



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Processo nº 16327.001413/2004-09
Recurso nº 146161 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTRO - Ex.: 2000
Acórdão nº 107 -09.351
Sessão de 4 de Fevereiro de 2008
Recorrente MAHLE COMPONENTE DE MOTORES DO BRASIL LTDA
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000

Ementa: DESISTÊNCIA DO RECURSO – A desistência do recurso em razão do pagamento do tributo nos termos da Medida Provisória nº 303/2006 tem efeito sobre os litígios de IRPJ e CSLL, em face da defesa una e da necessária relação de causa e efeito entre o processo principal e decorrente.

CSLL – LUCROS NO EXTERIOR - O fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro ocorre no momento em que se considera disponibilizado os lucros auferidos pela empresa coligada ou controlada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Se os lucros auferidos no exterior de anos anteriores foram considerados disponibilizados após a vigência da MP nº 1858-6, de 29/06/99, não há falar em aplicação retroativa da lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAHLE COMPONENTE DE MOTORES DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da sétima câmara do primeiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Luiz Martins Vakeri, Silvia Bessa ribeiro Biar e Carlos Alberto Gonçalves Nunes.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente e relator

24 SET 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Hugo Correia Sotero, Jayme Juarez Grotto, Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada). Ausente, justificadamente a Conselheira Lisa Marini Ferreira dos Santos.

Relatório

I – DA AUTUAÇÃO

O presente processo versa sobre lançamento de IRPJ e CSLL em que foram apuradas as seguintes infrações:

- (I) Falta de adição ao lucro líquido de lucros disponibilizados por controladas no exterior;
- (II) compensação indevida de IR pago no exterior; e
- (III) adoção de taxa de câmbio indevida na conversão de lucros disponibilizados e de IR pago no exterior, no ano-calendário de 1999.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 459 a 470) os fatos relevantes para o entendimento das operações societárias podem ser resumidos da seguinte forma:

- Em 31/01/1999, a sociedade COFAP ANÉIS LTDA (doravante ANÉIS) recebeu como aporte de capital três empresas no exterior (COFAP GMBH (Alemanha), COFAP SA (Uruguai), e CONAP AUTOPARTES SA (Argentina), todas as três controladas pela COFAP COMPANHIA FABRICADORA DE PEÇAS, CNPJ 57.500.001/0001-12 (doravante PEÇAS), que recebeu quotas da ANÉIS, no valor do patrimônio vertido.
- Em 11/02/1999, a recorrente (MAHLE COMPONENTE DE MOTORES DO BRASIL LTDA) foi constituída pelos sócios PEÇAS e CONFAP CIA NOVA FRONTEIRA AGRO PECUÁRIA (doravante AGROPECUÁRIA).
- Em 30/07/1999, a recorrente absorveu parcela do patrimônio da PEÇAS, em virtude de cisão parcial, que acarretou o recebimento das quotas da ANÉIS. Foram emitidas ações, para aumento de capital, no montante equivalente ao patrimônio absorvido.
- Em 30/11/1999, a recorrente recebeu, por incorporação o patrimônio das empresas ANÉIS, CNPJ 02.907.123/0001-36 e MAHLE COM. E PART. LTDA., CNPJ 03.352.406/0001-21, de forma que passou a ser a controladora direta das três controladas no exterior;

- Por ocasião da entrega de sua DIPJ de extinção, no ano-calendário de 1999 (fl. 34), a ANÉIS não adicionou os lucros disponibilizados no exterior ao lucro líquido.
- Em 30/11/1999, na mesma data da referida incorporação, a recorrente alienou o investimento na Argentina (CONAP AUTOPARTES SA) para outra empresa do grupo (fls. 45 a 47), tendo adicionado ao lucro líquido, para a apuração do lucro real, na DIPJ 2000, o lucro disponibilizado (lucros auferidos por essa controlada, em 1996 e 1997), utilizando para o cálculo a taxa de câmbio de venda de 31/12/1999 (fl. 41). O lucro disponibilizado não foi acrescido à base de cálculo da CSLL.
- A recorrente compensou, na mesma DIPJ 2000, valores a título de “Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital” que teriam sido recolhidos pela controlada CONAP AUTOPARTES SA (fls. 42 e 43).

O Termo traz, em seguida, as infrações apuradas, que são, relativamente ao:

LUCRO DISPONIBILIZADO.

COFAP SA – URUGUAI.

Essa controlada no Uruguai auferiu lucros no período decorrido entre 31/01/1999 (data do recebimento de suas ações pela ANEIS na conferência de bens para aporte de capital) e 30/11/1999 (data da extinção da ANEIS por sua incorporação à fiscalizada). A disponibilização dos lucros da controlada no exterior decorreria da extinção por incorporação da ANEIS (controladora), que, segundo a fiscalização, configura emprego do valor do lucro auferido em favor da beneficiária, bem como sua entrega a representante da beneficiária, nos termos dos itens 2 e 4, “b”, § 2º, “b”, § 1º, art. 1º, da Lei n.º 9.532/97. Tais lucros, conforme Balanço apresentado (fls. 150, 430 a 434), alcançam, até 31/10/1999, data do Laudo de Avaliação (fls. 84 a 89), o montante de R\$ 21.348.192,48, sendo que os valores consignados nessa data foram utilizados na DIPJ de encerramento da ANEIS e no ato de incorporação.

Há, todavia, que se descontar desse lucro a parte correspondente ao mês de janeiro de 1999, vez que o respectivo valor, de R\$ 5.030.906,64 (fls. 212 e 434), foi refletido na contabilidade da ANEIS, em 31/01/1999 (fls. 91 e 92), em benefício da PEÇAS, que recebeu em troca mais 18.218.040 quotas da ANEIS. Portanto, a diferença de R\$ 16.317.285,94 é o valor do lucro disponibilizado que deveria ter sido adicionado na demonstração do lucro real, na DIPJ do ano-calendário de 1999, por ocasião do encerramento da ANEIS, correspondente ao período de fevereiro a outubro de 1999. O mesmo vale para a base de cálculo da CSLL.

As razões da fiscalização para a tributação do lucro não disponibilizados pelo “emprego do valor” a que se refere a Lei nº 9.537/97 podem ser resumidas assim:

a) transferência das controladas no exterior da PEÇAS para ANEIS (conferência de bens para aporte de capital);

b) cisão parcial da PEÇAS, momento em que as quotas da ANÉIS são entregues à fiscalizada e esta assume o controle indireto sobre as controladas no exterior;

c) incorporação da ANÉIS, pela fiscalizada;

d) essas alterações de participações societárias demonstram que a transferência da totalidade da participação societária das controladas no exterior, para a fiscalizada, foi a forma pela qual esta assumiu o controle direto dessas empresas no exterior, antes controladas pela PEÇAS;

e) com a criação da ANÉIS, para cumprir um papel intermediário no processo de transferência das empresas no exterior, cabe à própria ANÉIS o benefício pelos lucros entre 01/02/99 e 30/11/99, sendo a fiscalizada mera sucessora;

Além disso, sustenta a fiscalização ter havido a “entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária” em decorrência da versão total do patrimônio líquido da ANÉIS, que contém os lucros apurados pelas controladas no exterior, no período de 02/99 a 11/99, configura entrega, a título de incorporação. Aduz que a Lei dispõe que a entrega pode se dar a qualquer título - ao sócio majoritário da ANÉIS, que é, indiscutivelmente, o representante do beneficiário.

Destaca, ainda, que a Lei n.º 9.249/95, art. 25, § 2º (art. 394, § 5º, inciso III, do RIR/99), dispõe que a extinção da pessoa jurídica controladora configura hipótese de disponibilização dos lucros auferidos pelas controladas no exterior.

Conclui dizendo que a IN SRF n.º 38/96, em seu art. 2º, § 4º, explicita a hipótese de incidência, quando se refere a extinção da empresa, no encerramento do processo de liquidação da empresa no Brasil.

LUCRO DISPONIBILIZADO. DIFERENÇA DE TAXA DE CÂMBIO.

CONAP AUTOPARTES SA - ARGENTINA.

O fato gerador, em relação a essa controlada no exterior, que auferiu lucros nos anos de 1996 e 1997, ocorreu, em um primeiro momento, com a extinção por incorporação da ANÉIS e o emprego do patrimônio líquido da controlada na operação de incorporação, nos mesmos moldes do que ocorreu com a controlada no Uruguai.

Todavia, tais lucros disponibilizados foram adicionados, na determinação do lucro real, na DIPJ 2000, da fiscalizada, no valor de R\$ 4.389.435,92, em um segundo momento, em vista da alienação da controlada (entenda-se: alienação pela fiscalizada a outra empresa do grupo, conforme Termo e fls. 41 a 43, e 45 a 47), na mesma data da extinção por incorporação da ANÉIS.

Tendo sido alienado o investimento, pela fiscalizada, na mesma data da extinção por incorporação da ANÉIS, não havendo alteração na caracterização da infração, e nem dos valores tributáveis em moeda estrangeira, considera-se pertinente a disponibilização do lucro declarada pela fiscalizada, efetuando-se, todavia, o devido ajuste em relação à data do câmbio de moedas. Segundo a fiscalização, tal ajuste refere-se ao fato de que a data da taxa de câmbio utilizada foi a de 31/12/1999, com taxa de R\$ 1,7890, ao passo que ocorreram, como já foi dito, duas hipóteses de disponibilização, ambas na mesma data, ou seja, em 30/11/1999, pois:

- houve a extinção da então controladora direta e o emprego do patrimônio líquido da controlada, que passou de controlada indireta a controlada direta, no ato de incorporação (fls. 80 a 88, e 109 a 113), de forma que a taxa de câmbio que deve ser utilizada é a de 30/11/1999, ou seja, R\$ 1,9227, sendo que essa obrigação seria da ANEIS, e não da fiscalizada; e,

- houve alienação do investimento, pela fiscalizada, na mesma data, o que configura nova hipótese de disponibilização.

A capitulação legal dos dois fatos geradores ocorridos na mesma data é o emprego do valor em favor da beneficiária e a entrega ao representante da beneficiária, nos termos da Lei n.º 9.532/97, itens 2 e 4, da alínea “b”, do § 2º, do art. 1º.

No tocante ao ajuste da taxa de câmbio, a base legal é o art. 143 do CTN, que determina a conversão de moeda pela taxa de câmbio da data do fato gerador, que foi 30/11/99, data da incorporação e data da alienação do investimento, que não se confunde com o “caput” do art. 1º da Lei n.º 9.532/97, que determina a adição, para a determinação do lucro real, em 31/12 do ano-calendário em que ocorrer a disponibilização. Ou seja: o lucro disponibilizado deve ser convertido para moeda nacional ao câmbio da data do fato gerador e adicionado na demonstração do lucro real em 31/12, e não convertido em 31/12, como fez o contribuinte.

Assim, o valor de R\$ 328.042,30 - resultado da diferença entre o valor correto (R\$ 4.747.478,17), calculado com a taxa de câmbio de venda de 30/11/1999, e o valor declarado (R\$ 4.389.435,92) - deve constituir adição ao lucro líquido, para a determinação do lucro real.

COMPENSAÇÃO DE IR PAGO NO EXTERIOR.

CONAP AUTOPARTES SA - ARGENTINA.

O contribuinte deduziu, no cálculo do IRPJ (fl. 43), o valor de R\$ 944.017,13, a título de “Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital”. Os documentos apresentados evidenciam que se trata de benefício fiscal caracterizado pelo não pagamento de IVA na exportação e pela permissão para utilizar o respectivo saldo de crédito do IVA para saldar dívidas fiscais de outros tributos, inclusive o correspondente ao IR devido na Argentina. Intimado, o contribuinte elaborou as planilhas de fls. 217 a 219, 324 e 325, identificando os respectivos documentos comprobatórios, para demonstrar o valor que corresponde ao IR recolhido na Argentina, que poderia ser compensado com o IRPJ devido no Brasil, nos termos da legislação.

Assim, o contribuinte apurou um total de R\$ 589.784,96, do qual não pode ser compensado R\$ 195.542,68, pois o respectivo valor corresponde à compensação do IR local com créditos de IVA, bem como compensação do IR local referente a 12/97 com crédito do próprio IR referente a 12/96, que não representa efetivo recolhimento.

Dessa forma, restou comprovado ter sido efetivamente recolhido o valor equivalente a R\$ 394.242,28, correspondente ao IR pago na importação de mercadorias (1996 e 1997) e ao equivalente ao IRRF referente a 1996, que é o valor aceito para compensação com o IRPJ no Brasil. Portanto, resta tributar R\$ 549.774,85.

A fiscalização aponta, como base legal, a IN SRF n.º 38/96, art. 13, § 1º e 8º, o Decreto n.º 87.976, de 22/12/82, que promulgou a Convenção entre Brasil e Argentina, destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão de IR, bem como a Lei n.º 9.249/95, art. 26, § 3º, que determina a conversão do imposto pago pela taxa de câmbio para venda, na data do pagamento.

A fiscalização sustenta que a legislação nacional autoriza a compensação do IRPJ com impostos da mesma natureza pagos no exterior, desde que efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal. Ou seja: não há respaldo legal para compensar o IRPJ com o pagamento ou crédito de IVA na Argentina, pois são impostos de natureza diversa, sendo a compensação lá permitida um evidente benefício fiscal, não incluído na citada Convenção.

Diz, ainda, que a legislação determina que a conversão para moeda nacional do imposto pago no exterior, para fins de compensação, deve ser efetuada com base na taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago, e que esse foi o critério adotado na elaboração das planilhas de fls. 324 e 325.

LUCRO DISPONIBILIZADO. CSLL.

CONAP AUTOPARTES SA - ARGENTINA.

Os lucros disponibilizados e adicionados, na determinação do lucro real, na DIPJ 2000, que deveriam corresponder a R\$ 4.747.478,17, não foram oferecidos à tributação da CSLL, o que ora é feito, cabendo destacar a disposição do AD SRF 75/99 a respeito.

A fiscalização aponta como base legal, o art. 19 da MP n.º 1.858-6, publicada a 30/06/1999, e vigente desde 01/10/1999.

RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO.

A fiscalização diz que a responsabilidade tributária da incorporadora está respaldada pelo art. 132 do CTN e 207 do RIR/99.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO.

O Termo é encerrado com a fiscalização sustentando a inaplicabilidade do art. 137 do CTN ao caso, pois a fiscalizada, como empresa do mesmo grupo, participou ativamente de todas as decisões.

AUTOS DE INFRAÇÃO.

Diante de tais fatos, a fiscalização lavrou Auto de Infração de IRPJ com os seguintes fundamentos legais (fls. 445 a 450):

- lucro disponibilizado por controlada no Uruguai (valor de R\$ 16.317.285,94);
- lucro disponibilizado por controlada na Argentina (valor de R\$ 328.042,25);

- compensação indevida de IR no exterior de controlada na Argentina (valor de R\$ 549.774,85).

Auto de Infração de CSLL sobre lucro disponibilizado por controlada no Uruguai (valor de R\$ 16.317.285,94) e na Argentina (valor de R\$ 4.747.478,17).

II- DA IMPUGNAÇÃO.

A impugnação, apresentada em 05/11/2004 (fls. 477 a 515), se insurge contra o lançamento, apresentado os seguintes argumentos:

1) LUCRO DISPONIBILIZADO - não ocorrência do fato gerador de “disponibilização dos lucros das empresas residentes no exterior para a sociedade incorporadora”, seja porque não houve nenhuma modalidade de pagamento ou de crédito, seja porque a extinção por incorporação não se confunde com extinção por encerramento do processo de liquidação;

2) POSTERGAÇÃO e COMPENSAÇÃO - a contabilidade e a DIPJ do exercício de 2003 demonstram que o montante total dos lucros auferidos pela coligada COFAP URUGUAI nos anos de 1996 a 2002 - R\$ 20.630.833,15 - “foi totalmente oferecido à tributação por força do disposto no art. 74 da MP n.º 2.158/01”, o que inclui o período fiscalizado, conforme docs. 297 a 397, de forma que, caso o mérito não seja favorável à impugnante, somente poderão ser cobrados “os consectários legais aplicáveis nas situações de postergação do pagamento de imposto de renda, compensando-se o montante recolhido no ano-calendário de 2002, com aquele apurado em 1999, nos termos da IN SRF n.º 21/97, alterada pela IN SRF n.º 73/97.”.

3) CSLL - o art. 19 da MP n.º 1.858-6/99, publicada em 30/06/99, atual MP n.º 2.158-35/01, alcança apenas fatos geradores ocorridos a partir de 01/10/99, em virtude do princípio da anterioridade nonagesimal das contribuições sociais, previsto no art. 195, § 6º, da Constituição e do princípio da irretroatividade da lei, conforme doutrina e jurisprudência administrativa e judicial transcritas e AD SRF 75/99;

4) COMPENSAÇÃO DE IR PAGO NO EXTERIOR - os impostos compensados não possuem natureza diversa, tratando-se, “na realidade, do mesmo tributo: imposto de renda”, de forma que o § 8º, do art. 13, da IN SRF n.º 38/96, que veda a compensação do IRPJ com crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal extrapolou a sua competência regulamentar, pois não se limitou a “esclarecer a lei, como previsto no art. 84, IV, da Constituição Federal e art. 99 do CTN”, mas, sim, “diminuiu o alcance dos dispositivos legais” que permitem a compensação, a saber, art. 26, §§ 1º ao 3º, da Lei n.º 9.249/95, e art. 1º, § 4º, da Lei n.º 9.532/97;

5) TAXA DE CÂMBIO DE LUCRO DISPONIBILIZADO TRIBUTADO - a exigência de R\$ 328.042,30 relativo à diferença de taxa de câmbio não considera os prejuízos apurados pela CONAP AUTOPARTES SA – ARGENTINA, nos anos-calendário de 1998 e 1999, pois, se em 1996 e 1997 os lucros alcançaram R\$ 4.717.478,17, em 1998 e 1999 os “prejuízos fiscais” totalizaram R\$ 1.000.535,39, de forma que a base de cálculo da diferença cambial deveria corresponder ao lucro do período (1996 a 1999), ou seja, deveria ser apurada após a compensação dos prejuízos apurados, conforme doc. 398; assim, como o imposto na Argentina correspondeu a R\$ 785.853,09, “calculado com base em critérios de indexação dos

valores efetivamente pagos naquele País, não há imposto a recolher”, mas, sim, a restituir, no valor de R\$ 309.025,96, conforme doc. 398.

A impugnação é bem detalhada na discussão da inoccorrência do fato gerador do lucro disponibilizado da controlada no Uruguai. Eis seu resumo, dividido em quatro grupos temáticos, a saber: (I) a contabilidade e a DIPJ; (II) o fato gerador na ótica do CTN; (III) o fato gerador na ótica do lucro disponibilizado; e, (IV) a extinção por incorporação não configura fato gerador.

CONTABILIDADE. DIPJ.

A impugnante sustenta que o balanço da COFAP SA (Uruguai), de 31/12/99 (fl. 150), e as DIPJ da impugnante e da ANÉIS, referentes ao ano-calendário de 1999 (docs. 46 ao 295), demonstram que os lucros em tela, corretamente contabilizados, estavam indisponíveis no período fiscalizado e “permaneceram em conta de Lucros Acumulados da Supte. sem qualquer tipo de utilização ou destinação.”

Além disso, os valores ora questionados foram devidamente registrados em conta de resultado de equivalência patrimonial da ANÉIS, quando de sua apuração pela COFAP SA (Uruguai), e por ocasião do balanço da ANÉIS, a 30/11/99, foram contabilizados no seu Patrimônio Líquido, em conta de Lucros Acumulados do Exercício.

FATO GERADOR. CTN.

A impugnante diz que o art. 153, III, da Constituição, o art. 43 do CTN, os arts. 186 a 191 da Lei n.º 6.404/76, bem como a doutrina, demonstram a inoccorrência do fato gerador, pois a ANÉIS não tinha qualquer disponibilidade econômica ou jurídica sobre “os resultados auferidos pela coligada no Uruguai, no ano-calendário de 1999”.

Ademais, tributaristas sustentam que se mesmo “na situação expressa nos dispositivos dito infringidos o Fisco ... está obrigado a verificar a efetiva ocorrência da disponibilidade econômica ou jurídica dos lucros auferidos no exterior para não violar os conceitos expressos no art. 43 do CTN, que dirá do caso ora em análise que, além de não se enquadrar na hipótese prevista, a disponibilidade sequer ocorreu.”

Conclui o tema dizendo que sem a distribuição efetiva, mediante pagamento, creditamento ou equivalente, não há disponibilidade do lucro, em face do art. 43 do CTN.

FATO GERADOR. LUCRO DISPONIBILIZADO.

A impugnante alega que não houve “qualquer forma de pagamento, entrega, remessa ou crédito dos lucros ...” em tela, “pela COFAP SA - URUGUAI em favor da COFAP ANÉIS até o momento da incorporação, e, posteriormente, em favor da Supte. até 31/12/99”, nos termos da legislação capitulada, sendo que a “disponibilização dos lucros no exterior ocorreria mediante o seu efetivo pagamento ou crédito em favor da controladora”.

Sustenta que os significados jurídicos dos verbos “entregar” e “empregar” demonstram que tais atos não se aplicam ao caso, pois não houve a transferência (tradição) ou o uso dos lucros auferidos no exterior pela ANÉIS, seja em benefício desta, seja em benefício da impugnante, durante o processo de incorporação, de forma que tais lucros permaneceram incólumes após a incorporação “e em poder da coligada no Uruguai ...”.

Não tendo a ANÉIS recebido lucro da controlada no exterior, mediante pagamento, remessa, entrega emprego ou crédito a seu favor, não há fato gerador, sendo certo que a incorporação “em nada interferiu no lucro auferido pela coligada no exterior”, visto que o critério contábil é o mesmo e não ocorreu nenhuma das hipóteses de disponibilização previstas.

Diz, por fim, que enquanto mantido na titularidade da controlada no exterior, como neste caso - até eventual remessa, entrega, pagamento ou crédito, como determinou a IN SRF n.º 38/96 - o lucro auferido não é alcançável pela legislação brasileira, seja na controlada lá domiciliada, seja na controladora aqui domiciliada, pois o lucro não lhe pertence, não foi por ela produzido ou percebido, e não é por ela titulado.

FATO GERADOR. LUCRO DISPONIBILIZADO.

CONTROLADORA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO.

A impugnante alega, alternativamente, que apenas “na hipótese de extinção da pessoa jurídica brasileira, por processo de liquidação, é que os lucros seriam considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento da empresa brasileira, independentemente do respectivo pagamento ou crédito” (inciso III, do § 5º, do art. 394, do RIR/99, e § 4º, do art. 2º, da IN 38/96).

Diz, ainda, que tal enquadramento dos fatos às normas citadas macula “não só o conceito legal de disponibilidade expressamente previsto, como também o conceito constitucional de renda, pois a incorporação não tem força para alcançar os lucros auferidos no exterior por controladas ..., anteriormente à sua efetiva disponibilização (pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa)”, visto que “a incorporação não se encontra dentre as situações elencadas pela referida legislação, enquanto não ocorrer a efetiva disponibilização dos lucros apurados, por intermédio de sua distribuição (pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa)”.

Sustenta que os arts. 110 e 132 do CTN, os arts. 218 a 220, e 227 a 229, da Lei n.º 6.404/76, a doutrina, e a jurisprudência judicial, todos garantem que a extinção pelo encerramento da liquidação, prevista no § 4º, do art. 2º, da IN 38/96, não se confunde com a extinção por incorporação, nos termos do art. 219, incisos I e II, da Lei n.º 6.404/76, distinção, aliás, reconhecida pela SRF, como demonstra o art. 220 do RIR/99 e a IN SRF n.º 395/04.

Assim, os diferentes efeitos das duas modalidades de extinção desqualificam a capitulação no art. 25, § 2º, da Lei n.º 9.249/95, regulamentado pelo § 4º, do art. 2º, da IN 38/96, por modificar indevidamente conceitos jurídicos.

E, como decorrência dessa modificação de conceitos, é indevida a conclusão de que teriam ocorrido as hipóteses previstas nos itens 2 e 4, do § 2º, do art. 1º, da Lei n.º 9.532/97 - ou seja, o pagamento do lucro pela controlada no Uruguai mediante sua entrega e o seu emprego em favor da impugnante, pois não houve extinção da ANÉIS por encerramento de processo de liquidação e, portanto, não houve apuração de haveres e nem distribuição aos sócios do resultado líquido final, também não houve modificação da forma de contabilização dos lucros auferidos no exterior, que estavam registrados em conta de Lucros Acumulados da COFAP ANÉIS e permaneceram em conta equivalente da impugnante, após a incorporação e, por fim, não ocorreu aumento do capital social da impugnante até o final do ano-calendário fiscalizado.

Em resumo: a extinção por incorporação não pode ser equiparada a extinção por incorporação, e sem uma distribuição efetiva, mediante pagamento, creditamento ou equivalente, não há como considerar disponibilizado o lucro da controlada no exterior, não cabendo utilizar ficções em Direito Tributário, pois isso significaria indevido alargamento da regra-matriz de incidência, conforme doutrina transcrita.

III – DO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia de Julgamento em São Paulo considerou integralmente procedente o lançamento, apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- a alegada necessidade de efetiva distribuição do lucro prende-se ao equívoco de tomar o lucro disponibilizado por lucro distribuído, visto que são dois conceitos bem distintos, no âmbito do IRPJ, sendo de se notar que não há mais tributação sobre o lucro distribuído, o que em nada ofende a norma geral do art. 43 do CTN.

- a mudança na titularidade do lucro, especificamente, não está explicitada nas hipóteses de incidência, de forma que essa mudança não precisa, necessariamente, ocorrer;

- note-se que a impugnante utiliza o verbo no infinitivo, ao passo que o dispositivo usa, muito claramente, o substantivo: “a entrega”. A *entrega*, tanto pode ser *ato voluntário*, quando se opera por uma translação da coisa, espontaneamente, ou para satisfação de uma obrigação contratual, como pode ser *ato imposto* por decisão judicial (...). As diversas modalidades de *entrega*, seja como *restituição da coisa*, como *cumprimento de prestação*, como *pagamento*, como *doação*, são legalmente reguladas ...”;

- o significado da frase “considera-se pago o lucro, quando ocorrer a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária” não significa “o pagamento”, “a ação de pagar”, ou “o ato de pagar”, como quer dar a entender a impugnante, pois esse entendimento seria mera redundância. O significado, no contexto, é o de transferência, outorgamento de direito, transmissão, cessão, e do ato voluntário que se opera por uma translação da coisa, espontaneamente, ou para satisfação de uma obrigação contratual.

- a “transferência, a qualquer título”, engloba, também, alguma outra forma de transferência, de modo a atribuir à expressão “a qualquer título” o seu significado mais abrangente, capaz de alcançar negócios jurídicos que envolvam, mesmo que indiretamente, o valor do lucro da controlada no exterior.

- assim, constata-se que ocorreu a transferência da totalidade das ações da COFAP SA – URUGUAI, que eram de titularidade da ANÉIS, e passaram a ser de titularidade da COMPANHIA FABRICADORA DE ANÉIS, CNPJ 03.002.935/0001-03, do que se conclui que os lucros acumulados da controlada no exterior foram, indiretamente, transferidos - no caso, entegues, a título de incorporação - juntamente com todo o patrimônio, ambos representados pelas ações, cuja titularidade, repita-se, foi transferida, por meio da incorporação.

- embora a capitulação no § 4º, do art. 2º, da IN SRF n.º 38/96, constitua um lapso, este pode ser considerado suprido, em vista da capitulação correta no inciso III, do § 2º, do art. 25, da Lei n.º 9.249/95 (art. 394, § 5º, inciso III, do RIR/99), às fls. 446 e 466.

- a Lei das S/A não respalda o argumento implícito da impugnante de que a incorporação implicaria um caso especialíssimo de extinção, dotado de força singular, capaz de afastar a tributação. Ao contrário, é, apenas, um dos dois casos de extinção, e a obrigação principal é exigível em ambos, respeitadas as diferenças em relação às obrigações acessórias. A propósito, vale notar que a legislação tributária utiliza o substantivo “extinção”, via de regra, para dar conta de todos os casos de dissolução.

- há distinção entre os dois tipos de extinção (por liquidação e por incorporação), mas que isso diz respeito, essencialmente, ao cumprimento de obrigações acessórias, não afetando, em absoluto, o cumprimento da obrigação principal.

- o exame detalhado dos argumentos de que a extinção por incorporação não pode ser equiparada a extinção pelo encerramento do processo de liquidação leva à conclusão de que não houve tal equiparação, e que o lapso da fiscalização não prejudicou o lançamento, pois a extinção, por si somente, já provoca a tributação, nos termos do disposto no inciso III, do § 2º, do art. 25, da Lei n.º 9.249/95, devidamente capitulada.

- quanto à alegação de que a DIPJ do exercício de 2003 demonstram que o montante total dos lucros auferidos pela coligada COFAP URUGUAI nos anos de 1996 a 2002 - R\$ 20.630.833,15 - “foi totalmente oferecido à tributação por força do disposto no art. 74 da MP n.º 2.158/01”, os julgadores sustentam que os prejuízos de 2000 e 2001, bem como o lucro de 2002, indicados no demonstrativo, não estão suportados pela escrituração contábil, e o lucro apontado como sendo o de 1999, apresentado no demonstrativo, não reflete o seu total, mas, apenas a parte referente - aproximadamente - ao período de fevereiro a outubro de 1999 (fl. 461), além disso, a disponibilização do lucro de janeiro de 1999, descontada pela fiscalização (fl. 461), faz supor que os lucros anteriores já haviam sido disponibilizados e tributados.

- a autoridade julgadora apresenta quadro em que procura evidenciar outras incompatibilidades entre as informações do demonstrativo apresentado e as das DIPJ dos anos-calendário de 2000 e 2001, relativamente aos prejuízos, bem como ao saldo de lucro disponibilizado em 2002, para concluir que, mesmo que os prejuízos declarados de 2000 e 2001, bem como o lucro de 2002, estivessem comprovados pela escrituração, não caberia falar em postergação, mas, sim, em redução indevida do lucro real, seja pela compensação indevida, seja pela diferença constatada;

ANO	LUCRO - DEMONSTRATIVO	LUCRO - DIPJ
1995		
1996	5.474.501,86	5.474.501,86
1997	1.866.221,11	1.866.221,11
1998	3.068.378,27	3.068.378,27
1999	16.112.976,55	16.112.976,55
SUB-TOTAL - LUCROS	26.522.077,79	26.522.077,79
2000	-25.106.554,00	-4.302.210,29
2001	-2.598.371,25	-20.989.956,85
SUB-TOTAL - PREJUÍZOS	-27.704.925,25	-25.292.167,14
PREJUÍZO COMPENSADO - 2002	-1.182.847,46	1.229.910,65
LUCRO TOTAL - 2002	21.813.680,61	21.813.680,61
LUCRO DISPONIBILIZADO - 2002	20.630.833,15	23.043.591,26

DIFERENÇA		2.412.758,11
-----------	--	--------------

- também não procede o argumento de que o art. 19 da MP n.º 1.858-6/99, publicada em 30/06/99, atual MP n.º 2.158-35/01, alcança apenas fatos geradores da CSLL ocorridos a partir de 01/10/99, em virtude do princípio da anterioridade nonagesimal das contribuições sociais, pois o fato gerador ocorreu no final do mês de outubro, quando desde o início do mês já tinha plena eficácia o art. 19 da MP n.º 1.858-6/99. Argumento improcedente.

- no tocante ao princípio da irretroatividade da lei, entende-se que a impugnante se refere ao auferimento de lucros, e não à sua disponibilização. Note-se, todavia, que o lucro auferido não estava sujeito à tributação do IRPJ, mas, sim, apenas, o lucro disponibilizado, conforme as hipóteses de ocorrência. A instituição da tributação da CSLL não fugiu à regra que vigorava, para o IRPJ: incidência sobre o lucro disponibilizado. É o que diz o AD SRF 75/99:

- a data do fato gerador contábil, no caso, é a data do registro dos lucros auferidos pela empresa controlada no exterior, e a data do fato gerador tributário é a data na qual os citados lucros devem compor a base de cálculo da CSLL da controladora, no Brasil. Assim, a data do fato gerador tributário do lucro disponibilizado não é a data do auferimento de lucro líquido por empresa controlada no exterior, mas, é sim, a da disponibilização de lucros, inclusive acumulados, para a controladora.

- a origem do crédito que a impugnante quer compensar no Brasil é proveniente de IVA, cuja natureza é diversa de IR, de forma que o benefício fiscal vigente na Argentina não pode ser transplantado para o Brasil, sem expressa previsão legal, em virtude da interpretação restritiva que o art. 111 do CTN impõe às exclusões de crédito tributário.

- no tocante à alegada inconstitucionalidade do dispositivo que veda a compensação do IRPJ com crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal, há que se repetir que não cabe à instância administrativa manifestar-se a respeito de supostas ofensas da legislação tributária a princípios constitucionais, prerrogativa do Poder Judiciário.

- quanto à alegação de que, para apurar a diferença de taxa de câmbio deveria ser, antes, efetuada essa compensação indevida de prejuízos e que não foram considerados os prejuízos apurados pela CONAP AUTOPARTES SA – ARGENTINA, nos anos-calendário de 1998 e 1999, a Turma julgadora sustenta que compensar lucros de 1996 e 1997 com prejuízos posteriores (1998 e 1999) não encontra respaldo na legislação tributária. Tanto a impugnante compreende isso bem, que não efetuou a referida compensação, em sua DIPJ.

- por outro lado, constata-se que não há discrepância entre a taxa que a fiscalização entende correta (fl. 462) e a admitida, na impugnação (fl. 913), ou seja, R\$ 1,9227.

- no tocante ao pleito de obter restituição, há que se dizer que há rito próprio para isso, não cabendo à instância administrativa se manifestar a respeito, por ocasião de julgamento de auto de infração.

IV – DO RECURSO

O recurso voluntário, apresentado tempestivamente em 4/05/2005, reitera as razões já expendidas na inicial, acrescentando algumas ponderações, a seguir apresentadas em síntese:

- reforça seu inconformismo quanto à interpretação da decisão recorrida com relação ao § 2º do art. 1º da Lei nº 9.532/97, pois os fatos ocorridos (incorporação) não têm força para alcançar os lucros auferidos no exterior por controladas ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, anteriormente à efetiva disponibilização;

- a incorporação não se encontra dentre as situações elencadas pela legislação, muito menos naquela prevista no inc. III do art. 2º do art. 25 da Lei nº 9.249/95;

- 4º Turma da DRJ/SP, a par de afirmar que a capitulação legal feita pelo agente fiscal estava incorreta, que se aplicava a situação exclusiva de extinção por encerramento do processo de liquidação conforme IN 38/95, tentou por todos os meios buscar fundamento de validade da autuação no inc. III do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249/95;

- que os julgadores de primeiro grau ao ampliarem o alcance da expressão “encerramento do processo de liquidação” para “incorporação” alteraram a real definição, em flagrante ofensa ao art 110 do CTN, e criou nova hipótese de incidência para o imposto de renda, contrariando assim o art. 43 do CTN;

- com relação às divergências apontadas pela decisão recorrida nos demonstrativos trazidos para comprovar a postergação do imposto, aduz que as DIPJ apresentadas pela recorrente, dos exercícios de 2000 a 2002, anos-calendário de 1999 a 2001, foram elaboradas com base em balanços levantados pela própria recorrente, de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil, ao passo que os Demonstrativos também elaborados pela recorrente foram amparados em balanços levantados pela própria controlada no Uruguai;

- Somente no ano de 2002, quando os lucros auferidos pela controlada foram oferecidos à tributação pelo IRPJ, nos termos do art. 74 da MP 2158-35/01, é que a recorrente ajustou tais divergências em sua contabilidade pelo método da equivalência patrimonial, e elaborou a DIPJ relativa à aquele período com base nos valores ajustados;

- os procedimentos adotados pela recorrente nada influenciaram no cálculo final do imposto devido nos anos de 1999 a 20001, e foram devidamente retratados na contabilidade e na DIPJ de 2002;

- traz doutrina e jurisprudência para embasar a ofensa ao princípio da anterioridade em decorrência da aplicação da MP nº 1858/99, de 30 de junho de 1999, aos lucros auferidos pela controlada nos meses de fevereiro a setembro de 1999;

- o § 8º do art. 13 da IN 38/96 contraria a Lei nº 9.532/97 ao proibir a compensação do imposto de renda devido no Brasil com crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal;

- o imposto de renda apurado naquele país foi devidamente recolhido pela coligada por meios de créditos que ela possuía a título de IVA;

- a exigência do valor de R\$ 328.042,30 relativa à diferença de taxa de câmbio utilizada pela recorrente na tributação dos lucros auferidos pela coligada na Argentina, não levou em consideração os prejuízos apurados por aquela mesma empresa nos anos de 1998 e 1999;

- a taxa de câmbio utilizada pela recorrente corresponde à data efetiva do levantamento do balanço em que os lucros foram disponibilizados (31.12.99) e não 31.11.99, como quer a decisão recorrida;

A contribuinte interpôs em 31 de agosto de 2006 pedido de desistência parcial do recurso nos termos da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, relativamente ao débito de IRPJ no valor de R\$ 4.711.106,89.

É o relatório.

Voto

Conselheiro - Marcos Vinicius Neder de Lima, Relator.

Do relatado, verifica-se que a contribuinte realizou o pagamento do imposto de renda nos termos da Medida Provisória nº 303/2006 (fls 1161 a 1175). Assim, a recorrente expressamente desistiu do recurso interposto com relação à exigência de IRPJ como previsto na mencionada norma de desoneração fiscal.

Ressalte-se que a fiscalização também lavrou exigência de CSLL, utilizando-se dos mesmos elementos de prova e ambas as acusações foram formuladas conjuntamente neste processo. A defesa apresentada pela recorrente procura infirmar conjuntamente as alegações trazidas nos lançamentos de IRPJ e CSLL no item I do seu recurso voluntário, denominado “Violação ao § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 e aos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei nº 9.532/97”, em que discute: (i) falta de adição ao lucro líquido de lucros disponibilizados por controladas no exterior; (ii) compensação indevida de IR pago no exterior; e (iii) adoção de taxa de câmbio indevida na conversão de lucros disponibilizados e de IR pago no exterior, no ano-calendário de 1999.

Nesse sentido, vale ressaltar que, nessa primeira parte de sua defesa, a recorrente centra sua argumentação tão-somente no imposto sobre a renda e apenas refere-se a CSLL como exigência reflexa, não indicando qualquer diferença entre a legislação dos dois tributos a ensejar tratamento distinto. Assim, a falta de impugnação específica dos fatos invocados pelos autuantes no tocante à exigência de CSLL e o fato de a contribuinte ter alegado de forma explícita o pagamento do crédito tributário objeto deste processo, leva-nos a conclusão que a contribuinte concordou tacitamente com a motivação da decisão recorrida com relação ao item I de sua defesa.

De fato, sendo a defesa una para ambos tributos (IRPJ e CSLL) neste processo, a expressa desistência do recurso e do direito aqui discutido implica, por decorrência lógica, o fim do litígio sobre ambas infrações. Lembrando que o art. 354 do Código de Processo Civil sustenta a indivisibilidade da confissão, de sorte a afastar a possibilidade de aceitar como prova apenas a parte que beneficia o confitente e rejeitar a outra parte que lhe for desfavorável. Ou seja, se ele acata a motivação fática e legal do lançamento com relação ao imposto de renda, tanto que realizou o pagamento, não há sentido que, exatamente os mesmos argumentos, não sejam também acolhidos para a contribuição social. Afinal, a confissão é a admissão da verdade de um determinado fato, contrário ao interesse do confitente, como definido no art. 348 do CPC, citado pela MP 303/06, que traz em seu art. 1º, § 6º, a seguinte determinação:

‘A opção pelo parcelamento de que trata este artigo importa confissão de dívida irrevogável e irretratável da totalidade dos débitos existentes em nome da pessoa jurídica na condição de contribuinte ou responsável, configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do CPC e sujeita a pessoa jurídica à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Medida Provisória’.

Resta, contudo, examinar o questionamento específico acerca da exigência de CSLL que foi objeto de defesa específica no recurso voluntário no item II intitulado “Da Violação ao § 6º do art. 195 da Constituição Federal” que não está incluída na adesão ao parcelamento na Medida Provisória nº 303, de 2006.

Com relação à CSLL, o recurso alega ofensa aos princípios da anterioridade e da retroatividade pelo Fisco ao exigir a contribuição sobre lucros apurados na controlada anteriormente a vigência da Medida Provisória nº 1858-6, de 19.06.99, que estendeu a tributação à CSLL. Por outro lado, a decisão recorrida manteve a exigência por entender que a tributação ocorre no momento em que os lucros anteriores são considerados disponibilizados para a controladora, que no caso em análise ocorreu após a vigência da referida lei.

Com relação a essa matéria, esta Câmara, em outubro de 2007, por ocasião do julgamento do Recurso 152371 (acórdão nº 107.09248), decidiu pela validade da exigência de contribuição social para lucros distribuídos posteriormente ao início da vigência do art. 19 da MP nº 1858-6, de 29/06/99. A decisão está assim ementada:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - CSLL - PRAZO NONAGESIMAL. Antes da vigência do art. 19 da MP nº 1858-6, de 29/06/99, publicada em 30/06/99, atual art. 21 da MP-2158-35/01, os lucros auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil estavam sujeitos exclusivamente ao imposto de renda. A partir desse dispositivo legal foi estendida a tributação para a incidência da CSLL. Os lucros foram disponibilizados somente em 2001, portanto, no momento da ocorrência do fato gerador, o prazo nonagesimal já havia sido ultrapassado.

O fato gerador a ensejar a incidência da Contribuição ocorre no momento em que se considera disponibilizado os lucros auferidos pela empresa coligada ou controlada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Antes da vigência da MP nº 1858-6, os lucros auferidos no exterior pelas empresas mencionadas não foram disponibilizados à recorrente. O fato gerador objeto do litígio ocorreu somente em 2001, portanto não há falar em retroatividade da lei.

Do exposto, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 4 de Fevereiro de 2008


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

original

CC01/C07
Fls. 1



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA**

Processo nº 16327.001413/2004-09
Recurso nº 146161 Voluntário
Matéria IRPJ E OUTRO - Ex.: 2000
Acórdão nº 107 -09.351
Sessão de 4 de Fevereiro de 2008
Recorrente MAHLE COMPONENTE DE MOTORES DO BRASIL LTDA
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP I

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000

Ementa: DESISTÊNCIA DO RECURSO – A desistência do recurso em razão do pagamento do tributo nos termos da Medida Provisória nº 303/2006 tem efeito sobre os litígios de IRPJ e CSLL, em face da defesa una e da necessária relação de causa e efeito entre o processo principal e decorrente.

CSLL – LUCROS NO EXTERIOR - O fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro ocorre no momento em que se considera disponibilizado os lucros auferidos pela empresa coligada ou controlada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Se os lucro auferidos no exterior de anos anteriores foram considerados disponibilizados após a vigência da MP nº 1858-6, de 29/06/99, não há falar em aplicação retroativa da lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MAHLE COMPONENTE DE MOTORES DO BRASIL LTDA.

ACORDAM os Membros da sétima câmara do primeiro conselho de contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os conselheiros Luiz Martins Vakeri, Sílvia Bessa ribeiro Biar e Carlos Alberto Gonçalves Nunes.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente e relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Hugo Correia Sotero, Jayme Juarez Grotto, Silvana Rescigno Guerra Barretto (Suplente Convocada). Ausente, justificadamente a Conselheira Lisa Marini Ferreira dos Santos.

Relatório

I – DA AUTUAÇÃO

O presente processo versa sobre lançamento de IRPJ e CSLL em que foram apuradas as seguintes infrações:

- (I) Falta de adição ao lucro líquido de lucros disponibilizados por controladas no exterior;
- (II) compensação indevida de IR pago no exterior; e
- (III) adoção de taxa de câmbio indevida na conversão de lucros disponibilizados e de IR pago no exterior, no ano-calendário de 1999.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 459 a 470) os fatos relevantes para o entendimento das operações societárias podem ser resumidos da seguinte forma:

- Em 31/01/1999, a sociedade COFAP ANÉIS LTDA (doravante ANÉIS) recebeu como aporte de capital três empresas no exterior (COFAP GMBH (Alemanha), COFAP SA (Uruguai), e CONAP AUTOPARTES SA (Argentina), todas as três controladas pela COFAP COMPANHIA FABRICADORA DE PEÇAS, CNPJ 57.500.001/0001-12 (doravante PEÇAS), que recebeu quotas da ANÉIS, no valor do patrimônio vertido.
- Em 11/02/1999, a recorrente (MAHLE COMPONENTE DE MOTORES DO BRASIL LTDA) foi constituída pelos sócios PEÇAS e CONFAP CIA NOVA FRONTEIRA AGRO PECUÁRIA (doravante AGROPECUÁRIA).
- Em 30/07/1999, a recorrente absorveu parcela do patrimônio da PEÇAS, em virtude de cisão parcial, que acarretou o recebimento das quotas da ANÉIS. Foram emitidas ações, para aumento de capital, no montante equivalente ao patrimônio absorvido.
- Em 30/11/1999, a recorrente recebeu, por incorporação o patrimônio das empresas ANÉIS, CNPJ 02.907.123/0001-36 e MAHLE COM. E PART. LTDA., CNPJ 03.352.406/0001-21, de forma que passou a ser a controladora direta das três controladas no exterior;

- Por ocasião da entrega de sua DIPJ de extinção, no ano-calendário de 1999 (fl. 34), a ANÉIS não adicionou os lucros disponibilizados no exterior ao lucro líquido.
- Em 30/11/1999, na mesma data da referida incorporação, a recorrente alienou o investimento na Argentina (CONAP AUTOPARTES SA) para outra empresa do grupo (fls. 45 a 47), tendo adicionado ao lucro líquido, para a apuração do lucro real, na DIPJ 2000, o lucro disponibilizado (lucros auferidos por essa controlada, em 1996 e 1997), utilizando para o cálculo a taxa de câmbio de venda de 31/12/1999 (fl. 41). O lucro disponibilizado não foi acrescido à base de cálculo da CSLL.
- A recorrente compensou, na mesma DIPJ 2000, valores a título de “Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital” que teriam sido recolhidos pela controlada CONAP AUTOPARTES SA (fls. 42 e 43).

O Termo traz, em seguida, as infrações apuradas, que são, relativamente ao:

LUCRO DISPONIBILIZADO.

COFAP SA – URUGUAI.

Essa controlada no Uruguai auferiu lucros no período decorrido entre 31/01/1999 (data do recebimento de suas ações pela ANEIS na conferência de bens para aporte de capital) e 30/11/1999 (data da extinção da ANEIS por sua incorporação à fiscalizada). A disponibilização dos lucros da controlada no exterior decorreria da extinção por incorporação da ANEIS (controladora), que, segundo a fiscalização, configura emprego do valor do lucro auferido em favor da beneficiária, bem como sua entrega a representante da beneficiária, nos termos dos itens 2 e 4, “b”, § 2º, “b”, § 1º, art. 1º, da Lei n.º 9.532/97. Tais lucros, conforme Balanço apresentado (fls. 150, 430 a 434), alcançam, até 31/10/1999, data do Laudo de Avaliação (fls. 84 a 89), o montante de R\$ 21.348.192,48, sendo que os valores consignados nessa data foram utilizados na DIPJ de encerramento da ANEIS e no ato de incorporação.

Há, todavia, que se descontar desse lucro a parte correspondente ao mês de janeiro de 1999, vez que o respectivo valor, de R\$ 5.030.906,64 (fls. 212 e 434), foi refletido na contabilidade da ANEIS, em 31/01/1999 (fls. 91 e 92), em benefício da PEÇAS, que recebeu em troca mais 18.218.040 quotas da ANEIS. Portanto, a diferença de R\$ 16.317.285,94 é o valor do lucro disponibilizado que deveria ter sido adicionado na demonstração do lucro real, na DIPJ do ano-calendário de 1999, por ocasião do encerramento da ANEIS, correspondente ao período de fevereiro a outubro de 1999. O mesmo vale para a base de cálculo da CSLL.

As razões da fiscalização para a tributação do lucro não disponibilizados pelo “emprego do valor” a que se refere a Lei nº 9.537/97 podem ser resumidas assim:

a) transferência das controladas no exterior da PEÇAS para ANEIS (conferência de bens para aporte de capital);

b) cisão parcial da PEÇAS, momento em que as quotas da ANÉIS são entregues à fiscalizada e esta assume o controle indireto sobre as controladas no exterior;

c) incorporação da ANÉIS, pela fiscalizada;

d) essas alterações de participações societárias demonstram que a transferência da totalidade da participação societária das controladas no exterior, para a fiscalizada, foi a forma pela qual esta assumiu o controle direto dessas empresas no exterior, antes controladas pela PEÇAS;

e) com a criação da ANÉIS, para cumprir um papel intermediário no processo de transferência das empresas no exterior, cabe à própria ANÉIS o benefício pelos lucros entre 01/02/99 e 30/11/99, sendo a fiscalizada mera sucessora;

Além disso, sustenta a fiscalização ter havido a “entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária” em decorrência da versão total do patrimônio líquido da ANÉIS, que contém os lucros apurados pelas controladas no exterior, no período de 02/99 a 11/99, configura entrega, a título de incorporação. Aduz que a Lei dispõe que a entrega pode se dar a qualquer título - ao sócio majoritário da ANÉIS, que é, indiscutivelmente, o representante do beneficiário.

Destaca, ainda, que a Lei n.º 9.249/95, art. 25, § 2º (art. 394, § 5º, inciso III, do RIR/99), dispõe que a extinção da pessoa jurídica controladora configura hipótese de disponibilização dos lucros auferidos pelas controladas no exterior.

Conclui dizendo que a IN SRF n.º 38/96, em seu art. 2º, § 4º, explicita a hipótese de incidência, quando se refere a extinção da empresa, no encerramento do processo de liquidação da empresa no Brasil.

LUCRO DISPONIBILIZADO. DIFERENÇA DE TAXA DE CÂMBIO.

CONAP AUTOPARTES SA - ARGENTINA.

O fato gerador, em relação a essa controlada no exterior, que auferiu lucros nos anos de 1996 e 1997, ocorreu, em um primeiro momento, com a extinção por incorporação da ANÉIS e o emprego do patrimônio líquido da controlada na operação de incorporação, nos mesmos moldes do que ocorreu com a controlada no Uruguai.

Todavia, tais lucros disponibilizados foram adicionados, na determinação do lucro real, na DIPJ 2000, da fiscalizada, no valor de R\$ 4.389.435,92, em um segundo momento, em vista da alienação da controlada (entenda-se: alienação pela fiscalizada a outra empresa do grupo, conforme Termo e fls. 41 a 43, e 45 a 47), na mesma data da extinção por incorporação da ANÉIS.

Tendo sido alienado o investimento, pela fiscalizada, na mesma data da extinção por incorporação da ANÉIS, não havendo alteração na caracterização da infração, e nem dos valores tributáveis em moeda estrangeira, considera-se pertinente a disponibilização do lucro declarada pela fiscalizada, efetuando-se, todavia, o devido ajuste em relação à data do câmbio de moedas. Segundo a fiscalização, tal ajuste refere-se ao fato de que a data da taxa de câmbio utilizada foi a de 31/12/1999, com taxa de R\$ 1,7890, ao passo que ocorreram, como já foi dito, duas hipóteses de disponibilização, ambas na mesma data, ou seja, em 30/11/1999, pois:

- houve a extinção da então controladora direta e o emprego do patrimônio líquido da controlada, que passou de controlada indireta a controlada direta, no ato de incorporação (fls. 80 a 88, e 109 a 113), de forma que a taxa de câmbio que deve ser utilizada é a de 30/11/1999, ou seja, R\$ 1,9227, sendo que essa obrigação seria da ANÉIS, e não da fiscalizada; e,

- houve alienação do investimento, pela fiscalizada, na mesma data, o que configura nova hipótese de disponibilização.

A capitulação legal dos dois fatos geradores ocorridos na mesma data é o emprego do valor em favor da beneficiária e a entrega ao representante da beneficiária, nos termos da Lei n.º 9.532/97, itens 2 e 4, da alínea "b", do § 2º, do art. 1º.

No tocante ao ajuste da taxa de câmbio, a base legal é o art. 143 do CTN, que determina a conversão de moeda pela taxa de câmbio da data do fato gerador, que foi 30/11/99, data da incorporação e data da alienação do investimento, que não se confunde com o "caput" do art. 1º da Lei n.º 9.532/97, que determina a adição, para a determinação do lucro real, em 31/12 do ano-calendário em que ocorrer a disponibilização. Ou seja: o lucro disponibilizado deve ser convertido para moeda nacional ao câmbio da data do fato gerador e adicionado na demonstração do lucro real em 31/12, e não convertido em 31/12, como fez o contribuinte.

Assim, o valor de R\$ 328.042,30 - resultado da diferença entre o valor correto (R\$ 4.747.478,17), calculado com a taxa de câmbio de venda de 30/11/1999, e o valor declarado (R\$ 4.389.435,92) - deve constituir adição ao lucro líquido, para a determinação do lucro real.

COMPENSAÇÃO DE IR PAGO NO EXTERIOR.

CONAP AUTOPARTES SA - ARGENTINA.

O contribuinte deduziu, no cálculo do IRPJ (fl. 43), o valor de R\$ 944.017,13, a título de "Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital". Os documentos apresentados evidenciam que se trata de benefício fiscal caracterizado pelo não pagamento de IVA na exportação e pela permissão para utilizar o respectivo saldo de crédito do IVA para saldar dívidas fiscais de outros tributos, inclusive o correspondente ao IR devido na Argentina. Intimado, o contribuinte elaborou as planilhas de fls. 217 a 219, 324 e 325, identificando os respectivos documentos comprobatórios, para demonstrar o valor que corresponde ao IR recolhido na Argentina, que poderia ser compensado com o IRPJ devido no Brasil, nos termos da legislação.

Assim, o contribuinte apurou um total de R\$ 589.784,96, do qual não pode ser compensado R\$ 195.542,68, pois o respectivo valor corresponde à compensação do IR local com créditos de IVA, bem como compensação do IR local referente a 12/97 com crédito do próprio IR referente a 12/96, que não representa efetivo recolhimento.

Dessa forma, restou comprovado ter sido efetivamente recolhido o valor equivalente a R\$ 394.242,28, correspondente ao IR pago na importação de mercadorias (1996 e 1997) e ao equivalente ao IRRF referente a 1996, que é o valor aceito para compensação com o IRPJ no Brasil. Portanto, resta tributar R\$ 549.774,85.

A fiscalização aponta, como base legal, a IN SRF n.º 38/96, art. 13, § 1º e 8º, o Decreto n.º 87.976, de 22/12/82, que promulgou a Convenção entre Brasil e Argentina, destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão de IR, bem como a Lei n.º 9.249/95, art. 26, § 3º, que determina a conversão do imposto pago pela taxa de câmbio para venda, na data do pagamento.

A fiscalização sustenta que a legislação nacional autoriza a compensação do IRPJ com impostos da mesma natureza pagos no exterior, desde que efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal. Ou seja: não há respaldo legal para compensar o IRPJ com o pagamento ou crédito de IVA na Argentina, pois são impostos de natureza diversa, sendo a compensação lá permitida um evidente benefício fiscal, não incluído na citada Convenção.

Diz, ainda, que a legislação determina que a conversão para moeda nacional do imposto pago no exterior, para fins de compensação, deve ser efetuada com base na taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago, e que esse foi o critério adotado na elaboração das planilhas de fls. 324 e 325.

LUCRO DISPONIBILIZADO. CSLL.

CONAP AUTOPARTES SA - ARGENTINA.

Os lucros disponibilizados e adicionados, na determinação do lucro real, na DIPJ 2000, que deveriam corresponder a R\$ 4.747.478,17, não foram oferecidos à tributação da CSLL, o que ora é feito, cabendo destacar a disposição do AD SRF 75/99 a respeito.

A fiscalização aponta como base legal, o art. 19 da MP n.º 1.858-6, publicada a 30/06/1999, e vigente desde 01/10/1999.

RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO.

A fiscalização diz que a responsabilidade tributária da incorporadora está respaldada pelo art. 132 do CTN e 207 do RIR/99.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO.

O Termo é encerrado com a fiscalização sustentando a inaplicabilidade do art. 137 do CTN ao caso, pois a fiscalizada, como empresa do mesmo grupo, participou ativamente de todas as decisões.

AUTOS DE INFRAÇÃO.

Diante de tais fatos, a fiscalização lavrou Auto de Infração de IRPJ com os seguintes fundamentos legais (fls. 445 a 450):

- lucro disponibilizado por controlada no Uruguai (valor de R\$ 16.317.285,94);
- lucro disponibilizado por controlada na Argentina (valor de R\$ 328.042,25);

- compensação indevida de IR no exterior de controlada na Argentina (valor de R\$ 549.774,85).

Auto de Infração de CSLL sobre lucro disponibilizado por controlada no Uruguai (valor de R\$ 16.317.285,94) e na Argentina (valor de R\$ 4.747.478,17).

II- DA IMPUGNAÇÃO.

A impugnação, apresentada em 05/11/2004 (fls. 477 a 515), se insurge contra o lançamento, apresentado os seguintes argumentos:

1) LUCRO DISPONIBILIZADO - não ocorrência do fato gerador de “disponibilização dos lucros das empresas residentes no exterior para a sociedade incorporadora”, seja porque não houve nenhuma modalidade de pagamento ou de crédito, seja porque a extinção por incorporação não se confunde com extinção por encerramento do processo de liquidação;

2) POSTERGAÇÃO e COMPENSAÇÃO - a contabilidade e a DIPJ do exercício de 2003 demonstram que o montante total dos lucros auferidos pela coligada COFAP URUGUAI nos anos de 1996 a 2002 - R\$ 20.630.833,15 - “foi totalmente oferecido à tributação por força do disposto no art. 74 da MP n.º 2.158/01”, o que inclui o período fiscalizado, conforme docs. 297 a 397, de forma que, caso o mérito não seja favorável à impugnant, somente poderão ser cobrados “os consectários legais aplicáveis nas situações de postergação do pagamento de imposto de renda, compensando-se o montante recolhido no ano-calendário de 2002, com aquele apurado em 1999, nos termos da IN SRF n.º 21/97, alterada pela IN SRF n.º 73/97.”.

3) CSLL - o art. 19 da MP n.º 1.858-6/99, publicada em 30/06/99, atual MP n.º 2.158-35/01, alcança apenas fatos geradores ocorridos a partir de 01/10/99, em virtude do princípio da anterioridade nonagesimal das contribuições sociais, previsto no art. 195, § 6º, da Constituição e do princípio da irretroatividade da lei, conforme doutrina e jurisprudência administrativa e judicial transcritas e AD SRF 75/99;

4) COMPENSAÇÃO DE IR PAGO NO EXTERIOR - os impostos compensados não possuem natureza diversa, tratando-se, “na realidade, do mesmo tributo: imposto de renda”, de forma que o § 8º, do art. 13, da IN SRF n.º 38/96, que veda a compensação do IRPJ com crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal extrapolou a sua competência regulamentar, pois não se limitou a “esclarecer a lei, como previsto no art. 84, IV, da Constituição Federal e art. 99 do CTN”, mas, sim, “diminuiu o alcance dos dispositivos legais” que permitem a compensação, a saber, art. 26, §§ 1º ao 3º, da Lei n.º 9.249/95, e art. 1º, § 4º, da Lei n.º 9.532/97;

5) TAXA DE CÂMBIO DE LUCRO DISPONIBILIZADO TRIBUTADO - a exigência de R\$ 328.042,30 relativo à diferença de taxa de câmbio não considera os prejuízos apurados pela CONAP AUTOPARTES SA – ARGENTINA, nos anos-calendário de 1998 e 1999, pois, se em 1996 e 1997 os lucros alcançaram R\$ 4.717.478,17, em 1998 e 1999 os “prejuízos fiscais” totalizaram R\$ 1.000.535,39, de forma que a base de cálculo da diferença cambial deveria corresponder ao lucro do período (1996 a 1999), ou seja, deveria ser apurada após a compensação dos prejuízos apurados, conforme doc. 398; assim, como o imposto na Argentina correspondeu a R\$ 785.853,09, “calculado com base em critérios de indexação dos

valores efetivamente pagos naquele País, não há imposto a recolher”, mas, sim, a restituir, no valor de R\$ 309.025,96, conforme doc. 398.

A impugnação é bem detalhada na discussão da inoccorrência do fato gerador do lucro disponibilizado da controlada no Uruguai. Eis seu resumo, dividido em quatro grupos temáticos, a saber: (I) a contabilidade e a DIPJ; (II) o fato gerador na ótica do CTN; (III) o fato gerador na ótica do lucro disponibilizado; e, (IV) a extinção por incorporação não configura fato gerador.

CONTABILIDADE. DIPJ.

A impugnante sustenta que o balanço da COFAP SA (Uruguai), de 31/12/99 (fl. 150), e as DIPJ da impugnante e da ANÉIS, referentes ao ano-calendário de 1999 (docs. 46 ao 295), demonstram que os lucros em tela, corretamente contabilizados, estavam indisponíveis no período fiscalizado e “permaneceram em conta de Lucros Acumulados da Supte. sem qualquer tipo de utilização ou destinação.”

Além disso, os valores ora questionados foram devidamente registrados em conta de resultado de equivalência patrimonial da ANÉIS, quando de sua apuração pela COFAP SA (Uruguai), e por ocasião do balanço da ANÉIS, a 30/11/99, foram contabilizados no seu Patrimônio Líquido, em conta de Lucros Acumulados do Exercício.

FATO GERADOR. CTN.

A impugnante diz que o art. 153, III, da Constituição, o art. 43 do CTN, os arts. 186 a 191 da Lei n.º 6.404/76, bem como a doutrina, demonstram a inoccorrência do fato gerador, pois a ANÉIS não tinha qualquer disponibilidade econômica ou jurídica sobre “os resultados auferidos pela coligada no Uruguai, no ano-calendário de 1999”.

Ademais, tributaristas sustentam que se mesmo “na situação expressa nos dispositivos dito infringidos o Fisco ... está obrigado a verificar a efetiva ocorrência da disponibilidade econômica ou jurídica dos lucros auferidos no exterior para não violar os conceitos expressos no art. 43 do CTN, que dirá do caso ora em análise que, além de não se enquadrar na hipótese prevista, a disponibilidade sequer ocorreu.”

Conclui o tema dizendo que sem a distribuição efetiva, mediante pagamento, creditamento ou equivalente, não há disponibilidade do lucro, em face do art. 43 do CTN.

FATO GERADOR. LUCRO DISPONIBILIZADO.

A impugnante alega que não houve “qualquer forma de pagamento, entrega, remessa ou crédito dos lucros ...” em tela, “pela COFAP SA - URUGUAI em favor da COFAP ANÉIS até o momento da incorporação, e, posteriormente, em favor da Supte. até 31/12/99”, nos termos da legislação capitulada, sendo que a “disponibilização dos lucros no exterior ocorreria mediante o seu efetivo pagamento ou crédito em favor da controladora”.

Sustenta que os significados jurídicos dos verbos “entregar” e “empregar” demonstram que tais atos não se aplicam ao caso, pois não houve a transferência (tradição) ou o uso dos lucros auferidos no exterior pela ANÉIS, seja em benefício desta, seja em benefício da impugnante, durante o processo de incorporação, de forma que tais lucros permaneceram incólumes após a incorporação “e em poder da coligada no Uruguai ...”.

Não tendo a ANÉIS recebido lucro da controlada no exterior, mediante pagamento, remessa, entrega emprego ou crédito a seu favor, não há fato gerador, sendo certo que a incorporação “em nada interferiu no lucro auferido pela coligada no exterior”, visto que o critério contábil é o mesmo e não ocorreu nenhuma das hipóteses de disponibilização previstas.

Diz, por fim, que enquanto mantido na titularidade da controlada no exterior, como neste caso - até eventual remessa, entrega, pagamento ou crédito, como determinou a IN SRF n.º 38/96 - o lucro auferido não é alcançável pela legislação brasileira, seja na controlada lá domiciliada, seja na controladora aqui domiciliada, pois o lucro não lhe pertence, não foi por ela produzido ou percebido, e não é por ela titulado.

FATO GERADOR. LUCRO DISPONIBILIZADO.

CONTROLADORA EXTINTA POR INCORPORAÇÃO.

A impugnante alega, alternativamente, que apenas “na hipótese de extinção da pessoa jurídica brasileira, por processo de liquidação, é que os lucros seriam considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento da empresa brasileira, independentemente do respectivo pagamento ou crédito” (inciso III, do § 5º, do art. 394, do RIR/99, e § 4º, do art. 2º, da IN 38/96).

Diz, ainda, que tal enquadramento dos fatos às normas citadas macula “não só o conceito legal de disponibilidade expressamente previsto, como também o conceito constitucional de renda, pois a incorporação não tem força para alcançar os lucros auferidos no exterior por controladas ..., anteriormente à sua efetiva disponibilização (pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa)”, visto que “a incorporação não se encontra dentre as situações elencadas pela referida legislação, enquanto não ocorrer a efetiva disponibilização dos lucros apurados, por intermédio de sua distribuição (pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa)”.

Sustenta que os arts. 110 e 132 do CTN, os arts. 218 a 220, e 227 a 229, da Lei n.º 6.404/76, a doutrina, e a jurisprudência judicial, todos garantem que a extinção pelo encerramento da liquidação, prevista no § 4º, do art. 2º, da IN 38/96, não se confunde com a extinção por incorporação, nos termos do art. 219, incisos I e II, da Lei n.º 6.404/76, distinção, aliás, reconhecida pela SRF, como demonstra o art. 220 do RIR/99 e a IN SRF n.º 395/04.

Assim, os diferentes efeitos das duas modalidades de extinção desqualificam a capitulação no art. 25, § 2º, da Lei n.º 9.249/95, regulamentado pelo § 4º, do art. 2º, da IN 38/96, por modificar indevidamente conceitos jurídicos.

E, como decorrência dessa modificação de conceitos, é indevida a conclusão de que teriam ocorrido as hipóteses previstas nos itens 2 e 4, do § 2º, do art. 1º, da Lei n.º 9.532/97 - ou seja, o pagamento do lucro pela controlada no Uruguai mediante sua entrega e o seu emprego em favor da impugnante, pois não houve extinção da ANÉIS por encerramento de processo de liquidação e, portanto, não houve apuração de haveres e nem distribuição aos sócios do resultado líquido final, também não houve modificação da forma de contabilização dos lucros auferidos no exterior, que estavam registrados em conta de Lucros Acumulados da COFAP ANÉIS e permaneceram em conta equivalente da impugnante, após a incorporação e, por fim, não ocorreu aumento do capital social da impugnante até o final do ano-calendário fiscalizado.

Em resumo: a extinção por incorporação não pode ser equiparada a extinção por incorporação, e sem uma distribuição efetiva, mediante pagamento, creditamento ou equivalente, não há como considerar disponibilizado o lucro da controlada no exterior, não cabendo utilizar ficções em Direito Tributário, pois isso significaria indevido alargamento da regra-matriz de incidência, conforme doutrina transcrita.

III – DO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA

A Delegacia de Julgamento em São Paulo considerou integralmente procedente o lançamento, apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

- a alegada necessidade de efetiva distribuição do lucro prende-se ao equívoco de tomar o lucro disponibilizado por lucro distribuído, visto que são dois conceitos bem distintos, no âmbito do IRPJ, sendo de se notar que não há mais tributação sobre o lucro distribuído, o que em nada ofende a norma geral do art. 43 do CTN.

- a mudança na titularidade do lucro, especificamente, não está explicitada nas hipóteses de incidência, de forma que essa mudança não precisa, necessariamente, ocorrer;

- note-se que a impugnante utiliza o verbo no infinitivo, ao passo que o dispositivo usa, muito claramente, o substantivo: “a entrega”. A *entrega*, tanto pode ser *ato voluntário*, quando se opera por uma translação da coisa, espontaneamente, ou para satisfação de uma obrigação contratual, como pode ser *ato imposto* por decisão judicial (...). As diversas modalidades de *entrega*, seja como *restituição da coisa*, como *cumprimento de prestação*, como *pagamento*, como *doação*, são legalmente reguladas ...”;

- o significado da frase “considera-se pago o lucro, quando ocorrer a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária” não significa “o pagamento”, “a ação de pagar”, ou “o ato de pagar”, como quer dar a entender a impugnante, pois esse entendimento seria mera redundância. O significado, no contexto, é o de transferência, outorgamento de direito, transmissão, cessão, e do ato voluntário que se opera por uma translação da coisa, espontaneamente, ou para satisfação de uma obrigação contratual.

- a “transferência, a qualquer título”, engloba, também, alguma outra forma de transferência, de modo a atribuir à expressão “a qualquer título” o seu significado mais abrangente, capaz de alcançar negócios jurídicos que envolvam, mesmo que indiretamente, o valor do lucro da controlada no exterior.

- assim, constata-se que ocorreu a transferência da totalidade das ações da COFAP SA – URUGUAI, que eram de titularidade da ANÉIS, e passaram a ser de titularidade da COMPANHIA FABRICADORA DE ANÉIS, CNPJ 03.002.935/0001-03, do que se conclui que os lucros acumulados da controlada no exterior foram, indiretamente, transferidos - no caso, entregues, a título de incorporação - juntamente com todo o patrimônio, ambos representados pelas ações, cuja titularidade, repita-se, foi transferida, por meio da incorporação.

- embora a capitulação no § 4º, do art. 2º, da IN SRF n.º 38/96, constitua um lapso, este pode ser considerado suprido, em vista da capitulação correta no inciso III, do § 2º, do art. 25, da Lei n.º 9.249/95 (art. 394, § 5º, inciso III, do RIR/99), às fls. 446 e 466.

- a Lei das S/A não respalda o argumento implícito da impugnante de que a incorporação implicaria um caso especialíssimo de extinção, dotado de força singular, capaz de afastar a tributação. Ao contrário, é, apenas, um dos dois casos de extinção, e a obrigação principal é exigível em ambos, respeitadas as diferenças em relação às obrigações acessórias. A propósito, vale notar que a legislação tributária utiliza o substantivo “extinção”, via de regra, para dar conta de todos os casos de dissolução.

- há distinção entre os dois tipos de extinção (por liquidação e por incorporação), mas que isso diz respeito, essencialmente, ao cumprimento de obrigações acessórias, não afetando, em absoluto, o cumprimento da obrigação principal.

- o exame detalhado dos argumentos de que a extinção por incorporação não pode ser equiparada a extinção pelo encerramento do processo de liquidação leva à conclusão de que não houve tal equiparação, e que o lapso da fiscalização não prejudicou o lançamento, pois a extinção, por si somente, já provoca a tributação, nos termos do disposto no inciso III, do § 2º, do art. 25, da Lei n.º 9.249/95, devidamente capitulada.

- quanto à alegação de que a DIPJ do exercício de 2003 demonstram que o montante total dos lucros auferidos pela coligada COFAP URUGUAI nos anos de 1996 a 2002 - R\$ 20.630.833,15 - “foi totalmente oferecido à tributação por força do disposto no art. 74 da MP n.º 2.158/01”, os julgadores sustentam que os prejuízos de 2000 e 2001, bem como o lucro de 2002, indicados no demonstrativo, não estão suportados pela escrituração contábil, e o lucro apontado como sendo o de 1999, apresentado no demonstrativo, não reflete o seu total, mas, apenas a parte referente - aproximadamente - ao período de fevereiro a outubro de 1999 (fl. 461), além disso, a disponibilização do lucro de janeiro de 1999, descontada pela fiscalização (fl. 461), faz supor que os lucros anteriores já haviam sido disponibilizados e tributados.

- a autoridade julgadora apresenta quadro em que procura evidenciar outras incompatibilidades entre as informações do demonstrativo apresentado e as das DIPJ dos anos-calendário de 2000 e 2001, relativamente aos prejuízos, bem como ao saldo de lucro disponibilizado em 2002, para concluir que, mesmo que os prejuízos declarados de 2000 e 2001, bem como o lucro de 2002, estivessem comprovados pela escrituração, não caberia falar em postergação, mas, sim, em redução indevida do lucro real, seja pela compensação indevida, seja pela diferença constatada;

ANO	LUCRO - DEMONSTRATIVO	LUCRO - DIPJ
1995		
1996	5.474.501,86	5.474.501,86
1997	1.866.221,11	1.866.221,11
1998	3.068.378,27	3.068.378,27
1999	16.112.976,55	16.112.976,55
SUB-TOTAL - LUCROS	26.522.077,79	26.522.077,79
2000	-25.106.554,00	-4.302.210,29
2001	-2.598.371,25	-20.989.956,85
SUB-TOTAL - PREJUÍZOS	-27.704.925,25	-25.292.167,14
PREJUÍZO COMPENSADO - 2002	-1.182.847,46	1.229.910,65
LUCRO TOTAL - 2002	21.813.680,61	21.813.680,61
LUCRO DISPONIBILIZADO - 2002	20.630.833,15	23.043.591,26

DIFERENÇA		2.412.758,11
-----------	--	--------------

- também não procede o argumento de que o art. 19 da MP n.º 1.858-6/99, publicada em 30/06/99, atual MP n.º 2.158-35/01, alcança apenas fatos geradores da CSLL ocorridos a partir de 01/10/99, em virtude do princípio da anterioridade nonagesimal das contribuições sociais, pois o fato gerador ocorreu no final do mês de outubro, quando desde o início do mês já tinha plena eficácia o art. 19 da MP n.º 1.858-6/99. Argumento improcedente.

- no tocante ao princípio da irretroatividade da lei, entende-se que a impugnante se refere ao auferimento de lucros, e não à sua disponibilização. Note-se, todavia, que o lucro auferido não estava sujeito à tributação do IRPJ, mas, sim, apenas, o lucro disponibilizado, conforme as hipóteses de ocorrência. A instituição da tributação da CSLL não fugiu à regra que vigorava, para o IRPJ: incidência sobre o lucro disponibilizado. É o que diz o AD SRF 75/99:

- a data do fato gerador contábil, no caso, é a data do registro dos lucros auferidos pela empresa controlada no exterior, e a data do fato gerador tributário é a data na qual os citados lucros devem compor a base de cálculo da CSLL da controladora, no Brasil. Assim, a data do fato gerador tributário do lucro disponibilizado não é a data do auferimento de lucro líquido por empresa controlada no exterior, mas, é sim, a da disponibilização de lucros, inclusive acumulados, para a controladora.

- a origem do crédito que a impugnante quer compensar no Brasil é proveniente de IVA, cuja natureza é diversa de IR, de forma que o benefício fiscal vigente na Argentina não pode ser transplantado para o Brasil, sem expressa previsão legal, em virtude da interpretação restritiva que o art. 111 do CTN impõe às exclusões de crédito tributário.

- no tocante à alegada inconstitucionalidade do dispositivo que veda a compensação do IRPJ com crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal, há que se repetir que não cabe à instância administrativa manifestar-se a respeito de supostas ofensas da legislação tributária a princípios constitucionais, prerrogativa do Poder Judiciário.

- quanto à alegação de que, para apurar a diferença de taxa de câmbio deveria ser, antes, efetuada essa compensação indevida de prejuízos e que não foram considerados os prejuízos apurados pela CONAP AUTOPARTES SA – ARGENTINA, nos anos-calendário de 1998 e 1999, a Turma julgadora sustenta que compensar lucros de 1996 e 1997 com prejuízos posteriores (1998 e 1999) não encontra respaldo na legislação tributária. Tanto a impugnante compreende isso bem, que não efetuou a referida compensação, em sua DIPJ.

- por outro lado, constata-se que não há discrepância entre a taxa que a fiscalização entende correta (fl. 462) e a admitida, na impugnação (fl. 913), ou seja, R\$ 1,9227.

- no tocante ao pleito de obter restituição, há que se dizer que há rito próprio para isso, não cabendo à instância administrativa se manifestar a respeito, por ocasião de julgamento de auto de infração.

IV – DO RECURSO

O recurso voluntário, apresentado tempestivamente em 4/05/2005, reitera as razões já expendidas na inicial, acrescentando algumas ponderações, a seguir apresentadas em síntese:

- reforça seu inconformismo quanto à interpretação da decisão recorrida com relação ao § 2º do art. 1º da Lei nº 9.532/97, pois os fatos ocorridos (incorporação) não têm força para alcançar os lucros auferidos no exterior por controladas ou coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, anteriormente à efetiva disponibilização;

- a incorporação não se encontra dentre as situações elencadas pela legislação, muito menos naquela prevista no inc. III do art. 2º do art. 25 da Lei nº 9.249/95;

- 4º Turma da DRJ/SP, a par de afirmar que a capitulação legal feita pelo agente fiscal estava incorreta, que se aplicava a situação exclusiva de extinção por encerramento do processo de liquidação conforme IN 38/95, tentou por todos os meios buscar fundamento de validade da autuação no inc. III do § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249/95;

- que os julgadores de primeiro grau ao ampliarem o alcance da expressão “encerramento do processo de liquidação” para “incorporação” alteraram a real definição, em flagrante ofensa ao art 110 do CTN, e criou nova hipótese de incidência para o imposto de renda, contrariando assim o art. 43 do CTN;

- com relação às divergências apontadas pela decisão recorrida nos demonstrativos trazidos para comprovar a postergação do imposto, aduz que as DIPJ apresentadas pela recorrente, dos exercícios de 2000 a 2002, anos-calendário de 1999 a 2001, foram elaboradas com base em balanços levantados pela própria recorrente, de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil, ao passo que os Demonstrativos também elaborados pela recorrente foram amparados em balanços levantados pela própria controlada no Uruguai;

- Somente no ano de 2002, quando os lucros auferidos pela controlada foram oferecidos à tributação pelo IRPJ, nos termos do art. 74 da MP 2158-35/01, é que a recorrente ajustou tais divergências em sua contabilidade pelo método da equivalência patrimonial, e elaborou a DIPJ relativa à aquele período com base nos valores ajustados;

- os procedimentos adotados pela recorrente nada influenciaram no cálculo final do imposto devido nos anos de 1999 a 2000, e foram devidamente retratados na contabilidade e na DIPJ de 2002;

- traz doutrina e jurisprudência para embasar a ofensa ao princípio da anterioridade em decorrência da aplicação da MP nº 1858/99, de 30 de junho de 1999, aos lucros auferidos pela controlada nos meses de fevereiro a setembro de 1999;

- o § 8º do art. 13 da IN 38/96 contraria a Lei nº 9.532/97 ao proibir a compensação do imposto de renda devido no Brasil com crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal;

- o imposto de renda apurado naquele país foi devidamente recolhido pela coligada por meios de créditos que ela possuía a título de IVA;

- a exigência do valor de R\$ 328.042,30 relativa à diferença de taxa de câmbio utilizada pela recorrente na tributação dos lucros auferidos pela coligada na Argentina, não levou em consideração os prejuízos apurados por aquela mesma empresa nos anos de 1998 e 1999;

- a taxa de câmbio utilizada pela recorrente corresponde à data efetiva do levantamento do balanço em que os lucros foram disponibilizados (31.12.99) e não 31.11.99, como quer a decisão recorrida;

A contribuinte interpôs em 31 de agosto de 2006 pedido de desistência parcial do recurso nos termos da Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, relativamente ao débito de IRPJ no valor de R\$ 4.711.106,89.

É o relatório.

Voto

Conselheiro - Marcos Vinicius Neder de Lima, Relator.

Do relatado, verifica-se que a contribuinte realizou o pagamento do imposto de renda nos termos da Medida Provisória nº 303/2006 (fls 1161 a 1175). Assim, a recorrente expressamente desistiu do recurso interposto com relação à exigência de IRPJ como previsto na mencionada norma de desoneração fiscal.

Ressalte-se que a fiscalização também lavrou exigência de CSLL, utilizando-se dos mesmos elementos de prova e ambas as acusações foram formuladas conjuntamente neste processo. A defesa apresentada pela recorrente procura infirmar conjuntamente as alegações trazidas nos lançamentos de IRPJ e CSLL no item I do seu recurso voluntário, denominado "Violação ao § 2º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 e aos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei nº 9.532/97", em que discute: (i) falta de adição ao lucro líquido de lucros disponibilizados por controladas no exterior; (ii) compensação indevida de IR pago no exterior; e (iii) adoção de taxa de câmbio indevida na conversão de lucros disponibilizados e de IR pago no exterior, no ano-calendário de 1999.

Nesse sentido, vale ressaltar que, nessa primeira parte de sua defesa, a recorrente centra sua argumentação tão-somente no imposto sobre a renda e apenas refere-se a CSLL como exigência reflexa, não indicando qualquer diferença entre a legislação dos dois tributos a ensejar tratamento distinto. Assim, a falta de impugnação específica dos fatos invocados pelos autuantes no tocante à exigência de CSLL e o fato de a contribuinte ter alegado de forma explícita o pagamento do crédito tributário objeto deste processo, leva-nos a conclusão que a contribuinte concordou tacitamente com a motivação da decisão recorrida com relação ao item I de sua defesa.

De fato, sendo a defesa una para ambos tributos (IRPJ e CSLL) neste processo, a expressa desistência do recurso e do direito aqui discutido implica, por decorrência lógica, o fim do litígio sobre ambas infrações. Lembrando que o art. 354 do Código de Processo Civil sustenta a indivisibilidade da confissão, de sorte a afastar a possibilidade de aceitar como prova apenas a parte que beneficia o confitente e rejeitar a outra parte que lhe for desfavorável. Ou seja, se ele acata a motivação fática e legal do lançamento com relação ao imposto de renda, tanto que realizou o pagamento, não há sentido que, exatamente os mesmos argumentos, não sejam também acolhidos para a contribuição social. Afinal, a confissão é a admissão da verdade de um determinado fato, contrário ao interesse do confitente, como definido no art. 348 do CPC, citado pela MP 303/06, que traz em seu art. 1º, § 6º, a seguinte determinação:

'A opção pelo parcelamento de que trata este artigo importa confissão de dívida irrevogável e irretroatável da totalidade dos débitos existentes em nome da pessoa jurídica na condição de contribuinte ou responsável, configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 do CPC e sujeita a pessoa jurídica à aceitação plena e irretroatável de todas as condições estabelecidas nesta Medida Provisória'.

Resta, contudo, examinar o questionamento específico acerca da exigência de CSLL que foi objeto de defesa específica no recurso voluntário no item II intitulado “Da Violação ao § 6º do art. 195 da Constituição Federal” que não está incluída na adesão ao parcelamento na Medida Provisória nº 303, de 2006.

Com relação à CSLL, o recurso alega ofensa aos princípios da anterioridade e da retroatividade pelo Fisco ao exigir a contribuição sobre lucros apurados na controlada anteriormente a vigência da Medida Provisória nº 1858-6, de 19.06.99, que estendeu a tributação à CSLL. Por outro lado, a decisão recorrida manteve a exigência por entender que a tributação ocorre no momento em que os lucros anteriores são considerados disponibilizados para a controladora, que no caso em análise ocorreu após a vigência da referida lei.

Com relação a essa matéria, esta Câmara, em outubro de 2007, por ocasião do julgamento do Recurso 152371 (acórdão nº 107.09248), decidiu pela validade da exigência de contribuição social para lucros distribuídos posteriormente ao início da vigência do art. 19 da MP nº 1858-6, de 29/06/99. A decisão está assim cimentada:

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - CSLL - PRAZO NONAGESIMAL. Antes da vigência do art. 19 da MP nº 1858-6, de 29/06/99, publicada em 30/06/99, atual art. 21 da MP-2158-35/01, os lucros auferidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil estavam sujeitos exclusivamente ao imposto de renda. A partir desse dispositivo legal foi estendida a tributação para a incidência da CSLL. Os lucros foram disponibilizados somente em 2001, portanto, no momento da ocorrência do fato gerador, o prazo nonagesimal já havia sido ultrapassado.

O fato gerador a ensejar a incidência da Contribuição ocorre no momento em que se considera disponibilizado os lucros auferidos pela empresa coligada ou controlada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Antes da vigência da MP nº 1858-6, os lucros auferidos no exterior pelas empresas mencionadas não foram disponibilizados à recorrente. O fato gerador objeto do litígio ocorreu somente em 2001, portanto não há falar em retroatividade da lei.

Do exposto, voto em negar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 4 de Fevereiro de 2008


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA