lado eliminou o valor das participações societárias, de outro elevou o acervo líquido da Impugnante no valor correspondente; a duas, porque o valor distribuído ao seu sócio estrangeiro foi feita com suporte nos lucros acumulados, que "na filha" incentivada, antes mesmo da incorporação, já eram suficientes para fazer frente ao pagamento dos dividendos.

25. Portanto, o próprio histórico das operações acima revela que a aludida incorporação não levou a uma redução do capital social, ou sua restituição aos sócios (nele incluído o valor do incentivo fiscal aproveitado pela sociedade incorporada).

(...)"

Pois bem, a partir da análise dos documentos trazidos aos autos, formei plena convicção de que cabe razão ao contribuinte. As demonstrações contábeis de fls. 1448 a 1470, comprovam que a Graftech Participações possuía em 2010, antes da incorporação, reservas de lucros acumulados de 76.090.119,02 (fl. 1465), ou seja, valor bem maior do que os 15.000.000,00 distribuídos em dezembro/2010 (fl. 1470).

Evidencia-se no TVF, à fl. 13 dos autos, que a autoridade fiscal atentou ao fato de que a Graftech Participações possuía essa reserva de lucros, anteriores à incorporação da Graftech Brasil, porém entendeu que esses valores também não poderiam ser distribuídos, pois "Da leitura dos §§ 1º e 2º do art. 545 do Decreto nº 3.000, de 1999, depreende-se que se considera distribuição do valor do imposto a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento (do capital) com incorporação de reserva; o que significa que a distribuição da reserva de capital proveniente dos incentivos, ou a restituição de capital aos sócios, procedida por empresa incentivada que tenha capitalizado tal reserva, seria tributada até o montante do aumento do capital com a incorporação da reserva, mediante o recolhimento do imposto que deixou de ser pago".

Ocorre que a fiscalização atentou apenas para o Balanço da Graftech Brasil (transcrito à fl. 15), cuja reserva de lucros era apenas de R\$ 26.266.391,75. Repita-se: a incorporadora, Graftech Brasil, possuía reservas de lucros suficientes para a distribuição, sendo que esse evento (distribuição dos Lucros) ocorreu em 27/10/2010 (TVF fl. 14, abaixo), somente após essa incorporação, realizada em 28/7/2010 (TVF, fl 14, acima).

Como a exoneração de crédito tributário superou o limite de alçada (R\$ 1.000.000,00), a Turma Julgadora recorreu de ofício a este Colegiado, nos termos do art. 34, inc. I do Decreto nº 70.235/1972, observando-se o disposto na Portaria MF nº 3/2008.

Em 21 de junho de 2016, a interessada protocolizou petição visando a prestar esclarecimentos adicionais aos argumentos de defesa, tendo em vista as questões de fato suscitadas no julgamento iniciado no dia 07 de junho de 2016 e interrompido em face a pedido de vistas.

Neste documento a interessada reitera a alegação de que existiam lucros acumulados disponíveis para distribuição aos sócios antes mesmo de ter se iniciado o gozo do incentivo fiscal e prestou outros esclarecimentos sobre os aumentos de capital realizados pela "Grafitech Brasil", utilizando-se da reserva de capital composta pelo valor do IRPJ que deixou de ser recolhido, o que era permitido pelo art. 545 do RIR/1999, sendo, portanto, legítimos. Aduz que os demais valores foram mantidos em conta de reserva de capital até a data da incorporação.

Traz ainda "esclarecimentos" sobre a incorporação da Grafitech Brasil pela recorrida em julho de 2010, concluindo que o fato da incorporação da subsidiária integral não ter implicado em aumento do capital social, não significa que teria havido redução do capital social ou qualquer outra forma de devolução de capital social aos sócios.

Por fim, alega que houve erro na apuração do crédito tributário exigido, na medida em que o valor do incentivo fiscal relativo ao ano-calendário de 2009, efetivamente aproveitado pela incorporada foi de R\$ 1.018.110,87, conforme informado na Linha 10 da Ficha 12A da DIPJ 2010 (e-fls. 1184/1439) e não de R\$ 1.774.032,65, como constou inadvertidamente no Termo de Verificação Fiscal. Assim, suscita que, caso mantida a exigência, a parcela correspondente à diferença de R\$ 755.921,78 é indevida.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado

O crédito tributário exonerado pelo acórdão recorrido é superior ao valor mínimo fixado pelo art. 1º da Portaria MF nº 3, de 03/01/2008, publicada no DOU de 07/01/2008, atendendo-se assim os pressupostos legais e regimentais para a admissibilidade do recurso de ofício. Assim, dele conheço.

Quanto ao mérito, o colegiado *a quo* considerou o lançamento improcedente por entender que a recorrente, Graftech PARTICIPAÇÕES, possuía, antes da incorporação, reservas de lucros suficientes para a distribuição do lucro, ocorrida em dezembro de 2010 e que a fiscalização limitou-se a analisar apenas o balanço da GRAFTECH Brasil, que detinha, originalmente, o projeto aprovado que concedia o incentivo fiscal .

Embora a afirmação, quanto a existência de reservas de lucros acumulados na recorrente antes da incorporação, na qual se baseou o colegiado recorrido esteja devidamente comprovada nos autos, penso que a questão exige um maior aprofundamento.

A autoridade lançadora entendeu que ao proceder a incorporação da empresa controlada, detentora do incentivo, a controladora (PARTICIPAÇÕES) que possuía capital social em valor inferior ao da controlada (GRAFTECH), não resguardou o valor da reserva de capital constituída com o valor dos impostos que deixaram de ser recolhidos e procedeu a distribuição de lucros, após a incorporação, o que caracterizaria uma restituição de capital ao sócio, mediante a distribuição do valor do imposto.

A recorrente alega, preliminarmente, que o auto de infração foi alicerçado em meras presunções e que conteria vício de motivação, pelo que estaria em descompasso com o art. 142 do CTN.

Afasto desde logo tal alegação, pois a autoridade fiscal apontou expressamente os fundamentos de fato e de direito que erigiram o lançamento, ao indicar o fato gerador da obrigação (descumprimento do art. 545, do RIR/99), determinou a matéria tributável (montante de impostos que deixaram de ser recolhidos), calculou o montante de tributos devidos e aplicou a penalidade, conforme dispõe o art. 142 do CTN.

No mérito, alega que "*a operação de incorporação e a consideração dos atos posteriores a ela são desinfluentes para a solução do caso, porquanto a sociedade incorporada detinha um saldo de lucros acumulados (anterior à operação societária em questão) mais do que suficiente para fazer frente à distribuição dos lucros, sendo absurda a premissa de que teria sido, de algum modo, atingido o valor da reserva de capital ou do próprio capital investido*".

Sustenta que, "*ainda que assim não fosse, não houve qualquer redução de capital, mas mera incorporação de sociedade, o que não equivale, em absoluto, a uma restituição do capital ao sócio, mas sim a uma sucessão universal de bens*".

Aduz que as provas acostadas aos autos, "evidenciam que os lucros foram distribuídos à sócia estrangeira da Impugnante tendo como origem o saldo escriturado na conta de Lucros Acumulados, seja considerando (a) o saldo detido em 2006 pela sociedade incorporadora, (b) o saldo formado a partir dos anos-calendário de 2007 a 2010 e, principalmente, (c) o saldo apurado pela sociedade controlada antes da incorporação, não implicando, sob qualquer perspectiva, a descapitalização da pessoa jurídica".

A alegação da recorrente de que a operação de incorporação não tenha influência na solução do litígio merece reparos.

As operações de transformação, incorporação, fusão e cisão de sociedades são regidas pela Lei 6.404/1976 (Lei das SA), que estabelece, *verbis*:

Art. 226. As operações de incorporação, fusão e cisão somente poderão ser efetivadas nas condições aprovadas se os peritos nomeados determinarem que o valor do patrimônio ou patrimônios líquidos a serem vertidos para a formação de capital social é, ao menos, igual ao montante do capital a realizar.

§ 1º As ações ou quotas do capital da sociedade a ser incorporada que forem de propriedade da companhia incorporadora poderão, conforme dispuser o protocolo de incorporação, ser extintas, ou substituídas por ações em tesouraria da incorporadora, até o limite dos lucros acumulados e reservas, exceto a legal.

§ 2º O disposto no § 1º aplicar-se-á aos casos de fusão, quando uma das sociedades fundidas for proprietária de ações ou quotas de outra, e de cisão com incorporação, quando a companhia que incorporar parcela do patrimônio da cindida for proprietária de ações ou quotas do capital desta.

§ 3º A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de fusão, incorporação e cisão que envolvam companhia aberta. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

§ 1º A assembleia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.

§ 2º A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.

§ 3º Aprovados pela assembleia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada,

competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.

Pelo que se lê dos dispositivos citados, a incorporação de uma sociedade representa, via de regra, num aumento de capital da sociedade incorporadora a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante a versão do seu patrimônio.

No entanto, o § 1º do art. 226 estabelece que as ações ou quotas do capital da sociedade a ser incorporada que forem de propriedade da companhia incorporadora poderão, conforme dispuser o protocolo de incorporação, ser extintas, ou substituídas por ações em tesouraria da incorporadora, até o limite dos lucros acumulados e reservas, exceto a legal.

Examinando os termos do protocolo de incorporação (fls. 40/63), verifica-se as seguintes justificativas para a operação:

2.2 — Tendo em vista que o único investimento detido pela INCORPORADORA corresponde às quotas da própria INCORPORADA, os administradores de ambas as sociedades entendem que deixou de ter significado a segregação de atividades, não se justificando a manutenção de estruturas administrativas e operacionais isoladas para a condução dos negócios sociais. Dessa maneira, a reestruturação societária tem o propósito de concentrar, na INCORPORADORA, as atividades exercidas pela INCORPORADA, proporcionando, assim os seguintes resultados: (grifei)

- a) a simplificação da malha societária do grupo, com o encerramento da INCORPORADA; e*
- b) a minimização e racionalização dos custos despendidos na manutenção de estruturas societárias distintas, de modo que a INCORPORADORA concentrará a responsabilidade pela condução dos negócios, agilizando, assim, a tomada de decisão das unidades de negócios envolvidas na operação. "*

No tópico III - Condições da Incorporação, constante do protocolo consta no subitem 3.1.6 a seguinte disposição:

3.1.6 Destinação do Acervo Incorporado: Considerando que a Incorporadora deterá a totalidade do capital social da Incorporada, a operação de incorporação acarretará a transferência da totalidade do acervo líquido da Incorporada à Incorporadora, em substituição ao seu investimento, sem representar, portanto, a variação do seu capital. (grifei)

No presente caso, portanto, a incorporadora (PARTICIPAÇÕES) recebeu em transferência o acervo líquido da incorporada (GRAFTECH), sem aumentar o seu capital, apenas substituindo o investimento detido pelo acervo líquido incorporado, avaliado a valor contábil.

De acordo com o protocolo de incorporação, a empresa incorporada possuía em 30/06/2010. a seguinte composição patrimonial:

GRAFTECH BRASIL LTDA.
BALANÇE DE VERIFICAÇÃO EM 30.06.2010

	ATIVO	(em R\$)
<u>Circulante</u>		
DISPONIVEL	18.258.639,22	
CONTAS A RECEBER	23.387.246,66	
OUTROS CREDITOS	9.420.144,43	
ESTOQUES	82.244.130,69	
DESPESAS ANTECIPADAS	323.715,19	
TOTAL DO ATIVO CIRCULANTE	133.633.778,38	
<u>Não Circulante</u>		
CREDITOS E VALORES A LONGO PRAZO	2.828.527,90	
DESPESAS ANTECIPADAS A L.PRAZO	492.787,92	
ATIVO IMOBILIZADO	80.098.120,94	
TOTAL DO ATIVO NÃO CIRCULANTE	93.217.436,76	
TOTAL DO ATIVO	226.851.215,14	

	PASSIVO	(em R\$)
<u>Circulante</u>		
FORNECEDORES	34.773.550,95	
OBRIGACOES FISCAIS	7.988.107,63	
CONTRIBUICOES SOCIAIS	718.601,08	
OUTROS PASSIVOS CIRCULANTES	1.656.724,67	
DIVIDENDOS A PAGAR / PROVISÕES	5.818.684,01	
TOTAL DO PASSIVO CIRCULANTE	51.156.648,62	
<u>Não Circulante</u>		
IMPOSTOS/CONTRIBUICOES - LP	2.349.233,82	
PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIA	1.823.983,77	
OUTRAS EXIGIBILIDADES	29.046,99	
TOTAL DO PASSIVO NÃO CIRCULANTE	4.199.274,38	
<u>Patrimônio Líquido</u>		
CAPITAL SOCIAL,	141.051.000,00	
RESERVAS DE CAPITAL,	4.178.900,49	
RESERVAS DE LUCRO	26.266.391,75	
TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO	171.496.292,24	
TOTAL DO PASSIVO	226.851.215,14	

Analizando as cópias de balancetes e do livro Razão da conta de Reservas para Aumento de Capital (fls. 1440/1443), na qual a empresa incorporada (GRAFTECH) registrava o valor das reservas constituídas com o valor do imposto que deixou de ser pago em face do incentivo fiscal, conforme determina o art. 545 do RIR/1999, verifica-se que foram realizadas duas incorporação ao capital social daquela empresa mediante a utilização de parte daquelas reservas: em 31/12/2009, no montante de R\$ 706.000,00 e em 31/05/2010, no total de R\$ 4.608.000,00, resultando no saldo na conta de Reservas, em 30/06/2010, de R\$ 4.178.900,49, conforme espelhado no balancete de avaliação acima transcrito.

Por outro lado, no Balanço Patrimonial que consolida o patrimônio da empresa incorporada (GRAFTECH) na incorporadora (PARTICIPAÇÕES), fls. 1464/1465, verifica-se que remanesceu no Patrimônio Líquido da incorporadora, oriundo da incorporada uma parcela da Reserva de Capital no montante de R\$ 5.113.489,88, com a extinção do capital social da incorporada.

Patrimônio líquido					
Capital social	65.303.000,00	141.051.000,00	287.354.000,00	(141.051.000,00)	66.303.000,00
Reserva de capital		5.113.489,88	5.113.489,88		5.113.489,88
Reserva de lucros	13.217.487,47	2.484.067,51	15.602.554,98	(2.484.067,51)	13.217.487,47
Lucros acumulados	76.050.119,02	27.870.431,72	103.920.590,74	(32.983.921,80)	70.976.629,14
	175.610.616,49	178.499.789,11	352.110.405,60	(178.499.789,11)	175.610.616,49
Total do passivo e patrimônio líquido	176.391.560,95	215.309.354,67	382.900.815,63	(176.499.789,11)	216.401.126,52

Pelos dados acima expostos, verifica-se que a afirmação da recorrente de que não ocorreu nenhuma redução do capital da controlada, aumentado com a utilização de reservas constituídas com o valor do imposto que deixou de ser pago pela incorporada (GRAFTECH), não corresponde à realidade.

É correta a sua afirmação de que a incorporação, por si só, não corresponde a uma restituição de capital ao sócio, mas sim uma sucessão universal de bens. Todavia, no caso concreto, verifica-se que ao ser extinto o capital social da empresa incorporada, que fora capitalizado com parte das reservas de capital, sem que estas fossem recompostas no patrimônio da incorporadora, de modo a preservar a não distribuição dos lucros constituídos com os impostos não recolhidos, combinado, mais adiante, com a efetiva distribuição de lucros ao sócio controlador, caracterizou-se a distribuição, ao menos parcial de lucros que não foram tributados.

Irrelevante, no meu entender, que existissem saldos de lucros acumulados na própria incorporadora, antes mesmo a incorporação, em montante suficiente para justificar a distribuição realizada, uma vez que não foi preservada a reserva de capital, prevista no art. 545 do RIR/99, por ocasião da incorporação.

A uma, pelo fato de que tais lucros acumulados decorriam quase que integralmente do resultado da equivalência patrimonial em face do único investimento por ela detido, justamente na empresa GRAFTECH (incorporada). Ou seja, a distribuição de tais lucros somente se viabilizaria se a empresa controlada (GRAFTECH) distribuísse efetivamente tais lucros à controladora (PARTICIPAÇÕES) de modo que esta pudesse, por sua vez, fazer a distribuição ao seu sócio estrangeiro, uma vez que os recursos financeiros efetivos estavam de posse da controlada.

A duas, porque tal distribuição somente foi feita após a incorporação da empresa controlada, quando já estavam "fundidos" os patrimônios das empresas incorporadora e incorporada e a reserva de capital obrigatória havia sido reduzida em face da sua não recomposição na data da incorporação, de modo que ficasse resguardada a não distribuição de lucros decorrentes de impostos não recolhidos.

A interessada apresentou petição em 26/06/2016, (e-fls.) nas quais reafirma a legalidade de seus procedimentos e pugna pelo cancelamento do lançamento. As observações feitas pela interessada em nada alteraram a minha convicção, conforme acima exposto.

Não obstante, a interessada aponta a existência de um erro material na apuração dos valores devidos, especificamente quanto ao montante de tributos que deixaram de ser recolhidos no ano-calendário 2009.

Aponta que o valor do incentivo fiscal relativo ao ano-calendário de 2009, efetivamente aproveitado pela incorporada foi de R\$ 1.018.110,87, conforme informado na Linha 10 da Ficha 12A da DIPJ 2010 e não de R\$ 1.774.032,65, como constou do Termo de Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Verificação Fiscal. Assim, suscita que, caso mantida a exigência, a parcela correspondente à diferença de R\$ 755.921,78 seria indevida.

Analisando a DIPJ 2010, relativa ao ano-calendário 2009, verifico que, de fato, embora conste da Ficha 10 (e-fl. 1331) o cálculo (do limite) de isenção e redução do IRPJ para o ano, no montante de R\$ 1.774.032,65, o valor efetivamente aproveitado a título de incentivo fiscal na ficha 12A (e-fl. 1336) foi de R\$ 1.018.110,87, tendo sido indevidamente considerado um valor a maior R\$ 755.921,78. Portanto, o valor total de incentivo efetivamente aproveitado pela incorporada (Grafitech Brasil) até a data da incorporação foi de R\$ 10.427.480,91.

Assim, considerando o montante dos tributos que deixou de ser recolhido, em face da redução proporcionada pelo incentivo fiscal, pela empresa incorporada (GRAFTECH): R\$ 10.427.480,91 e o saldo da conta de Reserva de Capital efetivamente preservado na data da incorporação: R\$ 5.113.489,88, entendo que restou caracterizada a distribuição parcial do valor do imposto que deixou de ser pago, no montante de R\$ 5.313.991,03, devendo ser restabelecida a exigência neste montante.

Restabelecendo-se parcialmente a exigência, impõe-se apreciar as demais alegações contidas na impugnação apresentada pela interessada.

A recorrente alega que, ainda que ainda que fosse mantida a exigência, esta não poderia prosperar com relação ao imposto correspondente aos anos-calendário de 2007 e 2008, tendo em vista a extinção do crédito tributário por força da decadência (art. 150, §4º, do CTN), bem como de toda a regência infraconstitucional dos prazos preclusivos para a Administração Pública sancionar o sujeito passivo.

Entendo que não assiste razão a recorrente.

Embora os tributos exigidos incluam os períodos de apuração do imposto dos anos-calendário 2007 e 2008, que foram objeto da redução em face do incentivo fiscal, a exigência formulada decorre do não cumprimento das normas para fruição do benefício fiscal, cuja violação ocorreu no ano de 2010, em face da incorporação da empresa beneficiária do incentivo fiscal e subsequente distribuição de lucro, caracterizando, assim, a distribuição do valor referente ao imposto que deixou de ser recolhido.

Trata-se de descumprimento de condição suspensiva para a não exigência do imposto, disposta no art. 545 do RIR/99, *verbis*:

Art. 545. O valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam os arts. 546, 547, 551, 554, 555, 559, 564 e 567 não poderá ser distribuído aos sócios e constituirá reserva de capital da pessoa jurídica, que somente poderá ser utilizada para absorção de prejuízos ou aumento do capital social (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso I).

§ 1º Consideram-se distribuição do valor do imposto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 4º, e Decreto-Lei nº 1.825, de 22 de dezembro de 1980, art. 2º, § 3º):

I - a restituição de capital aos sócios, em casos de redução do capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva;

II - a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o valor do saldo da reserva de capital.

§ 2º A inobservância do disposto neste artigo importa perda da isenção e obrigação de recolher, com relação à importância distribuída, o imposto que a pessoa jurídica tiver deixado de pagar, sem prejuízo da incidência do imposto sobre o lucro distribuído, quando for o caso, como rendimento do beneficiário, e das penalidades cabíveis (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 19, § 5º, Decreto-Lei nº 1.825, de 1980, art. 2º, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

§ 3º O valor da isenção ou redução, lançado em contrapartida à conta de reserva de capital nos termos deste artigo, não será dedutível na determinação do lucro real.

Tendo descumprido o disposto no caput do dispositivo, a interessada incorreu na hipótese prevista no § 2º do art. 544 do RIR/99, sendo este o momento que se iniciou o prazo decadencial para que o Fisco realizasse o lançamento tendente a constituir o crédito tributário em questão.

Afasta-se, assim, a alegação de decadência.

Por fim, a interessada questiona a incidência de juros sobre a multa, alegando falta de previsão legal.

Não assiste razão à interessada.

Dispõe o art. 161 do CTN que o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que se a lei não dispuser de modo diverso os juros são calculados à taxa de 1% ao mês.

Ocorre que o legislador estabeleceu no art. 61 da Lei nº 9.430/1996 que, a partir de janeiro de 1997, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa SELIC quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Não resta dúvida que os débitos a que se refere a Lei nº 9.430/1996 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

O crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Por sua vez, o art. 113, em seu parágrafo primeiro define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Ora, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

Assim é que o art. 142 do CTN determina que a autoridade competente constitua o crédito tributário, calculando o montante do tributo e a penalidade aplicável.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida juntamente com o tributo devido. Assim, uma vez constituído o crédito pelo lançamento de ofício, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal e, sobre ele deve incidir integralmente os juros à taxa SELIC.

A jurisprudência das turmas desta câmara e da própria CSRF é majoritária a favor da incidência dos juros SELIC sobre a multa de ofício:

Acórdão nº 1301-000.111, de 04/12/2012:

JUROS SOBRE MULTA. INAPLICABILIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. NÃO OCORRÊNCIA.

A obrigação tributária principal dá-se com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional, de sorte que o crédito tributário corresponde à obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Acórdão nº 1302-000.959, de 07/08/2012:

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É escorreita a cobrança de juros, calculados à taxa Selic, sobre multa de ofício, nos termos do §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Acórdão nº 9101-00.539, de 11/03/2010

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Por tais fundamentos, rejeito a alegação de ilegalidade da incidência de juros SELIC sobre multa.

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso de ofício para restabelecer a exigência no montante de R\$ 5.313.991,03, correspondente à diferença entre a base total de imposto lançada e o saldo da conta de reservas de capital mantidas no ato da incorporação.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Relator

CÓPIA