



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

Processo nº 16327.001757/2004-18
Recurso nº 155.022 De Ofício e Voluntário
Matéria IRPJ E OUTROS
Acórdão nº 101-97.072
Sessão de 17 de dezembro de 2008
Recorrentes 4ª TURMA/DRJ EM FORTALEZA - CE. e VEGA ENGENHARIA AMBIENTAL S A

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: RECURSO DE OFÍCIO.

A decisão vergastada foi exarada de acordo com a correta análise dos fatos e do direito aplicável ao caso em questão, pelo quê há ser confirmada.

ERRO NA APURAÇÃO DO *QUANTUM* DEVIDO – POSSIBILIDADE DE CORREÇÃO.

Estando provado o erro na apuração do quantum devido, á que ser retificado o valor do lançamento de ofício.

DEDUÇÃO DE ÁGIO – INCORPORAÇÃO ÀS AVESSAS.

O tratamento previsto no artigo 7º da Lei nº 9.532/1997 aplica-se também às ditas incorporações às avessas, isto é, quando a sociedade incorporada detém investimentos na incorporadora.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

O lançamento se torna definitivo em relação à matéria não contestada pelo sujeito passivo.

DESPESAS COM PATROCÍNIO – INDEDUTIBILIDADE.

São indedutíveis as despesas que não se revistam do aspecto de necessidade para a manutenção da fonte produtora. *In casu* a atividade desenvolvida pela recorrente é de limpeza pública, sendo que a contratação pelo Poder Público de empresas para prestação de serviços é regulada por lei própria e com estabelecimento de requisitos objetivos a serem cumpridos pelas participantes do certame licitatório.

LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE CONTROLADA NO EXTERIOR – AUMENTO DE CAPITAL

DE OUTRA CONTROLADA - DISPONIBILIZAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.

A expressão “o emprego do valor, em favor da beneficiária” contida no artigo 1º, § 2º, “b”, item 4, da Lei 9.532/1997 abrange os casos em que o emprego do valor foi feito pela própria beneficiária. Como regra geral, na utilização de participação societária da controlada que auferiu lucros no exterior, para aumento de capital em outra pessoa jurídica ocorre o “*emprego de valor*” que caracteriza a disponibilização, para fins de tributação, salvo na hipótese em que o aumento de capital se dá em outra pessoa jurídica da qual a beneficiária detenha o controle do capital e, portanto, já detenha, indiretamente, por equivalência patrimonial, os lucros acumulados na investida estrangeira. Nesse caso, não se configura o “*emprego de valor*” caracterizador da disponibilização.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

O decidido em relação ao tributo principal se aplica aos lançamentos reflexos, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes, salvo quando houver na legislação de regência do tributo lançado como reflexo característica que leve a outra conclusão.

CSLL – LUCRO NO EXTERIOR – ANTES DA VIGÊNCIA DA MP nº 1.858-6/1999.

A jurisprudência pacífica deste E. Conselho de Contribuintes estabelece que não deve prevalecer o lançamento da CSLL em relação aos lucros apurados pela controlada no exterior até 30 de setembro de 1999, tendo em vista que tal regra de tributação foi introduzida no ordenamento pátrio pelo artigo 19 da Medida Provisória nº 1.858-6/1999.

VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS – AFAC – MANUTENÇÃO NA CONTABILIDADE.

Os documentos juntados aos autos, em especial, a Ata da Assembléia Extraordinária da CIA indicam claramente que em 26 de novembro de 2001, a CIA, por meio de sua Assembléia de Acionistas, reconheceu que não havia procedido a integralização seu capital com os recursos mantidos em conta de futura integralização de capital, com a reativação do contrato de mútuo que lhe dera origem, no valor correspondente aos mesmos US\$ 25,254,291.96.

CSLL – DESPESAS DESNECESSÁRIAS – DEDUTIBILIDADE.

A base de cálculo da CSLL é o resultado do período, apurado na forma da legislação comercial, ajustado na forma da legislação específica (artigo 2º da lei nº 7.689/1988). As despesas desnecessárias são indedutíveis para o IRPJ, não o sendo para a

CSLL por falta de expressa previsão legal, desde que a efetividade da realização da despesa reste comprovada por documentos hábeis e idôneos.

PIS/COFINS – RECEITAS FINANCEIRAS – BASE DE CÁLCULO.

As receitas financeiras não compõem a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, 1) Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. 2) Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário quanto ao item 1 do auto de infração do IRPJ, mantendo a glosa; vencidos os conselheiros Valmir Sandri e Jose Ricardo da Silva, que restabeleciam a dedutibilidade, entendendo que as despesas eram necessárias; 3) Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL quanto ao item 2 do auto de infração, omissão de receitas, para excluir da tributação as parcelas de R\$ 908.500,39 e R\$ 824.167,42; 4) Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, quanto ao item 6 do auto de infração, postergação de imposto, cancelando essa parte da exigência; 5) Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, quanto item 3 do auto de infração, lucro auferido por controlada no exterior, para excluir as parcelas relativas ao ano-calendário de 1997: R\$ 80.978,00 e R\$ 1.003.631,00, ao ano de 1998: R\$ 191.847,00 e ao ano de 2000: R\$ 3.831.016,00, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


ANTÔNIO PRAGA
PRESIDENTE


CAIO MARCOS CÂNDIDO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 FEV 2009

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Sandra Maria Faroni, José Ricardo da Silva, Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente da Câmara) e Antonio Praga (Presidente da Câmara). José Sergio Gomes (Suplente Convocado).



Relatório

VEGA ENGENHARIA AMBIENTAL S A., pessoa jurídica já qualificada nos autos, recorre a este Conselho em razão do acórdão nº 7.110, de 23 de novembro de 2005, que julgou parcialmente procedentes os lançamentos consubstanciados nos autos de infração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ (fls. 727/738), da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS (fls. 739/743), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (fls. 744/748) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (fls. 749/756), relativos aos anos-calendário de 1999 a 2001. Termo de Verificação Fiscal às fls. 759/779.

A 4ª Turma da DRJ em Fortaleza - CE recorreu de ofício em razão da parcela exonerada do crédito tributário ser superior ao limite de alçada previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375 de 07 de dezembro de 2001, com o valor alterado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00).

Os autos de infração imputam ao sujeito passivo sete infrações à legislação tributária consistentes na:

1. dedução indevida de despesas com patrocínio (AC 2000 e 2001).
2. omissão de receitas financeiras pela falta de contabilização de variação cambial relativa a mútuos contraídos (AC 2000 e 2001).
3. ausência de adição ao lucro líquido do período dos lucros auferidos no exterior por empresas filiais, sucursais, coligadas ou controladas (AC 1999 e 2000).
4. exclusão indevida do lucro real de parcela não autorizada pela legislação do imposto de renda, “relativa a ágio amortizado pela controladora oriundo da aquisição da controlada e que quando da incorporação da controladora pela controlada passou a ser excluído do lucro real” (AC 1999 a 2001).
5. ausência de adição ao lucro líquido de parcela de juros recebidos em razão de mútuo com pessoa vinculada domiciliada no exterior (AC 2000).
6. “postergação do imposto de renda, tendo em vista que a contribuinte utilizou valor superior de exclusão do lucro real, no item lucros diferidos” (AC 1999).
7. amortização indevida de ágio na incorporação de controlada por controladora (AC 1999 a 2001).

Os lançamentos da COFINS e PIS são reflexos da 2ª e 5ª infrações apontadas.

Ciente dos lançamentos em 17 de dezembro de 2004, irresignada a autuada apresentou impugnação em 17 de janeiro de 2005 (803/851), na qual foram apresentados os seguintes fatos e argumentos de defesa, reproduzidos do relatório da decisão de primeira instância:

NÃO ADIÇÃO DE LUCROS DE CONTROLADA NO EXTERIOR (VEGA UPACA SOCIEDAD ANÔNIMA) ITEM 3 DO AUTO DE IR

5. O fiscal autuante sustenta que a IMPUGNANTE teria deixado de oferecer à tributação parte do lucro do exterior gerado pela sua controlada VEGA UPACA SOCIEDAD ANÔNIMA (UPACA) em 1997 e 1998 e, ainda, a totalidade do lucro gerado em 1999, que teriam sido supostamente disponibilizados com a transferência das ações de UPACA em realização de aumento de capital da CIA DE INVERSIONES AMBIENTALES (CIA).

6. Entende o fiscal autuante que, com o conferimento de ações de UPACA em realização de aumento de capital da CIA, a IMPUGNANTE deveria ter oferecido à tributação: (i) diferença de imposto incidente sobre os lucros de 1997 e 1998, distribuídos em 1998 e 1999, pelo fato de a IMPUGNANTE tê-los oferecido à tributação no Brasil líquidos do imposto de renda peruano, ante a Instrução Normativa SRF n° 38, de 27.06.1996, expressamente determinar que devem ser oferecidos à tributação no Brasil os lucros de controlada ou coligada no exterior acrescidos do imposto pago no país de origem; e (ii) a totalidade do lucro de UPACA gerado em 1999 e até então não distribuído (à guisa de esclarecimento, a exigência de IR sobre os valores referidos em (i) e (ii), acima, foi imputada ao ano-calendário de 2000).

7. Além disso, o fiscal autuante, sem apontar qualquer evento que tivesse motivado a disponibilização de lucros de UPACA, tributa, em 1999, a diferença entre (i) o valor histórico dos lucros gerados por UPACA em 1997 e 1998, distribuídos à IMPUGNANTE em 1998 e 1999 e, como visto, por ela oferecidos à tributação, e (ii) o valor da correção monetária – não distribuída pela IMPUGNANTE que, até 31.12.1999, havia incidido sobre os referidos lucros, em decorrência de a legislação peruana impor a correção monetária das demonstrações financeiras.

8. Na quantificação do crédito tributário lançado no auto, o fiscal autuante ignorou o imposto pago por UPACA no seu país de origem (...).

13. Os lucros gerados por UPACA em 1997 e 1998 foram distribuídos até o final de 1999, na medida em que a irregularidade apontada pelo fiscal autuante não interfere no montante dos lucros de UPACA suscetíveis de disponibilização. Com efeito, é o próprio fiscal autuante quem afirma: "Nota-se que o lucro utilizado para distribuição dos dividendos são aqueles conhecidos por lucro líquido após a participação dos trabalhadores nos lucros e imposto de renda." (p. 5 do TERMO). Como sustentar, então, que a alienação de UPACA, em 2000, poderia acarretar a tributação desses mesmos lucros (já distribuídos) na parte que corresponderia à diferença entre o procedimento adotado pela IMPUGNANTE e o previsto na IN SRF 38/96, ou seja, àquela atinente ao montante do IR devido no Peru não acrescido aos referidos lucros para fins de tributação no Brasil?

14. Diz, ainda, o fiscal autuante: "...Ressalvo, aqui, a distribuição de lucros após imposto de renda, que quando oferecido à tributação no Brasil, o contribuinte, novamente abate o imposto de renda" (p. 5 do TERMO) e apresenta o quadro 11, no qual procura comprovar o acerto de sua teoria. Equivoca-se o fiscal autuante tanto na sua teoria quanto na elaboração do quadro, pois nele não considera o fato de que a IMPUGNANTE poderia aproveitar-se de mais crédito de imposto pago no exterior se o montante dos lucros tributados no Brasil fosse majorado.

15. Ora, como o imposto de renda na República do Peru é calculado à alíquota superior à do imposto brasileiro (30% em vez de 25%), o critério adotado pela IMPUGNANTE não acarretou recolhimento a menor de imposto no Brasil sobre lucros do exterior

distribuídos nos períodos-base de 1998 e 1999. Ou seja, maior o valor a adicionar ao lucro real da IMPUGNANTE, maior o crédito do imposto pago no exterior que ela poderia se aproveitar.

(...)

17.As distribuições de lucros de UPACA foram efetuadas levando-se em consideração sempre os valores históricos desses lucros.

(...)

20.O TERMO diz, quanto ao lucro inflacionário, o seguinte: "No tocante à inflação optamos por tributar a inflação dos lucros não distribuídos, sujeitos à aplicação de índice de inflação local ..."

(...)

21.De resto, a planilha constante do quadro 13 do TERMO (relativa ao cálculo do lucro inflacionário de UPACA) apresenta erros de fórmula na coluna "Inflação de 99 = 5,5%", que, corrigidos, acarretariam um total da "inflação em reais" na referida coluna de R\$ 140.088,25, e não de R\$ 191.847,00.

22.No que se refere ao aproveitamento do crédito de imposto de renda pago no Peru (item (iii) do 9º parágrafo deste relatório), o fiscal atuante não admitiu sua compensação com o montante dos tributos supostamente devidos no Brasil porque considerou que o prazo previsto na legislação brasileira estava esgotado, por ter que ser aferido com base na data do ano-calendário em que é lavrado o auto e não do período-base em que a IMPUGNANTE teria que, segundo o fiscal atuante, efetuar as adições correspondentes aos lucros do exterior.

(...)

27.Por motivos que serão analisados mais adiante, a sistemática da tributação de lucros provenientes do exterior foi totalmente modificada pela Lei nº 9.532/97, que passou a adotar um verdadeiro regime de "caixa" para tributação dos referidos lucros. Ou seja, lucros que sob a sistemática da Lei nº 9.249/95 (abstraindo-se do disposto na IN SRF 38/96, que sob o pretexto de regular esta lei, criou outra legislação sobre o assunto, como também se verá adiante) eram tributados independentemente da sua distribuição, passaram, sob a vigência da Lei nº 9.532/97, a ser tributados somente quando efetivamente distribuídos (salvo a hipótese de capitalização dos referidos lucros).

28.Com o objetivo de incentivar a repatriação de lucros do exterior e sua conseqüente tributação no Brasil, a Lei 9.532/97 criou um limite temporal para o aproveitamento, no Brasil, do imposto pago no exterior, conforme o § 4º do art. 1º da referida lei.

(...)

31.O fiscal atuante, por entender que UPACA teria disponibilizado lucros em 1999 e 2000, recalculou o lucro real da IMPUGNANTE correspondente a esses anos-calendário para nele computar lucros gerados por UPACA em 1997, 1998 e 1999. É inquestionável o fato de que, com o auto, os lucros de UPACA gerados nos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999 foram computados nos lucros reais da IMPUGNANTE de 1999 e 2000.

(...)

Não há dispositivo de lei, decreto, ato normativo ou mesmo precedente que determine que o cômputo dos resultados provenientes do exterior no lucro real ou na base de cálculo da CSLL deva se dar por iniciativa do contribuinte, sob pena de perda do aproveitamento do crédito do imposto pago no exterior. Por outro lado, não existe interpretação que justifique essa conclusão.

(...)

OMISSÃO DE RECEITAS FINANCEIRAS ITENS 2 E 5 DO AUTO 58.No que se refere a esse item do auto, em 17.02.2000, a IMPUGNANTE e a CIA, empresa sob seu controle, com sede no Uruguai, firmaram um contrato de abertura de crédito onde a IMPUGNANTE se comprometeu a emprestar à CIA a importância de US\$ 34,000,000.00 (R\$ 60.452.000,00), com juros equivalentes à LIBOR mais 3% a.a. (fls. 449, Cláusula 5º do Contrato de Mútuo); em 22.02.2000, esse mútuo veio a se consumir.

59.Em 19.04.2000, a CIA restituiu à IMPUGNANTE uma parcela do mútuo no valor de US\$ 9,330,858.00 (R\$ 16.590.266,33), sendo mantido como empréstimo o saldo então verificado. O TERMO indica como data dessa amortização o próprio dia 22.02.2000, ou seja, a data da concessão do mútuo, mas não foi isso que efetivamente ocorreu, conforme se verifica em esclarecimentos já prestados pela IMPUGNANTE (fls. 41 e 42).

60.Em 02.06.2000, a IMPUGNANTE destinou ao capital da CIA o saldo do mútuo acima referido que, na ocasião, somava US\$ 25,254,291.97. O capital da CIA permaneceu inalterado até 26.11.2001, quando foi reduzido pelo exato valor do aumento de capital anteriormente efetuado (US\$ 25,254,291.97). O montante da redução de capital foi creditado à IMPUGNANTE, em 26.11.2001, sendo esse crédito liquidado em 13.12.2001, quando foi remetido para o Brasil.

61.Na data do aumento de capital (02.06.2000), o valor em reais da importância transferida à CIA (US\$ 25,254,291.97) era de R\$ 45.700.166,71; já na data da redução de capital, o valor em reais do capital reduzido era de R\$ 62.847.830,97. A diferença em reais entre o valor do aumento de capital e o de sua subsequente redução (R\$ 17.147.644,24) foi tratada pela IMPUGNANTE como resultado positivo de equivalência patrimonial vinculado a seus investimentos na CIA, que se valorizaram no período acima referido, e não foram oferecidos à tributação em razão de não se tributarem ganhos dessa natureza.

(...)

67.A diferença exigida pelo fiscal autuante a título de juros sobre o mútuo (1º período), no valor de R\$ 26.667,26, foi justificada com normas que disciplinam os preços de transferência (art. 243, §1º, do RIR/99), tendo em vista tratar-se de mútuo com pessoa vinculada, com sede no exterior, conforme capitulado no item 5 do auto "Adições Preços de transferência". Entretanto, sobre esse valor, como visto, foram exigidos, além do IRPJ e da CSLL, o PIS e a COFINS, tributos estes aos quais não se aplicam as regras de preços de transferência (essa questão será abordada na seção 11, por ser baseada em argumento válido apenas para PIS e COFINS).

68.No que se refere à parte principal desse item do auto (tratamento do AFAC), a IMPUGNANTE concorda com as considerações do AFRF, sendo que, como demonstrará, no caso concreto, as mesmas não justificam a autuação.

69.Na vigência das normas sobre correção monetária de balanço, as pessoas jurídicas eram obrigadas a atualizar o valor dos bens integrantes de seu ativo permanente e tratar

como receita o resultado dessa atualização; em contrapartida, tratavam como despesa a atualização do valor das contas de patrimônio líquido. Os investimentos em controladas e coligadas são registrados no grupo de contas que integram o ativo permanente das pessoas jurídicas e, por isso, geravam receitas de correção monetária.

(...)

74. Assim, até mesmo em razão dos objetivos visados pelos contribuintes com a criação dos AFACs, os mesmos não representam, no Brasil, investimento. O titular do AFAC não é acionista e, por conseguinte, não participa dos resultados da empresa a quem o AFAC é destinado; a beneficiária do AFAC, por sua vez, tem débito para com o titular do AFAC, embora esteja previsto que o débito seja liquidado mediante sua conversão em capital.

75. No Uruguai, o quadro é diverso. Assim como no Brasil, existem AFACs com as características acima apontadas; não obstante, a legislação uruguaia trata também como AFACs os valores transferidos para as pessoas jurídicas em realização de capital previamente aprovado pela assembléia geral, quando o novo capital excede determinado parâmetro e ainda não foi homologado pela "Auditoria Interna de la Nación" (AUDITORIA INTERNA), órgão semelhante à Junta Comercial Brasileira. Nesses casos, os "adiantamientos a cuenta de futura integración de capital" ("AFIC"), denominação semelhante à do Brasil, integram o patrimônio líquido das sociedades que os recebem e conferem direitos de acionista a seus titulares.

76. Ou seja, no Brasil, após a realização da assembléia geral, o capital já é tido como aumentado, embora a recusa da Junta Comercial em registrar a ata da referida assembléia possa torná-lo sem efeito; no Uruguai, dependendo do valor do aumento, isso só ocorre com a aprovação do novo capital da empresa, pela AUDITORIA INTERNA. Quando o aumento está comportado dentro dos limites de capital autorizado registrado na AUDITORIA INTERNA, a transferência de valores à empresa se faz a título de realização de aumento de capital; nos demais casos, a empresa registra os valores recebidos dos subscritores do aumento de capital como AFICs, embora já toquem aos subscritores direitos de acionistas e sua contribuição para empresa possa até ser representada por títulos provisórios, semelhantes às ações.

(...)

82. No que se refere ao subitem 2 do TERMO, intitulado "Juros remuneratórios do mútuo", a diferença de variação cambial exigida pelo AFRF, no valor de R\$ 908.500,39, referente ao 1º período do mútuo, é equivocada. Com efeito, como consta do TERMO, o mútuo feito pela IMPUGNANTE foi de US\$ 34.000.000,00, dos quais US\$ 9.330.858,00 foram prontamente restituídos, permanecendo como empréstimo o saldo de US\$ 24.669.142,00. Ora, segundo consta da planilha elaborada pelo fiscal autuante, a taxa de câmbio vigente na data da concessão do mútuo era de R\$ 1,778, de sorte que o valor originário do mútuo, em reais, era de R\$ 43.861.734,00; na data da liquidação do mútuo, a taxa de câmbio era de R\$ 1,8096, do que resulta que o valor do mútuo em reais era de R\$ 44.641.279. Assim, a variação cambial do período foi de R\$ 779.544,00, ou seja, importância ligeiramente inferior aos R\$ 787.758,00 que o fiscal autuante reconhece ter a IMPUGNANTE oferecido à tributação (cf. quadro do TERMO intitulado "Cálculos do Período de 22/02/00 a 02/06/00 Contrato de Mútuo VEA versus CIA Informação do Contribuinte").

83. Quanto ao 2º período do mútuo, o fiscal autuante sustenta haver uma diferença de variação cambial não tributada pela IMPUGNANTE no valor de R\$ 824.167,42. Entretanto, não há nos autos qualquer elemento indicativo dos parâmetros utilizados

pelo fiscal autuante para cálculo dessa variação cambial. Na determinação das variações cambiais computadas em seu lucro real, a IMPUGNANTE valeu-se das seguintes taxas de câmbio disponíveis no Sistema de Informações Banco Central (SISBACEN): 2,4886, em 26.11.2001; 2,3409, em 11.12.2001; 2,3839, em 13.12.2001; e 2,32, em 31.12.2001 (DOC. 10).

(...)

87.Ou seja, não há no auto qualquer elemento que permita à IMPUGNANTE conhecer os critérios que levaram o fiscal autuante a questionar as taxas de câmbio por ela (IMPUGNANTE) utilizadas; tampouco há indício de quais foram as taxas utilizadas pela fiscalização no cálculo da variação cambial "regulamentar".

(...)

POSTERGAÇÃO DE RECEITAS ITEM 6 DO AUTO 93.Conforme informado ao fiscal autuante em resposta aos termos de intimação que antecederam o auto, a IMPUGNANTE, no período-base de 1999, excluiu do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, receitas relativas a serviços de coleta de lixo prestados à Prefeitura da Cidade de São Paulo, que ainda não tinham sido recebidas. Tais receitas foram adicionadas à base de cálculo do IR em janeiro de 2000, quando efetivamente recebidas.

94.Com relação à CSL, todavia, a IMPUGNANTE optou por não diferir a tributação das referidas receitas, tributando-as no próprio período-base de 1999.

95.Tal procedimento fez com que os valores das exclusões relativas ao período-base de 1999, bem como das adições relativas ao período-base de 2000, efetuadas às bases de cálculo do IR e da CSL, respectivamente, divergissem entre si.

96.De acordo com o fiscal autuante, a IMPUGNANTE não poderia ter diferido, para fins de IR, a tributação incidente sobre as receitas em causa, ante não tê-lo feito para fins de CSL; neste particular, o fiscal chega a afirmar que a inclusão (para fins de IR) das receitas no período-base seguinte àquele do diferimento teria sido para sanar erro supostamente cometido pela IMPUGNANTE.

97.E, nesse passo, o fiscal entendeu ter havido postergação de IR, exigindo da IMPUGNANTE, isoladamente, multa de ofício de 75% e juros relativos ao período de 31.01.2000 a 30.03.2001.

(...)

100.Por via de consequência, é possível que a base de cálculo da CSL, seja diversa do lucro real, e, portanto, que os ajustes (extra-contábeis) ao lucro líquido previstos para fins de determinação do lucro real não são automaticamente aplicáveis à determinação da base de cálculo da CSL.

(...)

106.Para fins de CSL, o referido diferimento somente passou a ser permitido com a Lei nº 8.003, de 14.03.1990, em seu art. 3º.

107.Como se observa das normas acima transcritas, o diferimento da tributação dos resultados decorrentes de contratos celebrados com entidades públicas, tanto para fins de IR, como para fins de CSL, é uma faculdade do contribuinte, que pode exercê-la ou não.

(...)

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM ÁGIO ITENS 4 E 7 DO AUTO 117.O
art. 7º da Lei nº 9.532/97 não só disciplina o registro de ágio como também estabelece procedimentos para sua amortização (que variam em função da natureza do ágio, ou seja, mais valia de ativos da investida, suas perspectivas de rentabilidade etc.) e seus efeitos fiscais, nas hipóteses de incorporação, fusão e cisão envolvendo sociedades que tenham adquirido investimentos com ágio. O referido art. 7º e seu inciso III (já com a modificação introduzida pelo art. 10 da Lei nº 9.718, de 27.11.1998), ao tratar dos procedimentos que devem ser observados com relação ao ágio do tipo "b" (perspectivas de rentabilidade, isto é ágio da mesma natureza do que se encontrava registrado na sociedade incorporada Sita Brasil), dispôs sobre isso.

(...)

119.A IMPUGNANTE incorporou sua controladora (SITA) cujos investimentos (na IMPUGNANTE) haviam sido adquiridos com ágio; a incorporação transformou o ágio pago pela SITA em ativo diferido da IMPUGNANTE, que passou a amortizá-lo em percentual inferior ao permitido pela legislação fiscal (10% ao anos em vez de 20% ao ano) . Ou seja, por meio da união da IMPUGNANTE (investida) com SITA (investidora), o ágio, que até então era adicionado ao lucro líquido de SITA para fins de determinação do lucro real, transformou-se em ativo diferido e passou a afetar a base de cálculo do IR e da CSL, da empresa que sobreviveu à incorporação, a IMPUGNANTE.

(...)

121.A alegação do fiscal autuante causa perplexidade à IMPUGNANTE, pois contraria texto de lei, de decreto e de normativos expedidos pela própria receita federal. A própria legislação mencionada pelo fiscal autuante determina que o tratamento previsto no art. 7º da Lei nº 9.532/97 (reproduzido no art. 386 do RIR) aplica-se também às ditas incorporações "inversas" (isto é quando a sociedade incorporada detém investimentos na incorporadora). Com efeito, é isto que o art. 8º da Lei nº 9.532/97 esclarece quanto à aplicação do 7º da mesma lei.

(...)

DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM PATROCÍNIO ITEM 1 DO AUTO 124.No que se refere a esse item do AUTO, o fiscal autuante glosou despesas nos valores de R\$ 633.600,00 e R\$ 916.651,00, incorridas nos anos de 2000 e 2001, no pagamento de consultoria organizacional, criação e produções artísticas, assessoria, comunicação e marketing, e clubes carnavalescos.

125.Não há questionamento quanto à efetiva realização e tampouco dúvida quanto à comprovação das despesas realizadas, o que se fez por meio de documentos hábeis e idôneos juntados ao processo (fls. 471 e ss.).

126.As referidas despesas vinculadas ao carnaval de Salvador seriam ineditáveis, segundo consta do TERMO, por entender o fiscal autuante que: "a atividade da empresa não é de livre arbítrio por parte da população do local onde atua, mas de decisões governamentais, via participações em licitações onde são oferecidas propostas, e cuja decisão cabe ao governo local (...)

DA IMPROCEDENCIA DO ITEM DO AUTO REFLEXO DE CSL, RELATIVO A LUCROS DO EXTERIOR 135.Neste item, exige-se da IMPUGNANTE CSL sobre lucros produzidos por UPACA, sua controlada no exterior, nos anos de 1997, 1998 e 1999.

(...)

DA IMPROCEDÊNCIA DO ITEM DO AUTO REFLEXO DE CSL RELATIVO A DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM PATROCÍNIO 149. A exemplo do que foi feito no auto de IR, exegese da IMPUGNANTE CSL em razão da dedução, supostamente indevida, de despesas com patrocínio, que seriam desnecessárias à sua atividade. Não obstante, ainda que tais despesas fossem indedutíveis para fins de IR, não o seriam para fins de CSL.

(...)

DOS ITENS DO AUTO DE CSL RELATIVOS A OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS E A DEDUÇÃO INDEVIDA DE ÁGIO 154. No que refere a esses itens, a IMPUGNANTE se reporta aos argumentos utilizados para demonstrar a improcedência dos mesmos para fins do auto de IR.

DOS AUTOS REFLEXOS DE PIS E COFINS 155. Os autos reflexos de PIS e COFINS decorrem dos itens do auto de IR relativos a (i) omissão de variações monetárias ativas e (ii) falta de adição extra-contábil de valor correspondente à receita financeira mínima exigida em mútuos efetuados com empresas ligadas, nos termos do art. 243 do RIR.

(...)

A autoridade julgadora de primeira instância proferiu decisão por meio do acórdão nº 7.110/2005 julgando parcialmente procedentes os lançamentos, para cancelar os lançamentos de multa isolada do IRPJ e da CSLL e reduzir a multa de ofício ao percentual de 75%, tendo sido lavrada a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: DESPESAS COM PATROCÍNIO. DEDUTIBILIDADE. COMPROVAÇÃO DA NECESSIDADE. A dedutibilidade das despesas está condicionada à comprovação de sua necessidade às atividades da empresa.

ADIANTAMENTOS PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL EM COLIGADA/CONTROLADA. DESCABIMENTO DO TRATAMENTO ATRIBUÍDO COMO INVESTIMENTO. Enquanto não se der a capitalização em coligada/controlada, descabido o tratamento atribuído aos Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital Social na mesma, pela sociedade investidora, como se investimentos fossem, avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS. VARIAÇÕES CAMBIAIS Constatadas omissões de variações monetárias ativas, referentes a variações cambiais de diretos de créditos da contribuinte no exterior, deve ser exigido o imposto de renda mediante lançamento de ofício.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. DATA DO FATO GERADOR TRIBUTÁRIO. LUCROS DISPONIBILIZADOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. A data do fato gerador do lucro disponibilizado não se confunde com a data do auferimento do lucro.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR. FATO GERADOR. O emprego de participação societária para fins de integralização de capital em outra companhia estrangeira configura hipótese de disponibilização dos lucros auferidos no exterior, gerados por aquele investimento.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO. Os créditos de imposto de renda pagos no exterior, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto devido no Brasil, se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração (Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, § 4º).

ÁGIO EM INVESTIMENTO. AMORTIZAÇÃO. A amortização do ágio, como regra geral, é indedutível para a apuração do lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL. A possibilidade de deduzi-lo prevista nos arts. 7º e 8º, da Lei 9.532/97, restringe-se a hipótese em que a pessoa jurídica absorve patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio fundamentado em rentabilidade da coligada ou controlada com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros. Tal permissão contempla de forma literal a hipótese de a empresa incorporada ser a detentora da propriedade da participação societária, abrangendo as denominadas "incorporações às avessas", segundo a alínea "b" do artigo 8º da Lei nº 9.532, de 1997.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA – NÃO ADIÇÃO DE PARCELA DE JUROS RECEBIDOS DE MÚTUO COM PESSOA VINCULADA NO EXTERIOR. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. Consideram-se não impugnadas as matérias que não tenham sido expressamente contestadas pela interessada.

REGIME DE COMPETÊNCIA. INOBSERVÂNCIA. POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO. EFEITOS. A inobservância do regime de competência na escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, constitui fundamento para lançamento de ofício de multa e juros isolados quando dela resulte prejuízo à Fazenda Pública, traduzido em redução ou postergação do imposto. Os juros de mora, por sua vez, devem ser exigidos até a data do pagamento do imposto postergado, conforme estabelecido no art. 6º da Lei 9.430/1996.

DIFERIMENTO DO LUCRO. IMPOSSIBILIDADE DO DIFERIMENTO DA RECEITA. FALTA DE APURAÇÃO DO RESULTADO DE CADA CONTRATO. Nos contratos com entidades governamentais, a legislação autoriza, respeitadas determinadas condições, o diferimento do lucro, e não de receitas. A falta da apuração do resultado de cada um dos contratos da espécie impossibilita o diferimento, já que para tanto é forçoso o pleno conhecimento do lucro advindo de cada ajuste.

ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE. OBSERVÂNCIA DE ATOS NORMATIVOS PELOS JULGADORES DE 1ª INSTÂNCIA. O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei Nº 8.112, de 11 de

dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001

Ementa: DESPESAS DESNECESSÁRIAS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPROCEDÊNCIA. Na falta de dispositivo legal que indique a adição de determinada despesa para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, não há como exigí-la. As regras de dedutibilidade de despesas dirigidas expressamente à apuração do lucro real não se aplicam de forma reflexa à CSLL.

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DATA DE DISPONIBILIZAÇÃO VERSUS DATA DE AUFERIMENTO DO LUCRO. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE DA LEI. A simples disponibilização em data posterior à entrada em vigor da nova hipótese de incidência da CSLL (a inclusão de lucros auferidos no exterior por empresas coligadas ou controladas) não tem o condão de tornar exigível a tributação sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior em data anterior à entrada em vigor da referida hipótese de incidência.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2000, 2001

Ementa: PIS E COFINS. MÚTUO. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIAS. A legislação de preços de transferência somente se aplica ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

CSLL, PIS E COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. A tributação reflexa é matéria consagrada na jurisprudência administrativa e amparada pela legislação de regência, devendo o entendimento adotado em relação aos respectivos Autos de Infração acompanharem o do principal em virtude da íntima relação de causa e efeito.

Lançamento Procedente em Parte.

O referido acórdão, conforme visto resultou seguinte:

1. Manutenção integral do lançamento relativamente a:
 - a. glosa de despesas com patrocínio (item 001 do auto de infração);
 - b. omissão de variações monetárias ativas (item 002 do auto de infração);
 - c. preços de transferência (item 005 do auto de infração);
 - d. postergação de receitas (item 006 do auto de infração);
2. Manutenção Parcial do lançamento em relação às seguintes infrações:

- a. Não adição de lucros de controlada no exterior (item 003 do auto de infração), com exclusão de parcela correspondente a R\$ 51.758,75, decorrente de erro na apuração do quantum devido;
 - b. CSLL relativa aos lucros no exterior: para exclusão da tributação dos lucros relativos aos anos-calendário de 1997 e 1998 e as respectivas correções monetárias daqueles.
3. Exclusão do lançamento em relação às seguintes parcelas:
- a. Dedução indevida de ágio (itens 004 e 007 do auto de infração).
 - b. CSLL dedução indevida de despesas com patrocínio (despesas não necessárias).
 - c. PIS e COFINS quanto à não adição da parcela de juros recebidos de mútuo com pessoa vinculada no exterior no montante de R\$ 26.667,26.

A decisão traz, em síntese, as seguintes razões de decidir:

1. ITEM 001 DO AUTO DE INFRAÇÃO – DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM PATROCÍNIO:

- a. Que não se contesta *in casu* a necessidade de propaganda, mas a forma como a mesma foi realizada para decidir quanto à sua dedutibilidade (necessidade) ou não (por utilidade ou voluptuosidade).
- b. Que a usualidade e normalidade, requeridas no §2º do artigo 299 do RIR/1999, são critérios conjuntivos, e não disjuntivos, ao critério da necessidade expresso no §1º do mesmo artigo. Não satisfeito o critério da necessidade não há possibilidade de se considerar a despesa dedutível, independentemente de sua usualidade ou normalidade no ramo de atividades da empresa.
- c. Que consideradas desnecessárias tais despesas, irrelevantes as demais alegações da impugnante, algumas contrárias a certas observações feitas pela fiscalização.

2. ITEM 2 DO AUTO - OMISSÃO DE VARIAÇÕES MONETÁRIAS ATIVAS:

- a. Relativamente ao lançamento de R\$ 17.147.664,16:
 - i. Que analisando os item (2) e (3) da Ordem do Dia da Assembléia Extraordinária, datada de 26/11/2001, verifica-se que ao reativar o contrato de mútuo com a VEA, o acionista da CIA (a própria VEA) autorizou uma redução na conta de adiantamento para futuro aumento de capital (AFIC) pelo exato valor, em US\$, transferido para aquela conta em 02/06/2000 (US\$ 25,254,291.97). Ou seja, o referido valor jamais fez parte do capital da CIA, embora nenhum impedimento houvesse para a sua integralização já a partir da aprovação da "Auditoria Interna de la Nación" em 13/11/2000. Ele foi contabilizado como AFAC e permaneceu na referida conta até a data da reativação do mútuo no mesmo montante.

- ii. Que tal procedimento demonstra que a impugnante jamais desejou aumentar seu investimento na CIA por meio da capitalização do seu saldo de mútuo. O que se verifica, na verdade, é que a VEA pretendeu simplesmente “transformar” uma conta de mútuo, que estava produzindo variações cambiais ativas tributáveis no Brasil, em um investimento que, por ser avaliado pela equivalência patrimonial, não produziria os mesmos efeitos tributários. Por outro lado, como bem admitiu a impugnante, a legislação uruguaia também possui AFAC com as características dos AFAC brasileiros, que devem ser registradas no passivo exigível, e meu entendimento é de que este também deve ser o caso da operação feita pela impugnante, como argüiu a fiscalização.
- iii. Assim, sendo classificáveis no passível exigível da investida, tais AFAC constituem direito de crédito da impugnante e, de acordo com o artigo o artigo 18 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, “deverão ser incluídas no lucro operacional as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações”, obrigação essa reforçada pelo art. 8º da Lei nº 9.249, de 1995.
- b. Quanto ao lançamento dos R\$ 908.500,39 relativos ao primeiro período do mútuo:
- i. Que, segundo consta da planilha elaborada pelo fiscal autuante, a taxa de câmbio vigente na data da concessão do mútuo era de R\$ 1,778, de sorte que o valor originário do mútuo, em reais, era de R\$ 43.861.734,00; na data da liquidação do mútuo, a taxa de câmbio era de R\$ 1,8096, do que resulta que o valor do mútuo em reais era de R\$ 44.641.279,00. Assim, a variação cambial do período foi de R\$ 779.544,00, ou seja, importância ligeiramente inferior aos R\$ 787.758,00 que o fiscal autuante reconhece ter a IMPUGNANTE oferecido à tributação”.
- ii. Sendo assim, é totalmente improcedente a alegação da impugnante. O quadro anexo ao Termo de Verificação Fiscal às fls. 776/777, intitulado "Cálculos do Período de 22/02/00 a 02/06/00 Contrato de Mútuo VEA versus CIA Informação do Contribuinte e Cálculo da Receita Federal", demonstra cabalmente que a conta de mútuo entre as empresas teve outras entradas além da inicial de US\$ 34.000.000,00. A variação cambial calculada pelo fiscal considerou, obviamente, todas essas entradas, além das saídas referentes às respectivas quitações. Assim, a soma das variações cambiais de cada período analisado importou em R\$ 1.696.258,99 e como a autuada já havia oferecido à tributação o montante de R\$ 787.758,60, tributou-se corretamente a diferença de R\$ 908.500,39.
- c. Quanto ao lançamento dos R\$ 824.167,42 relativos ao segundo período do mútuo:

- i. Que a autoridade fiscal indicou, no quadro de fls. 778, as datas em que efetuou os cálculos da variação cambial de cada período em que houve alteração no saldo do mútuo. Além disso, consta daquele mesmo quadro, na parte referente ao cálculo do contribuinte, os valores das taxas de câmbio de cada uma dessas datas. Não bastasse isso, a própria impugnante reconhece aquelas mesmas taxas de câmbio, conforme se pode constatar da leitura do item 4.26 da sua impugnação (fls. 827).
 - ii. Ainda, a diferença encontrada pela autoridade fiscal não tem qualquer relação com as taxas de câmbio utilizadas, como pretende fazer crer a impugnante. Na verdade, uma simples análise dos cálculos apresentados à fls. 778 demonstra que tal diferença se refere a erros da própria contribuinte, relativos a valores não corretamente considerados na conta de mútuo, conforme atestou o fiscal à fls. 771 do Termo de Verificação Fiscal. Como a impugnante não contesta os valores relacionados pela fiscalização (limita-se a alegar o desconhecimento das taxas de câmbio), valores estes apurados com base na escrituração da impugnante e de sua controlada, obviamente os aceitou.
3. ITEM 3 DO AUTO DE IR – NÃO ADIÇÃO DE LUCROS DE CONTROLADA NO EXTERIOR (VEGA UPACA SOCIEDAD ANÔNIMA):
 - a. que sua solução exige a análise das seguintes questões: 1º) a transferência do controle da empresa VEGA Upaca Relima, da autuada para a CIA, constituiu disponibilização de lucros auferidos no exterior, nos termos da Lei n.º 9.532/97? 2º) O tributo pago no país de origem (Peru) pode ser excluído da base de cálculo do lançamento? 3º) Como se dá a compensação dos créditos do imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil? e 4º) A correção monetária (em função da inflação peruana) dos resultados não distribuídos no ano de auferimento é passível de tributação?
 - b. A disponibilização dos lucros auferidos no exterior:
 - i. Que a aplicação do conceito de disponibilização de lucro exige a ocorrência de uma das duas hipóteses gerais: o pagamento do lucro ou o seu crédito em conta representativa de obrigação da controlada no exterior.
 - ii. Que, no presente caso, discute-se apenas a hipótese geral de pagamento do lucro, que se desdobra, por sua vez, em duas espécies distintas (Lei n.º 9.532/97, art. 1º, § 1º, “b”, § 2º, “b”): as das hipóteses específicas 1 e 3, que configuram o pagamento por meio da ocorrência de operações bancárias, e as das hipóteses específicas 2 e 4, que configuram o pagamento por meio da ocorrência de determinados negócios jurídicos.
 - iii. Que a hipótese específica do item 4, dispositivo no qual o fiscal autuante enquadrou a infração, refere-se “ao emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior”.

- iv. Na operação em comento, a atuada transferiu o controle acionário da VEGA UPACA Relima (UPACA) para a Cia de Inversiones Ambientales (CIA). Embora tal transferência se enquadre no conceito de alienação (transferência), a operação em si subsume-se precisamente ao disposto no item 4 da letra "b" do §2º do art. 1º da Lei n.º 9.532/97, pois a atuada empregou o valor do lucro auferido no exterior na UPACA (sua controlada) em seu favor, pois aumentou o capital da sua outra controlada domiciliada no exterior (a CIA). É importante frisar que basta que tal emprego se dê em seu favor, como o foi, sendo que o termo *"inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior"* apenas admite inclusive a hipótese de emprego do lucro para o aumento de capital da própria controlada onde esse lucro foi apurado.
- v. que o fato de a Lei nº 9.532/97 não ter repetido a hipótese de disponibilização de lucros constante do §9º do art. 2º da IN SRF nº 38/96 não implica, como entende a impugnante, o reconhecimento pelo legislador de que esta não mais prevalece. Uma interpretação possível poderia ser a de que a hipótese de alienação de participação societária de controlada no exterior já estaria prevista em outro dispositivo da nova Lei, não necessitando, portanto, de um dispositivo específico para tal. Esse é o entendimento que defendo neste voto, dada a amplitude do termo "emprego do valor" já acima discutido.
- vi. Assim, constatada a transferência da totalidade do investimento na VEGA UPACA RELIMA, que era de titularidade da VEA, e passou a ser de titularidade da CIA, conclui-se que os lucros acumulados da controlada no exterior foram, indiretamente, transferidos - no caso, empregados - juntamente com todo o patrimônio, ambos representados pelo investimento, cuja titularidade, repita-se, foi transferida à outra controlada da impugnante no exterior. Trata o caso de que se cuida, pois, de uma perfeita aplicação do termo "emprego do valor".
- vii. para reforçar o entendimento aqui esposado, destaco as seguintes palavras da impugnante: "a distribuição (ou disponibilização) de lucros pressupõe a transferência de recursos de uma parte (sociedade distribuidora) a outra (sua sócia ou acionista) e o desfalque de um patrimônio (da distribuidora) que teria como contrapartida o acréscimo do de sua sócia ou acionista (beneficiária do lucro ou dividendo distribuído). Como visto, para que haja disponibilização de lucro, tal qual definida na Lei nº 9.532/97, há que se verificar a transferência de recursos de uma parte (sociedade distribuidora) a outra (sua sócia ou acionista), com o conseqüente desfalque do patrimônio da distribuidora (a controlada no exterior)." Ora, foi exatamente isso que ocorreu no caso em comento, pois a impugnante determinou a transferência de recursos de uma parte (sociedade distribuidora, a UPACA) a outra (sua sócia ou acionista, a CIA) e o desfalque de um patrimônio (da distribuidora, a UPACA) que teria como contrapartida o acréscimo do de sua sócia ou acionista, a CIA, mas cuja beneficiária indireta do lucro ou dividendo distribuído era a VEA (a atuada), pois esta controla integralmente a

CIA. Ou seja, houve disponibilização de lucro, tal qual definida na Lei nº 9.532/97, já que se verificou a transferência de recursos de uma parte (sociedade distribuidora, a UPACA) a outra (sua sócia ou acionista, a CIA), com o conseqüente desfalque do patrimônio da distribuidora (a controlada no exterior, a UPACA), tendo a impugnante sido beneficiada pelo emprego do lucro da UPACA, em seu favor, para aumento de capital de outra controlada sua.

- c. Exclusão da base de cálculo do lançamento do tributo pago no país de origem:
- i. Que não resta dúvidas de que os lucros auferidos no exterior, a serem adicionados ao lucro líquido ou nele computados, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem, como o fez a autoridade fiscal. A impugnante não se insurge contra este fato. Suas alegações são no sentido de que “a eventual diferença de IR decorrente de não ter considerado o IR peruano como acréscimo aos lucros que lhe foram distribuídos por UPACA em 1998 e 1999 deve ser imputada a esses mesmos períodos-base, e não ao período-base de 2000, como faz o auto”.
 - ii. que os quadros 11 (fls. 763) e 12 (fls. 764) demonstram que os lucros auferidos no exterior, adicionados ao lucro líquido, foram considerados pelos seus valores antes de descontados os tributos pagos no país de origem em cada um dos respectivos anos-calendário (1997, 1998 e 1999). A infração foi imputada ao período-base de 2000 por ser este o ano de ocorrência do fato gerador (disponibilização dos lucros).
 - iii. Quanto a argumentação acerca da revogação da IN nº SRF nº 38/1996 pela Lei nº 9.532/97, não há qualquer manifestação da Receita Federal neste sentido, até mesmo porque alguns dispositivos da Lei nº 9.249/95, regulamentada pela referida IN, ainda encontram-se em vigor, visto que não foram revogados pela Lei nº 9.532/97. Já quanto à alegação de que a IN SRF nº 38/96, sob o pretexto de regular a Lei nº 9.249/95, criou outra legislação sobre o assunto, o que se verifica é que a contribuinte pretende invocar a ilegalidade de dispositivos normativos em pleno vigor, que a seu ver estariam por fulminar o lançamento.
- d. Compensação dos créditos do imposto pago no exterior com o imposto devido no Brasil:
- i. Que o tributo pago no exterior, desde que atendida a legislação de regência, pode ser compensado com o tributo apurado no Brasil sobre o lucro. Porém, a Lei 9.532/97, no § 4º do seu art. 1º, criou um limite temporal para o aproveitamento, no Brasil, do imposto pago no exterior, com o objetivo precípua de incentivar a repatriação de lucros do exterior e sua conseqüente tributação no Brasil.
 - ii. Os referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital só poderiam ser compensados se “computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subseqüente ao de sua

apuração.” No caso de que se cuida, embora os lucros tenham sido considerados disponibilizados em 2000, conforme já discutido no item 3.1 deste voto, eles foram auferidos nos anos 1997, 1998 e 1999, e não foram computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, por iniciativa do contribuinte, dentro do prazo legalmente estabelecido. Quando da autuação, em 2004, o fiscal autuante não aceitou a compensação porque não havia mais saldo a compensar, dado o lapso temporal acima mencionado. Ou seja, se nem mesmo o contribuinte poderia efetuar tal compensação, como haveria o fiscal de podê-lo.

e. Correção monetária dos resultados não distribuídos no ano de auferimento:

- i. A alegação de que “a correção monetária peruana relativa aos lucros de UPACA de 1997 e 1998, distribuídos pelo valor histórico em 1998 e 1999, não pode ser tributada em 1999, pois UPACA (ou mesmo a IMPUGNANTE) não praticou qualquer ato capaz de consubstanciar fato gerador de IR, ou seja, não houve disponibilização da referida parcela à IMPUGNANTE” é totalmente improcedente.
- ii. Primeiro, porque o próprio fiscal autuante observa, apropriadamente, que, ao comparar os valores dos lucros auferidos com os dividendos distribuídos (quadros 7, 8 e 10), estes são sempre superiores, nominalmente, àqueles. Até porque não seria razoável que os beneficiários aceitassem receber seus dividendos sem considerar os efeitos da inflação, quando a própria legislação peruana prevê tal correção.
- iii. Segundo, ainda que a UPACA só tenha distribuído para a VEA os valores históricos desses lucros, a correção monetária deveria ter sido distribuída juntamente com eles, já que comporia a mesma conta, qual seja, a de dividendos a distribuir. Não há como aceitar que a correção de tais dividendos não foi distribuída e que o seria em algum momento futuro, como afirmou no rodapé da fls. 305. Seus procedimentos anteriores, único aceitável para o caso em questão, demonstram a distribuição conjunta da correção monetária destes.
- iv. Que não procede, também, a alegação de que não praticou qualquer ato capaz de consubstanciar fato gerador de IR em 1999. Isso porque os dividendos em questão se referiram a lucros auferidos em 1997 e 1998, que somente foram distribuídos em 1999 e, como a correção referente ao período entre o auferimento e a distribuição não foi incluída nos valores distribuídos, a fiscalização tratou de incluí-la em procedimento de ofício. Assim, como houve a disponibilização de todo o lucro auferido no exterior, nos mesmos termos do já discutido no item 3.1 deste voto, obviamente tais lucros devem incluir a correção monetária prevista na legislação peruana.
- v. Que houve erro na apuração a ser corrigido, posto que “a planilha constante do quadro 13 do TERMO (relativa ao cálculo do lucro inflacionário de UPACA) apresenta erros de fórmula na coluna “Inflação

de 99 = 5,5%", que, corrigidos, acarretariam um total da "inflação em reais" na referida coluna de R\$ 140.088,25, e não de R\$ 191.847,00." A aplicação da taxa de conversão soles/reais de 31/12/1999, de 0,511144, sobre o valor da inflação em soles de 1999, de s/274.068,00, resulta em R\$ 140.088,25. Deve ser excluída do lançamento, portanto, a parcela de R\$ 51.758,75.

4. ITENS 4 E 7 DO AUTO - DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM ÁGIO:

- a. com base na Solução de Consulta SRRF/3ª RF/DISIT Nº 18, de 16/02/2005, infere-se que a fiscalizada faz jus à dedutibilidade da amortização do ágio, pois, embora não detivesse participação na empresa Sita Brasil (incorporada), contabilizada em sua escrituração com ágio, a empresa Sita Brasil detinha participação na fiscalizada, participação essa contabilizada com ágio, cogitando-se assim da hipótese prevista no artigo 8º, alínea "b", da Lei 9.532/97, como entende a impugnante.

5. ITEM 5 DO AUTO – PREÇO DE TRANSFERÊNCIA:

- a. Que a questão da não aplicação das regras de preços de transferência para o PIS e a COFINS será tratada em momento próprio.
- b. Especificamente quanto à exigência do IRPJ e da CSLL, não trouxe a defendente nenhuma contestação, a ela não se referindo nem mesmo tacitamente. Constitui, assim, matéria não impugnada, na forma do art. 17 do Processo Administrativo Fiscal, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

6. ITEM 6 DO AUTO - POSTERGAÇÃO DE RECEITAS:

- a. Que, preliminarmente, acentue-se que o contribuinte não apresentou documentação que efetivamente comprove que a receita diferida para fins de IRPJ deriva de contratos de longo prazo com órgãos públicos.
- b. Que conforme quadro 19 de fl. 771, a receita diferida foi apurada com base nas declarações da contribuinte e não há qualquer evidência de que tal montante seja oriundo de contratos firmados com entidades governamentais, cujos resultados poderiam ter a tributação diferida.
- c. que, é de fundamental importância primeiro a prova da existência do contrato, não trazida aos autos pela impugnante, e, segundo, a plena identificação do resultado positivo (lucro) apurado em cada contrato, de modo que se possa controlar as parcelas com tributação diferível. Frise-se, novamente, que são diferíveis os resultados, e não as receitas.
- d. Que a falta de identificação do lucro apurado em cada contrato impede que o contribuinte difira qualquer parcela da tributação pelo imposto de renda da pessoa jurídica, haja vista que tal diferimento se consubstancia em uma porcentagem do lucro. Como poderia o sujeito passivo diferir a tributação de

uma parcela do lucro decorrente de um contrato, caso desconheça ou não tenha apurado o próprio lucro dele resultante?

- e. Que a falta de apuração do resultado de cada um dos contratos, por si só, já impossibilita ao contribuinte a plena apuração da parcela diferível. Nesse sentido, o procedimento da fiscalização, face aos elementos que lhe foram apresentados no curso da ação fiscal, mostra-se irrepreensível, porquanto o diferimento deve se ater a valores inequivocamente determinados com base na legislação de regência.
- f. que, em razão da postergação, estão sendo exigidos neste processo tão-somente a multa de ofício e os juros de mora, exigência esta estabelecida no art. 43, da Lei nº 9.430, de 1996. Assim, como não restou imposto a lançar em razão da postergação, não há porque discorrer sobre a alegação da impugnante de que o lançamento deveria ter sido feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado no outro período-base.
- g. No concernente ao lançamento da multa de ofício, cumpre destacar que a legislação (Decreto-Lei nº 1.598/77) e jurisprudência diligentemente carreadas aos autos pela interessada, em sua impugnação, estão superadas pela superveniência do Decreto-Lei n.º 1.967/82 e da Lei nº 9.430, de 1996, arts. 43 e 44. Tais alterações no disciplinamento da exigência das multas de mora e de ofício estão inseridas no RIR/1999, em seus arts. 273, §2º, e 843 e 957.
- h. Que, em se tratando de postergação de receita, os juros devem ser exigidos até a data em que o imposto, apurado no período-base em que se efetivou o registro inexato, deve ser efetiva e espontaneamente pago, e não somente até o momento em que se escriturou a receita.
- i. que nos cálculos relativos à postergação, foi considerada como data de pagamento 31 de março do ano seguinte ao da apuração do imposto, data de vencimento do tributo, conforme se verifica no demonstrativo de apuração (fls. 727). Analisando-se as declarações apresentadas pela empresa, nota-se, consoante fls. 689/703, que, no exercício em que foi escriturada a receita em comento, a contribuinte apresentou a declaração pelo lucro real anual e optou pelo pagamento do imposto por estimativa. Assim, somente quando da apuração anual do imposto de renda com base no lucro real foi possível determinar o "*quantum*" da obrigação tributária.
- j. que os recolhimentos por estimativa não se confundem com o pagamento do imposto no sentido estabelecido pela legislação que trata do instituto da postergação. Isto porque o recolhimento por estimativa não constitui pagamento do imposto propriamente dito, mas sim mera antecipação de recolhimento do imposto, que somente será efetivamente apurado no final do exercício e pago na data constante da norma prevista no art. 6º da Lei 9.430/1996. Assim, se o contribuinte entregou a sua declaração com base no lucro real anual, o simples registro da receita em determinado mês do ano-calendário de apuração não significa que o imposto postergado foi efetivamente pago naquele mês, ainda que tenha havido recolhimentos por estimativa. Desta forma, a formalização da

exigência dos juros até 31/03/2001, data esta em conformidade com o art. 6º da Lei 9.430/1996, está correta.

- k. Desse modo, como o crédito tributário foi constituído atendendo a lei em vigor, e estando configurada a hipótese de postergação do pagamento de imposto de renda, há que se manter integralmente a postergação apurada pela fiscalização no montante de R\$ 9.553.187,99, que ensejou a cobrança de multa e juros exigidos isoladamente nos montantes de R\$ 1.791.222,73 e R\$ 430.371,10, respectivamente.

7. DO AUTO DE INFRAÇÃO REFLEXO DE CSLL, RELATIVO A LUCROS DO EXTERIOR:

- a. Que os lucros auferidos no exterior antes de 01/10/1999 não integravam a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro (veja, por exemplo o art. 15 da IN SRF N.º 38/96), eles não poderiam passar a integrá-la somente porque foram disponibilizados após a instituição de tal obrigatoriedade.
- b. que somente a partir da Medida Provisória (MP) nº 1.8586, de 29/06/1999 os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior passaram a se sujeitar à incidência da CSLL, em respeito ao princípio da anterioridade nonagesimal estabelecido para as contribuições sociais, é somente a partir de 1º de outubro de 1999 que tais lucros integrarão a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.
- c. Que devem ser excluídos da incidência da CSLL os lucros apurados em 97, 98, com as respectivas correções monetárias, nos montantes de R\$ 1.053.361,00, R\$ 1.003.631,00, R\$ 80.978,00 e R\$ 91.847,00, ainda que disponibilizados após 01.10.1999. Por outro lado, deve ser mantido o lançamento referente aos lucros apurados em 99, no montante de R\$ 3.831.016,00, por ter sido apurado no encerramento do exercício (31/12/1999), posterior a 30/09/1999.

8. DO ITEM DO AUTO DE INFRAÇÃO REFLEXO DE CSLL RELATIVO A DEDUÇÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM PATROCÍNIO:

- a. Que assiste razão à interessada ao afirmar que o fato de ter reconhecido a procedência do auto de infração de IRPJ, em face da falta de comprovação da necessidade dos desembolsos realizados e apropriados como despesas, não significa ser também procedente o lançamento da CSLL.
- b. observe-se que dentre os ajustes prescritos pela lei não consta a adição de despesas não necessárias. Diversos atos legais posteriores introduziram alterações nos ajustes a serem procedidos no resultado do período, para a apuração da base de cálculo da CSLL, notadamente a Lei nº 9.249/1995, que instituiu em seu art. 13 novas vedações no que concerne a deduções. Entretanto, em nenhum desses atos legais foi estabelecida a indedutibilidade de despesas não necessárias na apuração da base de cálculo da contribuição social.
- c. que aquelas despesas, embora consideradas desnecessárias, reputam-se pagas, porquanto não foram objeto de qualquer ressalva ou contestação, nestes

requisitos, por parte da fiscalização. Sendo assim, o que se está a discutir é a dedutibilidade de despesas efetivamente pagas que, não obstante, foram consideradas desnecessárias à atividade da entidade ou incorridas por mera liberalidade.

9. DOS AUTOS DE INFRAÇÃO REFLEXOS DO PIS E DA COFINS:

- a. Que a parcela do lançamento do PIS e da COFINS efetuada com base na não adição de parcela de juros recebidos de mútuo com pessoa vinculada no exterior não deve prevalecer em face da ausência de legislação específica para tanto.

Em função da manutenção parcial do lançamento recorre voluntariamente o contribuinte e, em função do crédito tributário exonerado ser superior ao limite de alçada das DRJ (artigo 2º da Portaria MF nº 375 de 07 de dezembro de 2001, com o valor alterado pela Portaria MF nº 03/2008), recorre de ofício a autoridade julgadora de primeira instância.

Cientificado do acórdão em 21 de agosto de 2006, irresignado pela manutenção parcial do lançamento naquela decisão administrativa de primeira instância apresentou, em 20 de setembro de 2006, o recurso voluntário de fls. 1290/1353, em que re-apresenta os argumentos de defesa de sua impugnação, inovando no que se segue:

1. em relação à dedução indevida de despesas com patrocínio (item 001 do auto de infração):
 - a. que não se pode afirmar que as despesas de publicidade, efetuadas por meio de patrocínio de eventos, seria menos eficaz que aquela realizada por intermédio de catálogos especializados.
 - b. Que tal questionamento da necessidade das despesas está impregnado de “subjetivismo totalmente descabido” e que a decisão de como efetuar a publicidade da empresa é decisão dos profissionais da área de propaganda e não pela fiscalização do imposto de renda.
2. quanto à omissão de receitas financeiras (item 002 do auto de infração):
 - a. Não tributação da diferença entre o valor do aumento de capital de CIA e o de sua subsequente redução:
 - i. que a recorrente concorda com o critério adotado pelo fiscal autuante para distinguir realização de capital subscrito de uma AFAC e é exatamente por concordar com isso, que afirma que o valor que destinou à realização de aumento de capital da CIA tem a natureza de investimento e não de crédito.
 - ii. Enfatiza que o objetivo da criação da AFAC no direito brasileiro seria a criação de um ativo para a titular da AFAC, que por um lado não representasse investimento classificável em seu ativo permanente e, por isso, capaz de gerar receitas tributáveis na conta de correção monetária, e de outro lado, não representasse um mútuo, também responsável pela geração de receitas tributáveis.

- iii. O titular da AFAC não é acionista não participando dos resultados da empresa à qual o AFAC é destinado, sendo apenas credor desta. A beneficiária do AFAC tem por obrigação para com o titular do AFAC, sujeita ou não a encargos financeiros, cuja restituição ocorre pela conversão em capital da devedora.
- iv. Que o AFIC que fez à CIA representou uma efetiva realização do aumento do capital, não sendo tratado como tal por depender de homologação da auditoria interna.
- v. Que os AFIC - adiantamentos a conta de futura integralização de capital - no direito uruguaio, nada tem a ver com as AFAC do direito brasileiro. No Uruguai, dependendo do valor do aumento de capital, o aumento de capital é precedido de análise e autorização da Auditoria Interna, antes do que não existe aumento de capital, mas um AFIC. Quando os valores se enquadram nos limites definidos a partir do capital autorizado, registrado na Auditoria Interna, a transferência dos valores se faz a título de integralização de capital. Nos demais casos, empresa registra os valores recebidos dos subscritores do aumento de capital como AFIC, embora a eles já toquem direitos de acionistas e sal contribuição para a empresa possa até ser representada por títulos provisórios.
- vi. Que a decisão recorrida tratou os AFIC, equivocadamente, como um direito de crédito e como variação monetária ativa a diferença verificada entre o valor original do AFIC e o do capital restituído.
- vii. Que, quando se trata de aplicações em outros países, a classificação destes como investimento ou direito de crédito resulta dos direitos e obrigações decorrentes da legislação daquele país. Que os equívocos cometidos pelo fiscal autuante e pela autoridade julgadora de primeira instância decorrem do justificável desconhecimento da legislação uruguaia.
- viii. Que a legislação uruguaia contempla a existência de um capital autorizado, fixado pela Assembléia Geral Extraordinária, sendo admitido que o capital subscrito seja aumentado por deliberação dos administradores da empresa, desde que dentro dos limites da autorização que lhes é dada pela AGE, da mesma forma que na legislação brasileira.
- ix. No caso concreto, que quando da aprovação da integralização de aportes em antecipação à futura integralização de capital, a recorrente deixou de ter um direito de crédito contra a CIA, e a legislação uruguaia é clara neste sentido, não se justificando tratar como obrigação o AFIC feito pela recorrente à CIA que ao fazê-lo perdeu a qualidade de credora desta, passando a participar de seus lucros e ter direitos semelhantes aos de seus acionistas.
- x. Que não é correta a conclusão da autoridade julgadora a quo de que "ao transferir o saldo de seu mútuo para uma conta de AFIC, a recorrente passou a deter um direito de crédito para com a CIA, por contrariar

expressamente o tratamento que a legislação uruguaia confere aos AFIC”.

- xi. Que a legislação uruguaia trata como AFIC o capital em fase de aprovação pelas autoridades competentes e no Brasil, a falta de norma sobre a matéria leva a administração da companhia a mencionar o fato em notas explicativas.
- xii. Que a recorrente não só pretendeu como aumentou o capital da CIA, ao contrário do afirmado pela DRJ, o que é corroborado pelo parecer juntado ao recurso.
- xiii. Que as demonstrações financeiras da CIA deixaram, inadvertidamente, de refletir a incorporação da AFIC à sua conta de capital, o que não é relevante para o caso, posto que o aumento de capital não representava uma obrigação para a primeira nem um crédito para a segunda. Que tal equívoco na contabilização não produziria o efeito de alterar a natureza do aumento de capital, seja no Brasil, seja no Uruguai.
- xiv. Que o fato da AGE de novembro de 2001 ter debitado a conta da AFIC pela redução do capital é totalmente irrelevante, pois se pretendia restituir a recorrente parcela do capital da CIA no montante exato do aumento de capital anteriormente efetuado e como o mesmo estava ainda, inadvertidamente, contabilizado como AFIC, a AGE apenas eliminou a referida conta e, em termos práticos, sanou o equívoco existente.
- xv. Que os AFAC brasileiros nada mais representa que um contrato entre uma empresa e seus acionistas, pelos quais, estes fazem suprimentos de recursos à empresa para futuro aumento de capital.
- xvi. Que no caso concreto houve aumento de capital da CIA, tendo sido este deliberado por seu Conselho de Administração, cuja integralização ocorreu pela conversão de mútuo da recorrente em capital social. Sendo tal situação semelhante aos aumentos de capital brasileiros e não à AFAC.

b. Diferença de variação cambial vinculada ao mútuo com CIA:

i. No primeiro período:

- 1. Que em que pese que a recorrente não havia considerado em sua impugnação outras entradas de recursos efetuadas na conta mútuo celebrados com a CIA, tal fato não a invalida, já que também não foram consideradas as outras saídas efetuadas na mesma conta, em montante superior às entradas não consideradas.
- 2. Afirma que a variação cambial que deveria ter registrado seria de R\$ 785.731,06, inferior aquela que havia registrado, apresentando demonstrativo. Afirma ainda que a divergência ente

os valores de seu cálculo e o efetuado pela autoridade fiscal pode ser explicada em razão de equívocos praticados por este.

3. O primeiro equívoco foi incluir no cálculo do saldo da conta mútuo o valor dos juros calculados na forma da legislação dos preços de transferência, os quais por representarem meros ajustes extra-contábeis não deveriam ser levados em consideração no cálculo da variação cambial vinculada ao mútuo.
4. Que o fiscal compara o saldo em dólar da conta mútuo convertido para reais pela taxa das datas finais com um valor que corresponde ao somatório, nas mesmas datas, dos valores em reais de todas as entradas e saídas ocorridas desde 22 de fevereiro de 2000, convertidos em reais por taxas em vigor em datas diversas.
5. Que em vez de comparar o saldo em dólar da conta mútuo com o valor correspondente em reais no início e no final de cada período, o fiscal comparou dois valores relativos à mesma data, apurados a partir de critérios distintos, sem que um deles guarde relação com o saldo efetivo em dólares existente na conta mútuo.

ii. No segundo período:

1. que relativamente aos juros incidentes sobre os valores mutuados, que decorrem da aplicação da legislação sobre preços de transferência, corresponde a ajustes extra-contábil, não influenciando o saldo contábil da conta de mútuo, não podendo influenciar no cálculo das variações cambiais do período.
2. que a diferença apontada no cálculo da variação cambial do segundo período decorre de divergência de critério de cálculos adotados pela recorrente e pelo fiscal autuante.
3. demonstra seus cálculos e afirma não compreender os cálculos efetuados pela autoridade tributária, apontando divergências que considera importantes para confirmar sua afirmação.
4. que o fiscal autuante, no cálculo da variação cambial relativa ao segundo período, em vez de comparar o saldo efetivo da conta mútuo em dólares com os valores correspondentes em reais, no início e no final do período, compara dois valores apurados na mesma data, a partir de critérios distintos e aleatórios, sem que nenhum deles guarde relação com o saldo efetivo em dólares existentes na conta mútuo.

3. não adição de lucros de controlada no exterior (item 003 do auto de infração):

- a. no tocante à compensação dos tributos pagos no exterior com aqueles devidos no Brasil:

- i. que resta definir se o aproveitamento do crédito de imposto pago no exterior está condicionado, nos termos da Lei nº 9.532/1997, a que os lucros a ele correspondentes sejam computados no lucro real por iniciativa do contribuinte e não das autoridades fiscais.
 - ii. Que tal caso a tudo se assemelha com a utilização de prejuízos fiscais para reduzir o montante do lucro real e que o Conselho de Contribuintes já decidiu caber ao fiscal autuante proceder à recomposição da base de cálculo do IR considerando todas as compensações e deduções que poderiam ser efetuadas no período-base em que se verificou a irregularidade.
4. Postergação de receitas (item 006 do auto de infração):
- a. Que o lançamento sob análise está fundamentado no entendimento de que a recorrente não poderia diferir o reconhecimento de uma receita para fins de IR e não fazê-lo para fins de CSLL e não no questionamento acerca da natureza da receita diferida. Que em nenhum momento o fiscal solicitou qualquer documento relativo à natureza da receita diferida.
 - b. Que por isso a recorrente, em sua impugnação, não se preocupou em comprovar a natureza da receita diferida, mas sim em demonstrar que o diferimento poderia ser efetuado para fins de IR, sem que fosse necessário fazê-lo para a CSLL.
 - c. Todavia junta demonstrativo comprovando que as receitas diferidas decorrem de contratos celebrados com a Prefeitura de São Paulo, com base no qual restará provado que o lucro diferido é segregado em função de cada contrato e que o valor diferido, refere-se ao percentual de lucro relativo a parcelas não recebidas pela recorrente, nos termos do autorizado pela legislação de regência da matéria.
 - d. Que a multa aplicada teve sua base legal (artigo 44, parágrafo 1º, II, da Lei nº 9.430/1996), revogada pelo artigo 18 da MP nº 303/2006, que deve ser aplicada retroativamente ao caso presente em função do conteúdo do artigo 106, II. "c" do CTN.

É o Relatório. Passo a seguir ao voto.

Voto

Conselheiro CAIO MARCOS CANDIDO, Relator

RECURSO DE OFÍCIO:

O valor exonerado de crédito tributário supera aquele previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375/2001, com o valor alterado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), pelo que se conhece o recurso de ofício interposto pela autoridade julgadora de primeira instância.

O recurso de ofício tem como objeto as seguintes parcelas exoneradas de crédito tributário no julgamento de primeira instância:

1. No lançamento do IRPJ:

- a. Não adição de lucros de controlada no exterior (item 003 do auto de infração), com exclusão de parcela correspondente a R\$ 51.758,75, decorrente de erro na apuração do *quantum* devido;
- b. Dedução indevida de ágio (itens 004 e 007 do auto de infração).

2. No lançamento da CSLL:

- a. exclusão da tributação dos lucros auferidos por empresa controlada no exterior, relativos aos anos-calendário de 1997 e 1998 e as respectivas correções monetárias daqueles.
- b. dedução indevida de despesas com patrocínio (despesas não necessárias).

3. No lançamento do PIS e da COFINS:

- a. Quanto à não adição da parcela de juros recebidos de mútuo com pessoa vinculada no exterior no montante de R\$ 26.667,26.

No tocante ao lançamento do IRPJ:

Não adição de lucros de controlada no exterior (item 003 do auto de infração), com exclusão de parcela correspondente a R\$ 51.758,75 decorrente de erro na apuração do *quantum* devido.

Tendo sido demonstrado o erro na apuração do *quantum* devido, nada há a retificar na decisão recorrida.

Relativamente à dedução indevida de ágio (itens 004 e 007 do auto de infração).

Os motivos trazidos pela autoridade julgadora de primeira instância são suficientes para consignar a impropriedade do lançamento, pelo que os adoto como razões de decidir do presente voto, assim os sintetizando:

1. O fiscal autuante não questiona o montante do ágio registrado por SITA e posteriormente pela recorrente, sua natureza, os critérios para sua amortização ou, mesmo, tece quaisquer considerações ao tratamento que lhe foi dispensado no período que antecedeu à incorporação de SITA pela recorrente.

2. O fiscal atuante limita-se a tributar os valores correspondentes a amortização do referido ágio sob a justificativa de que o art. 7º da Lei nº 9.532/97 e o art. 386 do RIR versam sobre hipótese diferente (incorporação da controlada pela controladora).
3. a alegação do fiscal atuante contraria texto de lei, de decreto e de normativos expedidos pela própria Receita Federal. A própria legislação mencionada pelo fiscal atuante determina que o tratamento previsto no art. 7º da Lei nº 9.532/1997 (reproduzido no artigo 386 do RIR) aplica-se também às ditas incorporações "inversas" (isto é quando a sociedade incorporada detém investimentos na incorporadora).
4. o artigo 8º da Lei nº 9.532/1997 esclarece quanto à aplicação do 7º da mesma lei.
5. Portanto equivocada a alegação do fiscal atuante de que o tratamento previsto no artigo 7º da Lei 9.532/1997 só é aplicável à incorporação de controladas por suas controladoras.

Tendo por base as presentes razões de decidir, há de se confirmar a decisão vergastada neste item.

Relativamente ao lançamento da CSLL:

Exclusão da tributação dos lucros auferidos por empresa controlada no exterior, relativos aos anos-calendário de 1997 e 1998 e as respectivas correções monetárias daqueles, reproduzindo jurisprudência pacífica deste E. Conselho de Contribuintes, tendo em vista que tal regra de tributação foi introduzida no ordenamento pátrio pelo artigo 19 da Medida Provisória nº 1.858-6/1999.

Pelo quê, quanto a este item da tributação, não deve prevalecer o lançamento da CSLL em relação aos lucros apurados pela controlada no exterior até 30 de setembro de 1999.

Quanto à dedução indevida de despesas com patrocínio (despesas não necessárias).

Tanto a base de cálculo do IRPJ quanto a da CSLL são obtidas a partir do lucro líquido contábil apurado pela entidade, com observância da legislação comercial, depois de procedidos os ajustes (adições e exclusões) estabelecidos pela legislação específica de cada tributo. Se a norma do IRPJ define como indedutível as despesas desnecessárias, ensejando a respectiva adição na apuração do lucro real, é porque no cômputo do lucro líquido tais valores são normalmente deduzidos, porém no lucro real não devem sê-lo, segundo a legislação deste imposto. Por outro lado, em face da ausência de norma equivalente na legislação da CSLL, não há como fundamentar a adição destas mesmas despesas na apuração da base de cálculo da contribuição, tal como levado a efeito pela autoridade fiscal no lançamento ora analisado.

A jurisprudência administrativa deste Conselho corrobora tal entendimento, no sentido de ser incabível a adição de valores de custos/despesas desnecessárias, que tenham sido devidamente comprovadas, diante da falta de previsão legal, na apuração da base de cálculo da CSLL, que, por definida em legislação específica, não se confunde com o lucro líquido tributado pelo IRPJ.

Neste sentido há de ser mantida a decisão recorrida de ofício para confirmá-la neste item.

No tocante ao lançamento do PIS e da COFINS, foi afastada a tributação relativa à não adição da parcela de juros recebidos de mútuo com pessoa vinculada no exterior no montante de R\$ 26.667,26.

Tal decisão há de ser confirmada tendo em vista que o lançamento se deu com base na não adição de parcela de juros recebidos de mútuo com pessoa vinculada no exterior e não há legislação específica para tanto.

Pelo exposto, NEGOU provimento ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO:

O recurso voluntário é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 09, de 05 de junho de 2007, dispensou a exigência de arrolamento de bens e direitos como condição para o seguimento do recurso voluntário.

Inicialmente cabe afirmar que em relação ao item 005 do auto de infração (preços de transferência) dos autos de infração do IRPJ e da CSLL não houve contestação, nem em fase impugnatória, pelo quê restou definitivamente constituído o crédito tributário a ela relacionado.

Assim, as parcelas mantidas do lançamento são relativas a:

1. glosa de despesas com patrocínio (item 001 do auto de infração);
2. omissão de variações monetárias ativas (item 002 do auto de infração);
3. postergação de receitas (item 006 do auto de infração);
4. lucros auferidos no exterior por controlada.

Passemos à análise de cada uma das parcelas do crédito tributário mantidas pela autoridade julgadora de primeira instância.

No tocante à glosa de despesas com patrocínio (item 001 do auto de infração), a manutenção do lançamento se deu por entender a autoridade julgadora de primeira instância que as despesas efetuadas, apesar de sua usualidade, eram desnecessárias para a consecução da atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, portanto indedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

Os dispêndios (gastos ou despesas) para serem dedutíveis na apuração do lucro real devem satisfazer alguns critérios, na forma da legislação de regência da matéria. Então vejamos.

O artigo 47 e seus parágrafos 1º e 2º da Lei nº 4.506/1964¹, dispõe sobre o conceito de despesas operacionais e sua dedutibilidade do lucro real:

¹ Que deu base ao artigo 191 e parágrafos no RIR/1980.

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

A administração tributária expôs seu entendimento sobre tais conceitos, por meio do Parecer Normativo nº 32, de 17 de agosto de 1981, nos seus itens 4 e 5:

4. Segundo o conceito legal transcrito, o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades principais ou acessórias que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos.

5. Por outro lado despesa normal (ou usual) verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta como forma, costumeira ou ordinária. O requisito da habitualidade pode ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio.

Da análise da legislação supra citada vê-se que para que uma despesa possa ser deduzida na apuração do lucro líquido, deve revestir-se de certos requisitos, a saber:

1. ter sido comprovadamente realizada.
2. serem usuais/normais e necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (requisitos subjetivos).

O primeiro requisito, a efetividade da realização da despesa, é um elemento objetivo, visto que deve ser comprovada por meio de documentos hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores com as despesas informadas. Quanto aos outros requisitos para a dedutibilidade são impregnados de subjetividade, isto é, a possibilidade de sua dedução dependerá da análise caso a caso, com a verificação da influência de tal despesa na atividade e manutenção da fonte produtora. Uma despesa pode ser dedutível para determinada pessoa jurídica e não sê-lo para outra.

No presente caso as despesas glosadas foram efetuadas nos anos de 2000 e 2001 e se referem ao pagamento de consultoria organizacional, criação e produções artísticas, assessoria, comunicação e marketing, e clubes carnavalescos vinculadas ao carnaval da cidade de Salvador.

Não há questionamento quanto à efetiva realização e tampouco dúvida quanto à comprovação das despesas realizadas.

A discussão recai sobre o requisito de necessidade de tais despesas para o desenvolvimento das atividades da empresa e à manutenção da fonte produtora. Quanto a este aspecto, afirma a recorrente que tais dispêndios estavam voltados para divulgação de sua marca, vez que melhorariam a sua imagem junto à população e à própria administração

municipal (sua contratante), tornando-a uma candidata mais forte em futuras concorrências, posto que sua atividade é de limpeza urbana.

Reproduzo trecho da decisão de primeira instância no tocante a este ponto:

As referidas despesas vinculadas ao carnaval de Salvador seriam indedutíveis, segundo consta do TERMO, por entender o fiscal autuante que: "a atividade da empresa não é de livre arbítrio por parte da população do local onde atua, mas de decisões governamentais, via participações em licitações onde são oferecidas propostas, e cuja decisão cabe ao governo local, portanto, a população atingida pela propaganda não tem o poder de decidir qual a empresa que prestará o serviço de limpeza urbana de sua cidade, entendemos, finalmente, tratar-se de mera liberalidade, até porque, os eventos não têm vinculação com a atividade da empresa." (grifamos) 127. Com base nesse entendimento, o fiscal autuante adicionou as verbas acima referidas às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, com fundamento no art. 299 do RIR/99.

Conforme visto a análise do requisito de necessidade de uma despesa para sua dedução da base de cálculo do IRPJ é carregada de subjetividade, podendo variar de uma para outra pessoa jurídica, dependendo da atividade que estas desenvolvam.

No caso presente, a atividade desenvolvida pela recorrente é de limpeza pública. Como bem indicado pela autoridade julgadora de primeira instância, a contratação pelo Poder Público de empresas para prestação de serviços é regulada por lei própria e com estabelecimento de requisitos objetivos a serem cumpridos pelas participantes do certame licitatório, estabelecidos pela Lei nº 8.666/1993, dentre os quais não se encontra a boa imagem junto à população.

As despesas efetuadas no carnaval de Salvador não ajudaram ao desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica, nem na manutenção de sua fonte pagadora, posto que a contratação de empresa para limpeza pública municipal não depende da participação popular, mas sim do cumprimento de requisitos legalmente estabelecidos para o certame licitatório.

Pelo quê, voto por manter o lançamento quanto a este ponto.

Em relação à omissão de variações monetárias ativas (item 002 do auto de infração), assim restou descritos os fatos que deram causa ao lançamento:

1. em 17 de fevereiro de 2000, a recorrente a CIA, empresa sob seu controle, com sede no Uruguai, firmaram um contrato de abertura de crédito onde a primeira se comprometeu a emprestar à segunda a importância de US\$ 34,000,000.00 (R\$ 60.452.000,00), com juros equivalentes à LIBOR mais 3% a.a. (fls. 449, Cláusula 5º do Contrato de Mútuo); em 22 de fevereiro de 2000, esse mútuo veio a se consumir.
2. Em 19 de março de 2000, a CIA restituiu à recorrente uma parcela do mútuo no valor de US\$ 9,330,858.00 (R\$ 16.590.266,33), sendo mantido como empréstimo o saldo então verificado.

3. Em 02 de junho de 2000, a recorrente destinou ao capital da CIA o saldo do mútuo acima referido que, na ocasião, somava US\$ 25,254,291.97. O capital da CIA permaneceu inalterado até 26 de novembro de 2001, quando foi reduzido pelo exato valor do aumento de capital anteriormente efetuado (US\$ 25,254,291.97).
4. Na data do aumento de capital o valor em reais da importância transferida à CIA (US\$ 25,254,291.97) era de R\$ 45.700.166,71; já na data da redução de capital, o valor em reais do capital reduzido era de R\$ 62.847.830,97. A diferença em reais entre o valor do aumento de capital e o de sua subsequente redução (R\$ 17.147.644,24) foi tratada pela recorrente como resultado positivo de equivalência patrimonial vinculado a seus investimentos na CIA, que se valorizaram no período acima referido, e não foram oferecidos à tributação em razão de não se tributarem ganhos dessa natureza.

A autuação tem por base a não tributação de duas parcelas: 1) a diferença, em reais, entre os valores do aumento do capital de CIA e o da sua subsequente redução; e 2) o cálculo da variação cambial ativa registrada pela recorrente relativa ao período compreendido entre a remessa do numerário e o aumento do capital da CIA, bem como, o da variação cambial relativa ao período compreendido entre a redução do capital e o encerramento do ano-calendário de 2001.

Em relação à primeira parcela, a recorrente concorda com a autoridade lançadora na descrição dos fatos, assinalando, no entanto, a divergência de tratamento das AFAC (Adiantamento para Futuro Aumento de Capital) no Brasil e dos AFIC (Adiantamento para Futura Integralização de Capital) no Uruguai, como base para seu inconformismo com a autuação.

Notadamente a divergência quanto a este item trata da natureza dos adiantamentos de capital feitos à CIA: investimentos ou direito de crédito em favor da recorrente.

Afirma a recorrente que “quando se trata de aplicações em outros países, sua classificação como investimento ou um direito de crédito resulta, como é evidente, dos direitos e obrigações que a legislação do país em que feita a aplicação atribui a seu titular, no caso a legislação uruguaia.”

Segundo a recorrente os tratamentos dados aos AFAC/AFIC pela legislação do Brasil e do Uruguai são distintas. Reproduzo trecho da impugnação apresentada em que é apresentada tal argumentação:

Assim, até mesmo em razão dos objetivos visados pelos contribuintes com a criação dos AFACs, os mesmos não representam, no Brasil, investimento. O titular do AFAC não é acionista e, por conseguinte, não participa dos resultados da empresa a quem o AFAC é destinado; a beneficiária do AFAC, por sua vez, tem débito para com o titular do AFAC, embora esteja previsto que o débito seja liquidado mediante sua conversão em capital.

75.No Uruguai, o quadro é diverso. Assim como no Brasil, existem AFACs com as características acima apontadas; não obstante, a legislação uruguaia trata também como AFACs os valores transferidos para as pessoas jurídicas em realização de capital previamente aprovado pela assembléia geral, quando o novo capital excede determinado parâmetro e ainda não foi homologado pela "Auditoria Interna de la Nación" (AUDITORIA INTERNA), órgão semelhante à Junta Comercial Brasileira.

Nesses casos, os "adiantamientos a cuenta de futura integración de capital" ("AFIC"), denominação semelhante à do Brasil, integram o patrimônio líquido das sociedades que os recebem e conferem direitos de acionista a seus titulares.

76. Ou seja, no Brasil, após a realização da assembléia geral, o capital já é tido como aumentado, embora a recusa da Junta Comercial em registrar a ata da referida assembléia possa torná-lo sem efeito; no Uruguai, dependendo do valor do aumento, isso só ocorre com a aprovação do novo capital da empresa, pela AUDITORIA INTERNA. Quando o aumento está comportado dentro dos limites de capital autorizado registrado na AUDITORIA INTERNA, a transferência de valores à empresa se faz a título de realização de aumento de capital; nos demais casos, a empresa registra os valores recebidos dos subscritores do aumento de capital como AFICs, embora já toquem aos subscritores direitos de acionistas e sua contribuição para empresa possa até ser representada por títulos provisórios, semelhantes às ações.

77. Em síntese, no Uruguai, os AFICs tanto podem ter as características do AFAC brasileiro como representarem efetivas realizações de aumento de capital aprovado pela assembléia, mas que dependem de homologação pela AUDITORIA INTERNA. A IMPUGNANTE transcreve, a seguir, tradução juramentada (DOC. 04) dos textos dos dispositivos da legislação uruguaia pertinentes à matéria e chama a atenção para a primeira das transcrições efetuadas (art. 99 do Decreto 840/988).

No Brasil, para caracterização de AFAC dois são os requisitos a serem cumpridos na operação, quais sejam: comprometimento contratual e irrevogável de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital, e que este aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira Assembléia Geral Extraordinária ou alteração contratual que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade.

No Uruguai, portanto, duas são as situações que podem advir do aumento de capital: se o aumento que se quer proceder encontra-se dentro do limite previamente autorizado, registrado na Auditoria Interna, a transferência de valores se faz a título de realização de capital; caso o aumento seja superior ao valor de capital originalmente aprovado na Auditoria Interna, ficará na dependência de sua nova autorização por aquele órgão, na condição de Adiantamento para Aumento de Capital e não como capital propriamente dito.

Às fls. 1393/1398 foi juntada tradição juramentada de Parecer Técnico emitido por experto uruguaio em que são apresentados os contornos de tal matéria na legislação daquele Estado. Dele retiramos os seguintes trechos:

Conforme parecer datado de 12 de janeiro de 2005, emitimos nossa opinião no sentido de que nosso ordenamento jurídico considera que os aportes a cargo de futuros aumentos de capital aceitos pela Sociedade devem ser considerados como um item patrimonial.

Neste caso indicamos que os titulares dos certificados provisórios emitidos como consequência dos aportes realizados nestas circunstâncias têm os mesmos direitos políticos e econômicos dos acionistas.

Uma vez culminados os trâmites administrativos para aprovação do aumento de capital, os aportes realizados por conta de futuras capitalizações continuam registrados na contabilidade da CIA, da mesma forma com que vinham sendo contabilizados com antecedência, ou seja, em uma conta patrimonial chamada "aportes a capitalizar".

(...) O tratamento normativo dos aportes a cargo de futuros aumentos de capital integralizado.

No Uruguai não há normas de categoria legal que estabeleçam uma relação específica em matéria de aportes a cargo de futuros aumento de capital ou como foram denominados na doutrina, adiantamentos irrevogáveis a cargo de futuras integralizações de capital, termos que devem ser considerados sinônimos.

(...) As únicas normas que se referem ao tem estão dadas pelo artigo 1º do decreto 103)1991, que determina a estrutura das demonstrações contábeis uniformes das sociedades comerciais e inclui dentro das contas do patrimônio social os "aportes e compromissos a capitalizar", os quais define como "aquelas subscrições (capital subscrito em trâmite) e aportes (capital integralizado em trâmite), que não foram capitalizados por exceder o montante atual do capital contratual, estando este em trâmite de ampliação após a sua aprovação pelo órgão social competente".

De acordo com a mencionada norma, a partir do momento no qual a Assembléia resolve o aumento do capital social e a capitalização dos adiantamentos, estes devem ser contabilizados dentro do patrimônio como um item independente (capital integrado em trâmite).

A restante norma vigente que se refere ao tema objeto deste informe é o artigo 99 do Decreto 840/1988, regulamentar do IRIC (Imposto de Renda de Indústria e Comércio), que textualmente determina o seguinte: "As integralizações feitas em sociedade por ações a cargo de futuros aumento de capital não serão computadas como passivo se tais aumentos tiverem sido aprovados pelo órgão social competente".

Conforme consta da norma precedente citada, é condição suficiente para que as integralizações a cargo de futuros aumento de capital não sejam consideradas passivas e que, portanto, possam ser contabilizadas e tratadas para tais efeitos como um item patrimonial, o fato de que previamente tenha sido aprovado o aumento do capital pelo órgão social competente para fazê-lo.

Neste caso os acionistas da Companhia de Inversiones Ambientales S A reunidos em Assembléia Geral Extraordinária, resolveram aumentar o capital social (...), uma vez que o Conselho de Administração da Sociedade aceitou e resolveu integralizar os aportes a cargo de futuras integralizações de capital (...), configurando-se os casos de fato que determinam que esses aportes NÃO possam ser considerados um passivo social, mas sim um item integrante do patrimônio da sociedade.

(...) é evidente que não é possível dizer que quem realiza o adiantamento (aprovado pela Assembléia de Acionistas e em trâmite de aprovação pela Auditoria Interna) seja titular de um direito de crédito a receber a mesma quantia que "emprestou" e seus "juros", mas sim que ao contrário, adquire o legítimo direito a que a Assembléia de Acionistas considere a capitalização dos adiantamentos e o correspondente aumento de capital (...).

Ocorre, no entanto, que, diferentemente do citado Parecer, os fatos narrados levam a outra conclusão que não a por ele adotada.

A tese apresentada pela recorrente teria certa plausibilidade se não fosse desdita por documentos produzidos pela própria CIA e juntados aos autos pela recorrente. Diferentemente do afirmado, os documentos juntados aos autos, em especial, a Ata da Assembléia Extraordinária da CIA (fls. 390) indicam claramente que em 26 de novembro de 2001, a CIA, por meio de sua Assembléia de Acionistas, reconheceu que não havia procedido a integralização seu capital com os recursos mantidos em conta de futura integralização de capital, com a reativação do contrato de mútuo que lhe dera origem, no valor correspondente aos mesmos US\$ 25,254,291.96.

Em sendo assim restou comprovada a motivação da autuação, com a descaracterização de que os valores autuados seriam resultado de equivalência patrimonial, devendo, portanto, ser confirmado o lançamento quanto ao item correspondente a R\$ 17.147.644,24.

Em relação ao valor de R\$ 908.500,39, relativo à variação cambial do primeiro período do mútuo (22 de fevereiro de 2000 a 02 de junho de 2000), entendo caber razão à recorrente.

O demonstrativo de fls. 1311 (item 4.49 do recurso voluntário) aponta corretamente o valor de R\$ 785.731,06 de variação cambial acumulada no período sob análise. Levando-se em conta todas as entradas e saídas do período e apurando-se a variação cambial relativa a tal período chega-se ao valor acima registrado.

O equívoco praticado pela autoridade tributária foi o de somar algebricamente os resultados acumulados das variações cambiais dos períodos entre cada movimentação na conta, sem desconsiderar os períodos anteriores.

Observe-se que o valor apurado no demonstrativo de fls. 777, relativo ao dia 02 de junho de 2000 (R\$ 788.073,84) se aproxima do resultado apurado pela recorrente. Tal fato se deve à apuração realizada pelo fiscal já considerar em cada parcela o acumulado no período anterior, não podendo portanto, de novo computar tais valores numa soma algébrica dos resultados parciais, o que resultou no valor equivocado de R\$ 1.696.258,99.

Deste modo, é de se DAR provimento ao recurso em relação à parcela correspondente de variação cambial no valor de R\$ 908.500,39.

Em relação ao valor de R\$ 824.167,42, correspondente à variação cambial do segundo período do mútuo (26 de novembro de 2000 a 31 de dezembro de 2000), também cabe razão à recorrente.

Não há como, a partir dos dados constantes da planilha de fls. 778, de lavra da autoridade tributária, aferir-se os cálculos da variação cambial ali indicada.

Ao contrário do constante do citado demonstrativo, os valores apresentados pela recorrente indicam claramente um equívoco praticado na apuração da variação cambial, pelo que é de se DAR provimento ao recurso quanto a este item da variação cambial correspondente ao valor de R\$ 824.167,42.

Quanto à postergação de receitas (item 006 do auto de infração).

Observe-se que a exigência é apenas da multa de ofício e dos juros de mora, aplicados de forma isolada, com base no artigo 43 da Lei nº 9.430/1996.

A autuação recai sobre valores excluídos da apuração do lucro real do ano-calendário de 1999, tais receitas foram adicionadas ao lucro real em janeiro de 2000.

Afirma a recorrente que tais valores eram relativos a serviços prestados à Prefeitura de São Paulo e que só foram recebidos em 2000. Observe-se que a recorrente somente procedeu ao diferimento da tributação do IRPJ, não o tendo efetuado em relação à CSLL.

O motivo eleito pela autoridade tributária como base para o lançamento pode ser entendido a partir do seguinte excerto do Termo de Verificação Fiscal (fls. 772):

Ora como se admitir que a empresa opte por não diferir valor maior, e como consequência pagar mais contribuição social, esta afirmação é algo atípico e inusitado. O retrato deste ato está na Declaração do Imposto de Renda, onde efetivamente foi excluído R\$ 9.553.187,99 a menor na base de cálculo da CSLL no ano-calendário de 1999. A legislação tributária (...) não deixa dúvidas de que os valores (das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL) deveriam ser idênticos.

Não resta dúvida de que o lançamento está pautado na diferença das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL indicadas pelo recorrente em sua DIPJ.

A decisão de primeira instância restou motivada na falta de apresentação de documentos que comprovassem a origem das receitas diferidas, a prova da existência dos contratos alegados, a identificação do lucro relativo aos ditos contratos. É certo que tais matérias não haviam sido cogitadas no momento da autuação, não permitindo portanto que o sujeito passivo delas se defendessem até aquele momento processual.

Em seu recurso a recorrente traz aos autos dossiê composto de cópias dos contratos celebrados com a Prefeitura Municipal de São Paulo e respectivas Notas Fiscais, bem cópias do seu LALUR (fls. 1408 e seguintes).

Com base nos documentos citados pode-se verificar que o lucro diferido é segregado em função de cada contrato e que o valor que deu causa ao lançamento referia-se aos valores não recebidos da PMSP, na forma que autoriza a legislação de regência, satisfazendo os senões apontados pela autoridade julgadora para o afastamento da exigência fiscal.

A previsão legal para tal diferimento das receitas decorrentes de contratos com entidades governamentais encontra-se reproduzido nos artigos 407 a 409 do RIR/1999. A previsão específica para a CSLL foi introduzida no ordenamento jurídico pátrio com a edição do artigo 3º da Lei nº 8.003/1990.

Sendo assim, há que se DAR provimento ao recurso voluntário quanto a este item.

No tocante aos lucros auferidos no exterior por controlada (VEGA UPACA SA) – item 003 do auto de infração.

Este item da autuação dá conta de duas situações de disponibilização de lucros auferidos por controlada no exterior:

1. Os lucros de 1997 e de 1998, efetivamente disponibilizados à recorrente, respectivamente, em 1998 e 1999.
2. Os lucros gerados em 1999, que foram considerados disponibilizados no momento da transferência do controle da empresa VEGA Upaca, da autuada para realização de capital da CIA, em 2000, nos termos do artigo 1º, §2º, item 4, da Lei n.º 9.532/1997.

Em relação aos lucros de 1997 e de 1998, a autuação recaiu sobre as seguintes parcelas:

1) a diferença do imposto incidente sobre aqueles, pelo fato de a recorrente tê-los oferecido à tributação no Brasil líquidos do imposto de renda peruano;

2) diferença entre o valor histórico daqueles lucros por ela oferecidos à tributação e o valor da correção monetária (legislação peruana), não distribuídos à recorrente, incidente sobre os referidos lucros não distribuídos à recorrente até 31 de dezembro de 1999.

A recorrente argumentou, em síntese, que:

1. que não houve disponibilização de lucros da UPACA para si, na utilização da participação societária que detinha em VEJA Upaca para a integralização do capital da CIA Upaca;
2. não houve a compensação dos tributos pagos no exterior com aqueles devidos no Brasil;
3. que não houve exclusão do tributo pago no país de origem, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no Brasil;
4. a exclusão da parcela correspondente à correção monetária peruana, incidente sobre os lucros gerados em 1997 e 1998, por terem sido tributados em período de apuração diverso daquele em que foram apurados;

Inicialmente deve ser consignado que, conforme se pode verificar do quadro demonstrativo constante do Termo de Verificação Fiscal (fls. 764) foram lançadas diferenças correspondentes aos lucros auferidos nos anos-calendário 1997 e 1998, efetivamente distribuídos em 1998 e 1999. Ocorre que o lançamento foi efetuado como se tais diferenças houvessem sido disponibilizadas em 31 de dezembro de 1999.

Neste sentido, relativamente à parcela correspondente à diferença apurada no ano-calendário de 1997, distribuído em 1998 (R\$ 1.003.631,00), há erro no lançamento por imputar tal valor a outro período de apuração, pelo quê deve ser dado provimento ao recurso. Logicamente, o mesmo equívoco não ocorreu em relação aos lucros auferidos em 1998 e distribuídos em 1999.

No tocante à parcela de correção monetária dos lucros auferidos em 1997 e 1998, entendo que o lançamento não deve prosperar, também por erro no período de apuração. Explico.

Conforme visto a disponibilização à controladora no Brasil de tais lucros se deu de forma efetiva pelos seus valores originários, portanto sem a disponibilização dos valores correspondentes à correção monetária daqueles. A parcela correspondente a estas, não tendo sido disponibilizada deveria continuar a compor o estoque de lucros acumulados de Vega Upaca, os quais, segundo à lógica do lançamento sob análise, deveriam ter sido considerados disponibilizados em conjunto com os lucros gerados em 1999, por conta da transferência do controle da empresa VEGA Upaca, da autuada para realização de capital da CIA, em 2000, nos termos do artigo 1º, §2º, item 4, da Lei n.º 9.532/1997. Este aspecto da disponibilização será analisado em outra passagem do presente voto.

Em sendo assim, por ter o lançamento se equivocado na eleição do período de apuração, há que se DAR provimento ao recurso voluntário em relação àquelas parcelas de correção monetária (R\$ 80.978,00 relativa a 1997 e R\$ 191.847,00 relativa a 1998).

No tocante à discussão acerca da disponibilização dos lucros auferidos no exterior às pessoas jurídicas controladas no Brasil, a questão já foi analisada por mim no recurso 155.098, pelo quê reproduzo meu entendimento deduzido naquela oportunidade.

De acordo com o disposto no artigo 25 da Lei nº 9.249/1995, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior deveriam ser computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

A matéria foi disciplinada pela Instrução Normativa nº 38/1996 que estabeleceu o momento no qual se considerariam disponibilizados aqueles lucros, *verbis*:

Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

§ 1º Consideram-se disponibilizados os lucros pagos ou creditados à matriz, controladora ou coligada, no Brasil, pela filial, sucursal, controlada ou coligada no exterior.

§ 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, considera-se:

I - creditado o lucro, quando ocorrer a transferência do registro de seu valor para qualquer conta representativa de passivo exigível da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior;

II - pago o lucro, quando ocorrer:

a) o crédito do valor em conta bancária em favor da matriz, controladora ou coligada, domiciliada no Brasil; b) a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária; c) a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça; d) o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da filial, sucursal, controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

Tal entendimento foi corroborado pelo dispositivo do parágrafo 1º do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997 quando estabeleceu que os lucros auferidos no exterior por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas seriam adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tivessem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

No presente caso, os lucros em que se discute a disponibilização ficta, foram auferidos por controlada no exterior no ano-calendário de 1999.

Cabe verificar se o aumento, pela recorrente, de capital social de terceira pessoa jurídica, também controlada pela recorrente, com a participação societária que detinha em empresa controlada no exterior, que houvera auferido o lucro ainda não disponibilizado à controladora domiciliada no país, corresponde a uma das hipóteses de disponibilização dos lucros auferidos pela controlada no exterior.

A recorrente afirma que tal fato não se configura em disponibilização de lucros, por não ter havido a subsunção do fato a norma invocada pelo Fisco, visto não ter havido o emprego do valor dos lucros em benefício da recorrente, já que eles ficaram em poder da terceira pessoa, após as operações em causa.

Em regra geral, o aumento de capital de outra pessoa jurídica, com lucros auferidos por controlada no exterior, indica a assunção de benefício próprio para a controladora no país, posto que, ao efetivar a integralização de capital em terceira pessoa, o valor das ações refletia o valor do Patrimônio Líquido do qual fazem parte os lucros acumulados. Assim, ocorreria uma das hipóteses de disponibilização de lucros, nos termos do artigo 1º, parágrafo 2º, alínea "b", item 4, da Lei nº 9.532/1997", *verbis*:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001).

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

(...)

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

(...)

§ 2º Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

(...)

b) pago o lucro, quando ocorrer:

(...)

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior.

Tal hipótese, conforme visto, já se encontrava prevista na letra “d” do inciso II do parágrafo 2º do artigo 2º da IN nº 38/1996, norma esta de integração em relação ao artigo 25 da Lei nº 9.249/1995, da qual dava uma interpretação conforme a Constituição da República.

Da exegese dos dispositivos apresentados vê-se, ainda como regra geral, que a matéria tributável é o lucro auferido no exterior por sociedade domiciliada no Brasil, por intermédio de suas sucursais, filiais, controladas ou coligadas, que sejam disponibilizados àquela (artigo 1º). No caso de pessoa jurídica controlada ou coligada, os lucros serão considerados disponibilizados na data de seu pagamento (letra b do parágrafo 1º). O parágrafo 2º cria uma presunção de que o lucro será considerado pago, quando ocorrido o emprego do valor em favor da beneficiária.

Conforme visto à luz dos dispositivos supra citados, em regra geral, quando a controladora no país efetiva a integralização de capital em terceira pessoa, emprega em seu benefício o lucro auferido no exterior, pois o valor das ações refletia o valor do Patrimônio Líquido do qual fazem parte os lucros acumulados.

No entanto, neste caso em particular, a integralização de capital se deu em pessoa jurídica da qual a recorrente já era titular da participação societária. Neste caso, esta E. Câmara tem entendido de forma diversa, conforme se pode verificar do excerto a seguir reproduzido de lavra da Conselheira Sandra Maria Faroni, na análise do recurso voluntário nº 154.672, em que trata do tema:

A interpretação até agora dada por esta Câmara foi no sentido de que o ato da transferência da participação societária estaria compreendido na situação de emprego do valor. O raciocínio que conduziu a esse entendimento foi o seguinte:

Uma quota ou ação representa parcela da propriedade da investidora no patrimônio da investida. Se esse patrimônio contém lucros acumulados, ao alienar o investimento (simplesmente para dele se desfazer, ou para integralizar capital de outra sociedade), a sociedade dispôs de sua participação no patrimônio da investida, incluindo a parcela de lucros nela compreendidos.

Não é relevante que o lucro permaneça no PL da investida. Veja-se que, contabilmente, o resultado positivo (lucro) auferido através da coligada ou controlada se materializou por ocasião da apuração da equivalência patrimonial, tendo afetado o lucro líquido. Assim, o PL da investidora brasileira já se encontra afetado pela valorização do investimento na investida, correspondente aos lucros nela acumulados. Se esse investimento é utilizado para qualquer fim - por exemplo, restituir capital aos sócios da investidora ou para adquirir participação no capital de outras empresas (integralizar capital subscrito), é óbvio que a investidora dispôs dos lucros que auferiu através da coligada no exterior (que estão contidos no investimento alienado).

Conforme ponderou o ilustre Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, em voto condutor do Acórdão 94.747/2005, “o ordenamento jurídico tem suas bases muito mais ligadas a interpretações sistemáticas e finalísticas, a ensejar um conjunto sustentado em certa axiologia, ainda que mutável no tempo, do que há restritivas interpretações literais”. E concluiu o brilhante Conselheiro que a disponibilização de que trata a norma é o uso do valor adicionado pelos lucros auferidos no exterior, para

:

quaisquer fins, ainda que seja para pagamento de dívida. É assim que deve ser interpretada a expressão “o emprego do valor, em favor da beneficiária”.

Sabe-se que a lei não contém palavras inúteis. Pergunta-se: a não ser o aumento de capital da coligada ou controlada, expressamente previsto na norma, que outra situação se conteria no item 4 que não correspondesse a alienação do investimento? Não identifico nenhuma. Nos debates travados na última sessão, levantou-se, como exemplo, que poderia ser para pagamento de dívida do investidor. Ora, levando em conta que as entidades (investidora e investida) não se confundem, a utilização dos lucros acumulados na investida para esse fim (pagamento de dívida do sócio/acionista) pressupõe um passo anterior (ainda que implícito, oculto) de transferência dos lucros acumulados para conta representativa de passivo exigível da investida, situação prevista na alínea “a” do § 2º do artigo, e uma ordem/autorização da investidora.

A finalidade da norma (item 4 da alínea “b” do § 2º) foi de caracterizar como disponibilização qualquer forma de realização dos lucros que não estivesse compreendida nas demais situações previstas no parágrafo. E a alienação do investimento, por qualquer forma, entre elas a conferência para integralização de capital de outras empresas, corresponde à sua realização.

Ao alienar a participação, cujo valor já está afetado pelos lucros acumulados na investida, a investidora realizou os lucros, devendo incluí-los para tributação. O valor pelo qual o investimento foi alienado só tem relevância para a apuração do resultado na alienação (que pode, inclusive, neutralizar a tributação dos lucros, se o valor da venda for inferior ao valor contábil do investimento) Em caso de incorporação da investidora também ocorre a realização do investimento (e, por consequência dos lucros a ele correspondente), uma vez que o patrimônio líquido da sociedade incorporada, devidamente avaliado por peritos (e, portanto, impressionado pelos lucros acumulados), é vertido para a incorporadora.

O art. 227 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976 (Lei das Sociedades Anônimas), define:.

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 assembléia-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 assembléia-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.

Da interpretação deste dispositivo de lei, fica clara a idéia de que na incorporação a sucessão universal ocorre através de transferência de patrimônios líquidos, que é feita a título de contribuição para a formação do capital da sociedade resultante.

A incorporação representa o aumento de capital da sociedade incorporadora, mediante a versão do patrimônio líquido da sociedade incorporada e sua conseqüente extinção, e que segue a regra geral sobre formação e aumento de capital, com vistas a que os sócios/acionistas da incorporada recebam a contrapartida no capital da incorporadora.

Com a incorporação, a sociedade incorporada deixa de existir, e a extinção de uma sociedade pressupõe sua liquidação (realização do ativo, pagamento do passivo e rateio do patrimônio líquido entre os sócios). Assim, na incorporação ocorre a realização do ativo da incorporada, onde está compreendido o investimento de que se trata (afetado pelos lucros acumulados na investida).

A operação de incorporação tem como fundamento a venda, por parte dos sócios/acionistas da incorporada, de parcela de seu patrimônio aos sócios/acionistas da incorporadora e a compra, com o valor da venda, de parte do patrimônio da incorporadora.

Se a incorporadora já é sócia/acionista da incorporada, já detém, ela, parcela do patrimônio da incorporada. Por conseguinte, em relação a essa parcela, as figuras alienante e adquirente se confundem: A alienante (incorporadora, na qualidade de sócia/acionista da incorporada) estaria alienando aos seus próprios sócios/acionistas parcela do patrimônio que possuía na incorporada (e que, indiretamente, já pertencia aos seus sócios/acionistas) e esses com o valor da venda, comprariam parte do patrimônio da incorporadora, que já lhes pertencia.

Portanto, como regra geral, na incorporação ocorre o “emprego de valor” que caracteriza a disponibilização, para fins de tributação. Todavia, quando a incorporadora é sócia/acionista da incorporada e, portanto, detentora, de parcela dos lucros acumulados na investida estrangeira, em relação a essa parcela, não se configura o “emprego de valor” caracterizador da disponibilização.

O mesmo raciocínio se aplica ao caso sob análise, tendo em vista que o aumento de capital se deu em pessoa jurídica da qual a recorrente detinha o controle do capital e, portanto, já era detentora indireta, por meio da equivalência patrimonial, dos lucros auferidos pela controlada indireta no exterior.

Pelo quê, voto no sentido de cancelar o lançamento em relação à parcela do lucro gerado no ano-calendário de 1999, no valor de R\$ 3.831.016,00.

No que tange à parcela relativa à diferença do imposto incidente sobre os lucros que foram oferecidos à tributação no Brasil líquidos do imposto de renda peruano, há de se confirmar o lançamento, tendo em vista a previsão contida no parágrafo 9º do artigo 1º da Instrução Normativa nº 38/1996, *verbis*:

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1996 os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

(...)

§ 9º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo, a serem adicionados ao lucro líquido ou nele computados,

serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

Pelo visto, correta a inclusão de tal parcela na base de cálculo tributada.

No tocante à não compensação dos tributos pagos no exterior com aqueles devidos no Brasil,

Afirma a recorrente que o tributo pago no exterior, desde que atendida a legislação de regência, poderia ser compensado com o tributo apurado no Brasil sobre o lucro, na forma do disposto na Lei 9.532/97, no § 4º do seu art. 1º.

A negativa da autoridade julgadora de primeira instância se deu em face de o pleito de compensação ter se dado fora do limite temporal para o seu aproveitamento, no Brasil, do imposto pago no exterior, com o objetivo precípuo de incentivar a repatriação de lucros do exterior e sua conseqüente tributação no Brasil. No caso de que se cuida, embora os lucros tenham sido considerados disponibilizados em 2000, eles foram auferidos nos anos 1997, 1998 e 1999, e não foram computados na base de cálculo do imposto, no Brasil.

Vejamos a legislação de regência do tema:

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

(...)

§ 4º Os créditos de imposto de renda de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, relativos a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, somente serão compensados com o imposto de renda devido no Brasil se referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subseqüente ao de sua apuração.

O citado artigo 26:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3º O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.

O permissivo legal contido no parágrafo 4º do artigo 1º da Lei nº 9.532/1997, em relação à possibilidade de compensação dos tributos incidentes sobre o lucro auferido no exterior, estabelece um limite temporal para compensação com o imposto de renda devido no Brasil, caso os lucros que deram origem à tributação forem computados na base de cálculo do imposto, no Brasil, até o final do segundo ano-calendário subsequente ao de sua apuração.

Tal não ocorreu. Os lucros só foram computados na base de cálculo do imposto por intermédio da lavratura do auto de infração, quando superado o prazo estabelecido para a compensação requerida.

Pelo quê, a compensação dos valores pagos no exterior com os valores objeto da autuação não deve ser autorizada.

O decidido em relação ao tributo principal se aplica ao lançamento reflexo, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes.

Pelo exposto, NEGOU provimento ao recurso de ofício e DOU provimento PARCIAL ao recurso voluntário para excluir o lançamento em relação:

1. às parcelas de variação cambial nos valores de R\$ 908.500,39 e R\$ 824.167,42;
2. à parcela correspondente à postergação de receitas no valor de R\$ 9.553.187,99;
3. ao lucro auferido por controlada no exterior:
 - a. as parcelas relativas à correção monetária e aos lucros auferidos no ano-calendário de 1997, respectivamente, R\$ 80.978,00 e R\$ 1.003.631,00.
 - b. a parcela relativa à correção monetária do lucro auferido no ano-calendário de 1998: R\$ 191.847,00.
 - c. A parcela do lucro gerado no ano-calendário de 1999: R\$ 3.831.016,00.

Sala das Sessões, em 17 de dezembro de 2008


CAIO MARCOS CANDIDO