



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Recurso nº. : 144.665 – “EX OFFICIO” E VOLUNTÁRIO
Matéria : I. R. P. J. e OUTRO – Exercícios de 1999 a 2001
Recorrentes : D. R. J. EM SÃO PAULO/SP I - e - CONSTRUTÇÕES E COMÉRCIO
CAMARGO CORRÊA S. A.
Sessão de : 20 de outubro de 2005
Acórdão nº. : 101-95.232

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO
- Tendo a Turma Julgadora *a quo* ao decidir o presente litígio, se atido às provas dos Autos e dado correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

IRPJ – INVESTIMENTO EM COLIGADA. - RESERVA DE REAVALIAÇÃO. - REALIZAÇÃO. - EFEITOS. – TRIBUTAÇÃO. – A reserva constituída pela sociedade investidora, resultante da reavaliação de bens pertencentes ao Ativo da pessoa jurídica controlada ou coligada, não será computada na determinação do lucro real, “ex vi” do disposto no artigo 24, § 3º, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977.

LUCROS AUFERIDOS POR COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR.
A transferência de investimento em coligada, resultante de cisão da pessoa jurídica investidora, não se subsume à hipótese legal descrita pelo § 1º, “b”, do artigo 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

ADIÇÕES AO LUCRO LÍQUIDO:

1. REALIZAÇÃO DE LUCROS. – Os lucros legalmente diferidos somente deverão ser submetidos à tributação, por força da regra jurídica inserta no artigo 409 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, no período em que ocorrer a realização ou recebimento das receitas que lhes tenham dado causa.
2. OPERAÇÕES DE MÚTUO. INCIDÊNCIA DE JUROS. – Alteradas as condições contratualmente estabelecidas, e sendo certo que do termo de repactuação resultou dispensa da cobrança de juros remuneratórios, improcede a exigência do registro contábil da receita e conseqüente oferecimento à tributação.

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO. MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. – O recolhimento do tributo após o vencimento da obrigação, desacompanhado dos acréscimos legais cabíveis, acarreta a incidência de juros moratórios e da multa de lançamento de ofício, exigíveis de forma isolada. Deve-se, todavia, ajustar as bases de cálculo da exação, tendo em foco o período no qual o pagamento restou postergado.

[Assinaturas manuscritas]

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

IMPOSTO SOBRE A RENDA. - BASE DE CÁLCULO. - CSLL. - EXCLUSÃO. - Desde o advento da Lei nº 9.316, de 1996, que a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, deixou de ser deduzida da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. - PROCEDIMENTO REFLEXO - A decisão prolatada no procedimento instaurado contra a pessoa jurídica, intitulado de principal ou matriz, da qual resulte declarada a materialização ou insubsistência do suporte fático que também embasa as relações jurídicas referentes às exigências materializadas contra a mesma pessoa jurídica, aplica-se, por inteiro, aos denominados procedimentos decorrentes ou reflexos.

Recurso de ofício e voluntário conhecidos. Negado o primeiro e provido, em parte, o segundo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recursos interpostos pela Colenda Terceira Turma da D. R. J. em São Paulo - SPI e CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO CAMARGO CORRÊA S.A..

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e DAR provimento PARCIAL ao recurso voluntário para: I. excluir a tributação relativa: 1) à reserva de reavaliação reflexa; 2) à parcela de R\$ 549.904,30, relativa a lucros auferidos no exterior; 3) às parcelas de R\$ 15.464.481,06, R\$ 127.134.783,58, R\$ 7.660.665,04, R\$ 1.443.733,20 e R\$ 6.496.799,38, constantes do item 3 do auto de infração; II. reduzir a base de cálculo da multa isolada e juros de R\$ 1.544.114,57 para R\$ 157.438,19; III. ajustar o cálculo da postergação, considerando os períodos em que as receitas foram efetivamente apropriadas, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MANOEL ANTÔNIO GADELHA DIAS
PRESIDENTE


SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL
RELATOR

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

FORMALIZADO EM: 16 NOV 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros SANDRA MARIA FARONI, VALMIR SANDRI, PAULO ROBERTO CORTEZ, CAIO MARCOS CÂNDIDO, MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR e CLÁUDIA ALVES LOPES BERNARDINO (Suplente Convocada). Ausente, justificadamente, o Conselheiro ORLANDO JOSÉ GONÇALVES BUENO.



Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

Recurso nº. : 144.665 – “EX OFFICIO” E VOLUNTÁRIO
Recorrentes : D. R. J. EM SÃO PAULO/SP I - e - CONSTRUÇÕES E
COMÉRCIO CAMARGO CORRÊA S.ª

RELATÓRIO

A Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo – SP I, com fundamento no artigo 34 do Decreto nº 70.235, de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 1993, recorre a este Conselho por haver exonerado o sujeito passivo de crédito tributário conforme decisão de fls. 2.861 a 2.897, assim ementada:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000

Ementa: REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO. INVESTIMENTO EM COLIGADA. O valor da reserva de reavaliação constituída pela investidora, decorrente da reavaliação de bens do ativo de coligada ou controlada, deverá ser computado na determinação do lucro real do período-base em que o investimento for alienado. Impõe-se o cancelamento do valor lançado relativamente ao ano-calendário de 1998, uma vez que a alienação do investimento somente ocorreu no ano-calendário de 1999.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. Na alienação de investimento em controlada, domiciliada no exterior, os lucros ainda não tributados no Brasil devem ser adicionados ao lucro líquido da alienante, para efeito de determinação do lucro real, na proporção de sua participação.

REALIZAÇÃO DE LUCROS DIFERIDOS. Tributa-se a parcela relativa à realização de lucros anteriormente diferidos que não foram computados na determinação do lucro real do período.

OPERAÇÃO DE MÚTUO. Sobre a operação de mútuo, deve incidir juros de acordo com cláusula avençada entre as partes interessadas em Termo de Repactuação do Contrato. Constatado erro na determinação do período de incidência, corrige-se o cálculo dos juros.

PERDA NA VENDA DE EQUIPAMENTOS. Não acarreta prejuízo ao erário público, se a empresa deduz despesa caracterizada como

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

desnecessária a sua atividade, mas a adiciona quando da apuração do lucro real.

POSTERGAÇÃO DE IMPOSTO. Correto o lançamento de ofício da multa e de juros isolados, quando o contribuinte posterga a receita, pagando o imposto correspondente em momento posterior, sem os devidos acréscimos legais. Quando os pagamentos por estimativa e imposto retido na fonte superam o valor do imposto devido, os juros de mora devem ser exigidos até 31 de dezembro de cada período-base em que se efetivaram os registros inexatos. Exonera-se a parte infirmada pela empresa, data em que o imposto, apurado no período-base em que se efetivou o registro inexato.

DEDUTIBILIDADE DA CSLL. A partir de jan/1997, é incabível a dedutibilidade do montante da Contribuição Social sobre o Lucro na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda.

JUROS DE MORA. SELIC. A falta de pagamento do tributo na data do vencimento implica a exigência de juros moratórios, calculados até a data do efetivo pagamento, tendo previsão legal a sua exigência com base na taxa SELIC.

AUTO REFLEXO. A inobservância do regime de competência no registro de receita relativa à variação cambial afeta a base tributável da CSLL. Aplica-se ao lançamento da CSLL o que foi decidido em relação ao lançamento matriz, devido à íntima relação de causa e efeito existente entre eles.

Lançamento Procedente em Parte."

Concordando apenas parcialmente com o que restou mantido da exigência tributária, o sujeito passivo promoveu o recolhimento do débito que entendeu devido, e ingressou com recurso voluntário para esta Segunda Instância Administrativa, conforme petição de fls. 2.918 a 2.966, onde reitera os argumentos apresentados na fase impugnativa, aduzindo, outros com está sintetizado:

- a) pretende a autoridade lançadora fazer incidir o tributo sobre a Reserva de Reavaliação constituída na Alcoa Alumínio S. A., realizada na própria empresa investida, e tributada nos anos de 1997 e 1998, por entender que em face da realização da Reserva, pela investida a recorrente, na qualidade de investidora, deveria igualmente oferecer à tributação o valor correspondente à referida reserva, entendimento que se apresenta totalmente equivocado e sem respaldo legal;
- b) na fase impugnativa foram apresentadas demonstrações financeiras da empresa investida (Alcoa), comprovando a tributação da Reserva de Reavaliação, tendo ficado evidenciado que o saldo da questionada Reserva, em data de 31 de dezembro de 1996, alcançava R\$ 7.832

mil, e que nos anos de 1997, 1998 e 1999, tal montante restou totalmente realizado;

- c) ficou claro, portanto, que à época da aquisição do investimento pela recorrente (1996), a Reserva de Reavaliação já existia na investida (Alcoa), e que restou pago ágio em razão da noticiada reavaliação dos bens promovida pela Alcoa;
- d) é fato que poderia a recorrente ter reconhecido em suas demonstrações financeiras o valor da Reserva, diretamente à conta de Resultado de Equivalência Patrimonial, do que não resultaria qualquer efeito fiscal, a teor da legislação de regência;
- e) ocorre que a recorrente procurou fazer refletir a mesma composição patrimonial de sua Coligada em suas demonstrações financeiras; vale dizer, quando do cálculo da equivalência patrimonial debitou conta do Ativo Permanente, e creditou conta do Patrimônio Líquido (Reserva de Reavaliação de Coligada), de modo que todo o movimento cuja origem é da Coligada restou refletido em sua contabilidade;
- f) em conclusão, todo o questionamento em torno da tributação dos valores constantes do primeiro item do Auto de Infração, resultou da sistemática adotada para a contabilização do investimento, e respectivo ágio, o que levou a autoridade lançadora, equivocadamente, a inferir que seria aplicável, ao caso concreto, a regra jurídica inserta no artigo 435 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999;
- g) na hipótese da Reserva de Reavaliação constante do Ativo de Coligada, o tratamento a ser dado é aquele preconizado no artigo 390, § 3º do Regulamento do Imposto de Renda aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, o qual estabelece o momento e a forma da baixa da Reserva de Reavaliação assim constituída, fixando, textualmente, que o seu valor não será computado na determinação do lucro real;
- h) a própria Secretaria da Receita Federal, por meio da Divisão de Tributação da Superintendência da Regional da Receita Federal, Sexta Região Fiscal, em resposta a consulta formulada a propósito do tema, manifestou entendimento nesse sentido, consoante destacado na ementa da Decisão nº 249/98, cujo teor transcreve;
- i) para manter íntima coerência com as regras jurídicas constantes da Lei nº 6.404, de 1976, o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, teve o mérito de dar conveniente e adequado tratamento à matéria no âmbito do direito tributário;
- j) a expressa exclusão da Reserva da incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, objetivo exatamente a neutralizar os efeitos da eventual tributação em cascata que pudesse advir da absoluta necessidade e conveniência de adaptação do conjunto do sistema de normas contábeis ao campo fiscal, razão pela qual o acréscimo escritural no patrimônio da Investidora, decorrente do patrimônio líquido da sociedade investida (coligada), cujos lucros de reputam, proporcional e potencialmente, integrantes do patrimônio da Investidora, não são tributáveis na investidora, posto que tributados na investida;
- k) tais considerações conduzem à inarredável conclusão de que a Reserva constituída em razão da reavaliação de bens da Coligada ou

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

Controlada, não deve ser computado na determinação do lucro real da investidora, por não se enquadrarem na categoria de lucro auferidos pela controladora e sujeitos à incidência do imposto, já que a mesma é tributada na Sociedade Investida, por ocasião de sua realização;

- l) a tributação dos lucros auferidos no exterior por meio de filiais, sucursais e coligadas, à exceção dos valores de R\$ 112.552,90 e R\$ 904.491,86, é equivocada e totalmente improcedente;
- m) a parcela de R\$ 549.904,36, resulta de lucros auferidos pela Coligada "Camargo Corrêa Overseas Limited", com sede no exterior, nos anos de 1996 a 1998 (setembro), apropriados na contabilidade da recorrente, segundo cálculos da Equivalência Patrimonial;
- n) em data de 30 de novembro de 1998 o investimento foi transferido para a empresa "Camargo Corrêa S. A." (Holding), por meio de cisão promovida na recorrente, sendo certo que a beneficiária do investimento ofereceu tais lucros à tributação em 31 de dezembro de 2001, mediante adição promovida na parte "A" do LALUR, conforme comprovado com a documentação juntada aos presentes autos;
- o) as hipóteses de incidências elencadas no artigo 1º da Lei nº 9.532, de 1997, descrevem as inúmeras situações que ensejam a tributação dos lucros auferidos no exterior, do que resulta imprescindível que a Fiscalização teria de observar os comandos jurídicos para exigir eventual tributo que viesse de ser devido por ocasião da alienação do investimento;
- p) a autoridade lançadora exige o imposto de renda no período de 1998, por ocasião da alienação do investimento, tendo por base os valores dos resultados positivos da avaliação do investimento, no exterior, pelo metido da equivalência patrimonial, contabilizados pela Coligada (recorrente), nos anos de 1996, 1997 e 1998, a título de participação societária e excluídos do lucro real, a pretexto de que tais resultados teriam sido disponibilizados para fins de incidência do tributo, quando da alienação;
- q) ocorre que a alienação da participação societária, pela investidora, não figura dentre as hipóteses de incidência dos lucros auferidos no exterior, pelas Controladas, introduzidos em nosso ordenamento jurídico com o advento das leis nºs 9.249, de 195 e 9.532, de 1997, até porque em ocorrendo a alienação do investimento, seja em relação às operações realizadas no País ou no exterior, o que se tributa é o eventual ganho de capital, o que incoorreu no caso concreto;
- r) ademais, até a data da transferência do investimento, por meio da cisão promovida na "Camargo Corrêa Overseas Limited", para a CCSA (Holding), em 31 de dezembro de 1998, ainda não havia ocorrido a hipótese legal de incidência, devendo, por isso mesmo, ser excluída da tributação a parcela de R\$ 549.904,36;
- s) o montante de R\$ 15.464.481,06 é resultado da adição das parcelas: R\$ 6.589.614,82 e R\$ 8.874.866,24, e se referem aos lucros apurados e diferidos, resultantes do contrato de obra realizada para a Prefeitura Municipal de Araçatuba e de contrato firma com a INFRAERO, respectivamente, conforme reconhecido pela decisão recorrida, tendo por base documentação acostada aos presentes autos;

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

- t) a baixa contábil dos valores das receitas, no montante de R\$ 26.285.192,67, correspondente a créditos da recorrente, processou-se nos termos dos artigos 9º e 10 da Lei nº 9.430, de 1996;
- u) já o montante de R\$ 134.795.448, 62, é encontrado pela adição das parcelas de R\$ 127.134.783,58 e R\$ 7.660.665,04, e dizem respeito a lucros diferidos, cujas receitas derivam de contratos firmados com a Cia. de Desenvolvimento do Vale do Paraguaçu/Governo do Estado da Bahia – DESENVALE -, nos anos de 1991 e 1992, cuja baixa contábil dos correspondentes créditos, no total de R\$ 247.485.080,01, foi processada nos termos dos artigos 9º e 10 da Lei nº 9.430, de 1996;
- v) sustenta a Fiscalização que os resultados correspondentes aos créditos que restaram baixados, deveriam ser adicionados ao Lucro Líquido dos anos de 1998 e 1999, a título de perda ou prejuízo, vez que em razão da mencionada baixa, mesmo que por lei autorizada, implicaria realização dos lucros diferidos e controlados na parte “B” do LALUR;
- w) não se questiona o fato de os resultados diferidos dizerem respeito a lucros contábeis resultantes de contratos de longo prazo, firmados com entidades governamentais, nem mesmo os créditos correspondentes às receitas que deram origem a tais lucros, como também as baixas contábeis promovidas pela recorrente, a título de perdas, as quais foram processadas no estrito cumprimento das regras jurídicas insertas nos artigos 9º, § 1º, II, “c” e artigo 10 da Lei nº 9.430, de 1996;
- x) apesar de reconhecido que as baixas contábeis dos créditos atenderam à legislação de regência, como também que os lucros diferidos derivam das receitas que restaram baixadas, a exigência fiscal foi mantida pelos julgadores de primeira instância, ao entendimento de que a receita correspondente a tais créditos não foi submetida à tributação;
- y) os resultados positivos alcançados na execução de contratos de longo prazo, firmados com entidades governamentais, devem ser submetidos à tributação em observância ao regime de caixa, cabendo ao aplicador da Lei observar o comando legal, sem extrapolar seus limites, pretendendo tributar tais lucros antes do recebimento dos créditos;
- z) por ocasião do acordo judicial com a INFRAERO, a recorrente promoveu a apropriação e consequente tributação, do total da receita obtida naquela transação, no ano de 2002, conforme provam os documentos juntados aos presentes autos, fato que não mereceu qualquer reparo por parte das autoridades lançadora e julgadoras;
- aa) cumpre consignar que a decisão recorrida reconheceu que o crédito junto à Prefeitura Municipal de Araçatuba, bem como aqueles advindos de contratos firmados com a DESENVALE/Governo do Estado da Bahia, ainda se encontram sob a tutela do Poder Judiciário;
- bb) as condições legalmente estabelecidas para o diferimento do lucro de que cuida o artigo 10, § 3º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, não se confundem com as exigências fixadas pelos artigos 9º e 10 da Lei nº 9.430, de 1996, notadamente pelo fato de que inexistindo a receita, necessariamente não haverá lucro;

cc) fácil é concluir que a exigência se fundamenta em hipótese não prevista no ordenamento jurídico, e que, face ao disposto no artigo 97 do CTN, não pode servir de fundamento pra qualquer exação, fez que:

- o artigo 10 § 3º, "a" e "b" do Decreto-lei nº 1.598, ao mesmo tempo em que autoriza o diferimento dos lucros resultantes de contratos firmados com entidades governamentais, determina sua adição ao lucro líquido, proporcionalmente à receita recebida;
 - os artigos 9º e 10 da Lei nº 9.430, de 1996, autorizam a apropriação contábil, como perdas, dos créditos correspondentes à receitas não recebidas, resultantes do exercício da atividade da pessoa jurídica;
 - no caso sob exame, a baixa dos valores dos lucros diferidos, controlados na parte "B" do LALUR, não foi devidamente equacionada, cabendo dar-lhe o único tratamento possível, qual seja, sua adição ao Lucro Líquido e concomitante redução, na apuração do Lucro Real, por idêntico valor, ante a perda da receita, apropriada que foi na condição de baixa contábil, legalmente autorizada;
 - o procedimento extra-contábil, visando excluir da parte "B" do LALUR, os valores que não irão interferir na apuração do lucro real, data a baixa do crédito por ocorrida sua perda, assemelha-se à extinta correção monetária de depósitos judiciais, hipótese na qual era exigido, de ofício, o tributo que entendia devido, olvidando-se de idêntica correção monetária dos mesmos valores exigíveis correspondentes;
 - não tendo a pessoa jurídica processado a dúlice operação, de adição e exclusão de idêntico valor, anteriormente diferido, quando da apuração do lucro real, ou se a processa, nenhum efeito trará no resultado final, vez que tratar-se-á de mera soma e subtração de idêntico valor;
 - como desdobramento eventual desta mesma baixa, ainda que recuperados, os créditos são apropriados com receitas;
- dd) cumpre salientar, por oportuno, que as parcelas cujo somatório resulta R\$ 134.795.448,62, dizem respeito a créditos baixados pela incorporada (CNEC), em momento anterior à incorporação, o que implica reconhecer não só a ilegalidade e carência factual da base de cálculo da exigência evidencia-se a insustentabilidade da correspondente penalidade aplicada;
- ee) relativamente às parcelas de R\$ 1.443.733,20 e R\$ 6.496.799,38, tributadas nos anos de 1998 e 1999, corresponderiam a juros incidentes ou derivados do contrato de mútuo, inicialmente firmado em junho de 1989, entre a recorrente e o Consórcio Nacional de Engenheiros e Construtores S. A. (CENEC), sendo certo que o negócio jurídico realizado sofreu diversas transferências e mutações, cabendo destacar aquelas analisadas pela autoridade lançadora;
- em data de 13 de junho de 1996, o crédito foi cedido pela recorrente para sua controladora "Camargo Corrêa Participações Ltda.";

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

- naquela mesma data a então cessionária e a mutuária (CENEC), assinaram termo alterando o contrato de mútuo para Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC);
 - no dia 05 de novembro de 1996, as três empresas envolvidas na operação, decidiram repactuar o contrato, com efeito retroativo, (a partir de 01/01/96), com cláusula de remuneração a título de juros simples, à taxa de 6% ao ano, com pagamento da mencionada remuneração pela recorrente à CCPAR, e conseqüentemente à CENEC, do que resultou aumento do valor da AFAC para R\$ 144.373.319,75;
 - em data de 30 de novembro de 1998, a CCPAR transferiu o crédito para a recorrente, mantidas as condições contratuais;
 - finalmente, em data de 30 de setembro de 1999, a recorrente promoveu a incorporação da CENEC, efetuou o encontro de contas, do que resultou anulação do saldo correspondente a tal crédito;
- ff) o valor tributado a título de juros tem por origem cláusulas contratuais anteriormente estabelecidas, as quais provocaram a afirmação feita pela autoridade lançadora no sentido de que não houve qualquer referência a provável alteração da cláusula que previa a incidência dos juros remuneratórios;
- gg) equivocada é a conclusão a que chegou a Fiscalização, notadamente quando se tem presente que a previsão de não incidência dos juros restou explicitada, inclusive, nas "Notas Explicativas às Demonstrações para os Exercícios Findos em 31 de dezembro de 1997 e de 1996", que a auditoria independente produziu, publicada no D. O. E. em 18 de abril de 1998, e arquivada no JUCESP;
- hh) considerando que o contrato de mútuo não está sujeito a registro público, para que produza os efeitos jurídicos; considerando que a repactuação promovida, pela qual ocorreu a dispensa dos juros remuneratórios, restou arquivada na JUCESP; considerando que apesar de à época a mutuante ser outra pessoa jurídica (CCPAR), esta transferiu o crédito à recorrente no ano seguinte, sob as mesmas condições, mister se faz concluir que não se sustenta a autuação sob exame, até porque todos os fatos foram comprovados e explicitamente reconhecidos pela decisão recorrida;
- ii) a cobrança de multa de lançamento de ofício e juros de mora em razão da alegada postergação do pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, além de invocar equivocado dispositivo legal, a autoridade lançadora cometeu uma sucessão de erros na quantificação das bases de cálculo dos pretensos encargos, fazendo incidir multa e juros sobre os valores totais das exações anteriormente recolhidas, quando o correto seria sobre eventual diferença encontrada, conforme determinado pela legislação de regência;
- jj) só se pode cogitar da cobrança de encargos se for apurada diferença de imposto a pagar, em razão da inobservância do regime de competência, o que está reconhecido pela própria Administração Tributária, através do Parecer Normativo COSIT nº 02, de 1996;

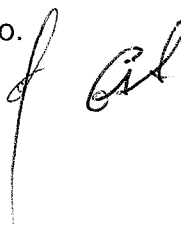
- kk) o ato administrativo de lançamento, como formalizado, afronta a legislação de regência, como também a mansa e pacífica jurisprudência deste Conselho, conforme se constata das ementas do Acórdão que transcreve;
- ll) se, por absurdo, for entendido que procede a exigência, mister se faz promover correções quanto aos períodos-base da postergação, e dos valores considerados, vez que o Fisco incidiu em vários erros, notadamente no que diz respeito às parcelas que especifica;
- mm) ainda que se possa concluir no sentido de que a recorrente figure como devedora do tributo (IRPJ), o que se admite para fins de argumentação, cumpre deixar consignado que um ajuste se impõe, relativamente à base de cálculo do imposto, tendo por base todos os períodos fiscalizados;
- nn) tratando-se de atividade estritamente vinculada, o ato administrativo de lançamento não pode ter base de cálculo tributo diferente daquela obtida pelo contribuinte, quando observados os procedimentos obrigatórios, constantes do Manual de Preenchimento de sua Declaração de Rendimentos, sendo certo que a diferença a ser exigida deve restringir-se apenas aos acréscimos legais cabíveis;
- oo) a base de cálculo do IRPJ é determinada após a dedução da CSLL, o que não restou observado pela Fiscalização, que ainda deixou de observar a seqüência estabelecida pela legislação de regência;
- pp) o fato de não haver sido deduzida a CSLL da base de cálculo do IRPJ, implica reconhecer que os mesmos fatores foram duas vezes submetidos à tributação, o que está amparado na jurisprudência firmada por este Conselho de Contribuintes;
- qq) a exigência da CSLL decorre, exclusivamente, do lançamento para exigência do IRPJ, do que resulta concluir ser insubsistente o lançamento tido como principal, nada restaria a ser exigido nos procedimentos dele originários;
- rr) há um aspecto de direito que está a comprometer a validade jurídica do lançamento sob exame, e diz respeito à inobservância das normas legais e administrativas que cuidam da base de cálculo da CSLL, vez que a lei instituidora dessa contribuição estabeleceu quais adições poderiam ser promovidas no lucro líquido para determinação da base de cálculo dessa exação, nelas não se incluindo aquelas relativas às receitas postergadas, vez que a postergação só tem relevância para efeitos da incidência do IRPJ;
- ss) há que se atentar para o aspecto da quantificação de eventual crédito de natureza tributária que possa remanescer, o que merece ser revisto pois que a decisão recorrida fez incidir juros à taxa SELIC, apontando como fundamento legal o artigo 6º, § 2º, da Lei nº 9.430, de 1996, norma legal que padece de vícios que impõem sua não aplicação ao caso concreto;
- tt) o CTN determina que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, sendo a taxa de 1% ao mês, desde que a lei não disponha de modo diverso, sendo certo que os juros excedentes de 1% deve, obrigatoriamente, ser fixado em lei, o que não foi feito no caso da Lei nº 9.430, de 1996, vez que a SELIC foi instituída pelo Banco Central, através da Resolução nº 1.124, de 1986;

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

- uu) tal situação encerra verdadeira e ilegal delegação de poderes, em afronta ao CTN, contrariando o artigo 161 e § 1º daquele diploma legal;
- vv) a falta de previsão legal; a inadequação entre a natureza jurídica da taxa como instituída e regulada pelo Banco Central no campo tributário; somado à delegação de competência contrária ao CTN, implicam em que a taxa SELIC deve ser prontamente afastada.

Conforme informação contida às fls. 3.246, o arrolamento de bens conta de processo à parte, nº 10880.000751/2005-34.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'f. Gil'.

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

VOTO

Conselheiro SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL, Relator.

O Recurso *ex officio* preenche as condições de admissibilidade, eis que foi o mesmo interposto pela Turma Julgadora singular com respaldo no Artigo 34, do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações pela Lei nº 8.748, de 1993, por haver exonerado o Sujeito Passivo do Crédito Tributário, cujo valor ultrapassa o limite fixado pela citada normal legal.

Por seu turno, o recurso voluntário também satisfaz a todas as condições previstas na legislação de regência, devendo ser conhecido.

Consoante se vê do relato, são 5 (cinco) as matérias submetidas ao deslinde deste Colegiado, as quais serão examinadas na ordem em que constaram da peça vestibular, a saber:

a) REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO NÃO ADICIONADA AO LUCRO LÍQUIDO

Neste item da autuação, a Fiscalização tributou Reserva de Reavaliação, dita realizada pela Recorrente nos períodos-base de 1998 e 1999.

Nas petições de defesa apresentadas, a Recorrente esclareceu e comprovou que alegada reserva foi constituída na Coligada Alcoa Alumínio S. A., tendo sido, inclusive, realizada e tributada por esta nos períodos-base de 1997, 1998 e 1999. Ou seja, quando da aquisição do investimento pela Recorrente, no ano de 1996, a Reserva de Reavaliação em causa já existia na Coligada Alcoa Alumínio S. A., em função da qual até pagou ágio pelo investimento.

Para sustentar o alegado, a Recorrente anexou as demonstrações financeiras da empresa investida – ALCOA -, no intuito de comprovar a tributação da questionada Reserva de Reavaliação.

Alegou, ainda, que o entendimento equivocado do Fisco resultou da sistemática adotada para a contabilização do investimento e respectivo ágio adotada pela Recorrente, ou seja, quando do cálculo da Equivalência Patrimonial debitou Ativo Permanente e creditou Patrimônio Líquido (Reserva de Reavaliação de Coligadas), de modo que todo o movimento cuja origem é da Coligada restou refletido diretamente em sua contabilidade, daí o Fisco ter aplicado, incorretamente, a regra estatuída no artigo 435 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, que cuida da tributação da Reserva de Reavaliação constituída pela própria empresa,

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

quando o correto seria aplicar o disposto no artigo 390, § 3º, do mesmo Regulamento, que contempla a hipótese dos autos (constituição de Reserva de Reavaliação em Coligada).

Finalizou a defesa alegando que, eventual exigência que pudesse ser formulada à Investidora (Recorrente) em relação ao investimento em causa, seria, tão somente, a título de tributação do ganho de capital auferido quando da alienação do investimento, caso fosse apurado eventual ganho de capital, que corresponde ao resultado positivo da diferença entre o valor da venda e do custo, assim considerado o valor pelo qual o investimento estiver contabilizado, *ex vi* do disposto no artigo 33 do Decreto-lei nº 1.598 de 1977 e artigo 1º do Decreto-lei nº 1.730 de 1979, consolidados no art. 426 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999.

Os ilustres julgadores a quo acolheram, parcialmente, a impugnação apresentada e excluíram da tributação o valor correspondente ao período-base de 1998, eis que a alienação do investimento pela Recorrente, que ocorreu sob forma de subscrição e integralização das ações no aumento de capital de sua Controlada ALLPAR LIMITED, data de dezembro de 1999.

Ainda inconformada, a Recorrente apela a este Conselho, ao argumento de que não há nenhum valor a tributar, pois a alienação do investimento se deu pelo mesmo valor que a participação societária estava registrada em sua escrituração, portanto, sem ocorrência de ganho ou perda de capital.

Entendo que, assiste inteira razão a Recorrente, eis que conforme estabelecido na legislação de regência (art. 390, § 3º, do RIR/99) e reconhecido na própria decisão recorrida “O valor da reserva de reavaliação constituída pela investidora, decorrente da reavaliação de bens do ativo de coligada ou controlada, deverá ser computado na determinação do lucro real do período-base em que o investimento for alienado”.

Por outro lado, segundo estabelecido, expressamente, nos artigos 33 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e artigo 1º do Decreto-lei nº 1.730, de 1979, consolidados no artigo 426 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999, a tributação de eventual ganho de capital auferido quando da alienação do investimento, corresponde ao resultado positivo da diferença entre o valor da venda e do custo, assim considerado o valor pelo qual o investimento estiver contabilizado, *in verbis*:

“Art. 426. O valor contábil, para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor do patrimônio líquido (art. 328), será a soma algébrica dos seguintes valores:

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

I – valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II – ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados, nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;

III – provisão para perdas (art. 374) que tiver sido computada na determinação do lucro real.”

Nesta ordem de juízos, e considerando que a recorrente logrou comprovar que a alienação da participação societária, mediante integralização das ações em aumento de capital de empresa controlada, se deu pelo valor contábil do investimento, sem qualquer ganho de capital que pudesse dar ensejo à tributação, entendo que a decisão recorrida, no particular, deve ser reformada para excluir da base de cálculo da exigência a importância remanescente de R\$ 419.293,18, no período-base de 1999.

b) LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Três os valores objeto da autuação fiscal procedida a este título: R\$ 112.552,90, R\$ 904.491,86 e R\$ 549.904,36, tributados nos períodos-base de 1999 e 2000. Os dois primeiros referem-se a parte dos lucros apurados pela Sucursal sediada na Colômbia, nos períodos-base de 1996 a 1999, em relação aos quais a recorrente não se insurge contra a exigência tributária deles decorrentes, havendo declarado, ainda na fase impugnativa, que procederá ao pagamento do imposto resultante dessas duas parcelas.

Portanto, o litígio instaurado neste item refere-se, tão somente, a parcela de R\$ 549.904,36, a qual, por corresponder a lucros auferidos por Coligada sediada no exterior, submete-se a regras distintas daquelas aplicáveis aos lucros auferidos por filiais e sucursais, consoante estabelecido na Lei nº 9.532, de 1997.

Os valores dos resultados positivos obtidos na avaliação do investimento, no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, foram contabilizados pela Coligada (Autuada), nos anos de 1996, 1997 e 1998, a título de ajuste da participação societária e restaram excluídos do lucro real, em conformidade com a legislação de regência.

Referido investimento foi transferido para a Camargo Correa S. A. (empresa holding) em 30 de novembro de 1998, através de cisão ocorrida na Recorrente, tendo a Holding tributado estes resultados em dezembro de 2001 quando do aumento de capital. O Fisco, portanto, tributou tais resultados em função da transferência havid.

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

Para equacionamento da questão importa levar em conta o pressuposto da legalidade objetiva, no qual se insere o princípio do fato gerador cerrado, nas hipóteses de exigência tributária. Isto é, o fisco deve exigir tudo o que se encontra legalmente autorizado, no limite da autorização legal.

Em preliminar, importa observar que a legislação tributária produziu regras específicas acerca de cisões societárias. Citem-se o tratamento de ágio por absorção de patrimônio de outra pessoa jurídica, em virtude de cisão (Lei nº 9.532/97, art. 7º e 9.718/98, art. 10; RIR/99, art. 386); a compensação de prejuízos na sucessora ou não cindida (Decreto-lei nº 2.341/87, art. 33, RIR/99, art. 514); a realização do lucro inflacionário, proporcionalmente à parcela vertida (Lei nº 9.065/95, art. 7º; RIR/99, art. 452); os casos de cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 34).

Citem-se, ainda, as disposições ínsitas no art. 3º, § 8º, da Lei nº 8.849, de 1994 e art. 2º, da Lei nº 9.064, de 1995, ambos reproduzidos no artigo 658, § 7º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado com o Decreto nº 3.000, de 1999:

Lei nº 8.849/94:

“Art. 3º.

§ 8º. – As sociedades constituídas por cisão de outra, e a sociedade que absorver parcela de patrimônio da sociedade cindida sucedem a esta, sem interrupção de prazo, na restrição de que trata o § 4º.”

Lei nº 9.064/95:

“Art. 3º.

§ 8º. – As sociedades constituídas por cisão de outra e a sociedade que absorver parcela de patrimônio da sociedade cindida sucedem a esta, sem interrupção de prazo, na restrição de que tratam os § 3º e 4º.”

Por oportuno, os parágrafos 3º e 4º, referenciados nos dispositivos legais antes reproduzidos, dizem respeito a restrições a aumentos/reduções vinculadas de capital.

Do exposto, por sem dúvidas, nos casos específicos de fusão, incorporação ou cisão de pessoas jurídicas a legislação tributária transfere à sociedade resultante os mesmos encargos e responsabilidades afetos à sociedade então existente. No caso destes autos, afetos à cindida. O que se coaduna, inclusive com o disposto no artigo



Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

128 do CTN, de vinculação de terceiro a fato gerador da respectiva obrigação tributária; ou, no 129 do mesmo código, acerca da responsabilidade sobre créditos tributários em curso de constituição.

Ora, a legislação de regência da matéria, Lei nº 9.532 de 1997, art. 1º, e seus §§ 1º e 2º, fundamento da exação, assim determina:

"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 em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil:

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

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

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:

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

b) pago o lucro, quando ocorrer:

1 – o crédito do valor em conta bancária, em favor da controladora ou coligada no Brasil;

2 – a entrega, a qualquer título, a representante da beneficiária;

3 – a remessa, em favor da beneficiária, para o Brasil ou para qualquer outra praça;

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

Tratando-se de coligada ou controlada, a pendenga se equaciona ante o confronto entre as hipóteses legais de incidência prescritas no § 1º, b e § 2º, antes reproduzidos e a realidade factual.

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

As hipóteses legais de incidência relacionam-se a crédito do valor ou seu pagamento, mediante entrega, remessa ou emprego em favor da beneficiária. Ora, de um lado, a cisão da recorrente, da qual resultou a transferência do investimento para a empresa "holding", por sem dúvidas não se enquadra no contexto de crédito em favor da beneficiária. Nem, menos, ainda, em seu pagamento mediante entrega, remessa ou emprego, igualmente em favor desta última. Porquanto, cisão implica em cisma, dissensão, separação.

Assim, a transferência de valores de pessoa jurídica cindida para a resultante da cisão não implica em benefício daquela, a qual, ao contrário, como resultante da cisão tem, inclusive, reduzido seu patrimônio líquido.

Outrossim, por pertinente, a alienação da participação societária pela investidora resultante da cisão, na exata situação factual dos autos, não figura dentre as hipóteses de incidência dos lucros auferidos no exterior, pelas controladas, enumeradas nas Leis nºs. 9.249, de 1995 e 9.532, de 1997, conforme acima demonstrado. Até porque, em ocorrendo a alienação do investimento, segundo a legislação do Imposto de Renda, seja em relação às operações realizadas no País ou no exterior, o que se tributa é o ganho de capital, se houver lucro. Ora, em se tratando de cisão a dissensão é vertida pelo patrimônio líquido. No caso, a alienação, mediante cisão, foi efetuada pelo valor pelo qual o investimento estava contabilizado, resulta que não ocorreu nem perda nem ganho de capital, passível de tributação.

Fácil, pois, é concluir, carecer de previsão legal a exigência no ponto, transferência de investimento, inclusive lucros apropriados pela equivalência patrimonial, a terceira pessoa jurídica, como resultado da cisão da recorrente. Principalmente porque, no contexto, o ato não resultou em benefício desta. A situação implicou em transferência de responsabilidade tributária ante hipótese de incidência tributária em curso.

Por oportuno, até a data da transferência, mediante cisão, da participação societária na "Camargo Correa Overseas Limited que pertencia a Recorrente para a CCSA (Holding), ocorrida em 30 de novembro de 1998 não havia ocorrido a hipótese legal de incidência preconizada na legislação de regência, devendo, por isso mesmo ser excluída da tributação a importância de R\$ 549.904,36, lançada a título de lucros auferidos no exterior através de investimento em Coligada, no período-base de 1998.

Em síntese, recebendo a sociedade resultante da cisão valores a tributar, deverão estes sofrer a incidência respectiva uma vez concretizada qualquer das condições prescritas no artigo 1º, § 2º, da Lei nº 9.532, de 1997. Isto é, quando a sociedade resultante da cisão receber o crédito ou pagamento, mediante entrega, remessa ou emprego em seu benefício, dos lucros no exterior, embutidos no investimento recebido em decorrência da cisão.

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

Correto, pois, o procedimento da sociedade holding, resultante da cisão, de submeter o valor litigado, R\$ 549.904,36, quando de sua utilização no aumento de capital, ocorrido em 2001. Porquanto, caracterizada, no caso, *o emprego do valor, em favor da beneficiária*, referenciado, como hipótese de incidência, no artigo 1º, § 2º, b, 4, da Lei nº 9.532, de 1997, antes reproduzido.

**c) ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO
DO LUCRO REAL: i) lucros não realizados (receitas baixadas por perdas); ii)
juros contratuais; e iii) despesas não necessárias.**

Primeiramente, no que respeita à exigência fiscal sobre as parcelas de R\$ 15.464.481,06 e R\$ 127.134.783,58 e R\$ 7.660.665,04, relativas a lucros diferidos, a fiscalização entendeu que as mesmas deveriam ser baixadas no LALUR – PARTE B, mediante adição ao lucro real em 1998, quando da baixa, por perda, dos créditos a que estavam vinculados.

Nas petições de defesa apresentadas a Recorrente esclareceu e comprovou que reclamados lucros diferidos resultaram de contratos de longo prazo firmados com Órgãos Governamentais, em relação aos quais a legislação fiscal prevê tratamento específico, autorizando, não só o diferimento dos lucros até o recebimento da receita correspondente (regime de caixa), como a baixa dos créditos como perdas, nos termos dos artigos 9º e 10 da Lei nº 9.430, de 1996.

De fato, os documentos acostados aos autos comprovam que:

- a parcela de R\$ 15.464.481,06, corresponde ao somatório dos valores de R\$ 6.598.614,82 e R\$ 8.874.866,24, referentes a lucros apurados e diferidos nos contrato de obra realizada para a Prefeitura Municipal de Araçatuba e contrato realizado com a INFRAERO;

- os valores de R\$ 127.134.783,58 e R\$ 7.660.665,04, resultam de contratos firmados com a Companhia de Desenvolvimento do Vale do Paraguaçu/Governo do Estado da Bahia – DESENVALE;

- as importâncias acima referem-se a lucros diferidos de contratos de longo prazo firmados com Órgãos Públicos e a CNEC Administração e Participações Ltda. nos idos dos anos de 1991 e 1992, transferidos para a Recorrente em setembro de 1999, quando a mesma incorporou a extinta CNEC;

- o diferimento dos lucros, em todos os casos, foi feito pela empresa incorporada (CNEC), a qual, igualmente, anos após, ingressou com as respectivas ações de cobrança contra os referidos Órgãos Públicos, em virtude

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

do não recebimento dos valores relativos às obras executadas, mantendo, contudo, respectivos créditos em seu ativo.

A Recorrente comprova, ainda, que após a incorporação, em 1999, dada a natureza dos créditos, bem assim aos períodos-base a que se referiam (1991 e 1992), decidiu baixar como perda estes créditos, e conseqüentemente os passivos atrelados à ação, tudo em conformidade com os artigos 9º e 12 da Lei nº 9430, de 1997, que dispõem que os valores baixados como perda serão dedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto de renda e contribuição social. As baixas dos referidos créditos contra clientes atingiram os valores de R\$ 26.285.192,67 e R\$ 247.485.080,01, respectivamente.

Arrematando a questão, comprova a Recorrente que à exceção do valor relativo ao Contrato da Infraero, cuja sentença favorável já transitou em julgado, todos os demais valores questionados encontram-se *sub judice*. Comprova, ainda, que em 27 de novembro de 2002, ao tomar conhecimento da decisão favorável do pedido de homologação de acordo entre si e INFRAERO, o qual foi publicado em 02 de dezembro de 2002, no Diário da Justiça, Seção 2, nº 232, no montante de R\$ 19.761.918,59, providenciou, no mesmo período, a inclusão do referido valor na base de cálculo do imposto de renda e contribuição social. Logicamente, em tributando o crédito total recebido, restou tributada a parcela do lucro diferido de R\$ 8.874.866,24, que compõe a importância de R\$ 15.464.481,06, reclamada pelo Fisco.

Com efeito, nenhuma das afirmações da Recorrente foi questionada pelas autoridades lançadora e recorrida. Ao contrário, ambas reconhecem e confirmam que:

- tanto a parcela de R\$ 15.464.481,06, como as parcelas de R\$ 127.134.783,58 e R\$ 7.660.665,04, diferidas no LALUR, da Recorrente e da incorporada, às épocas próprias, se relacionam a lucros contábeis advindos de contratos de longo prazo com entidades governamentais, conforme ampla documentação comprobatória acostada aos autos e como reconhecido pela própria decisão recorrida, (itens 44, 50, 51 e 61 do Acórdão DRJ/SPOI nº 05.557).

- a baixa dos créditos correspondentes às receitas que geraram os lucros diferidos como perdas, se deu no estrito cumprimento ao disposto no artigo 9º, 1º, II, "c" e art. 10, ambos da Lei nº 9.430, de 1996;

- a apropriação e tributação, como receita, do valor de R\$ 19.761.918,59, relativo ao contrato com a INFRAERO, obtida em acordo judicial entre credora e devedora, no ano calendário de 2002, quando da publicação da Sentença Judicial homologatória daquele acordo, no exato contexto do art. 12 da Lei nº 9.430, de 1996;



Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

- o crédito correspondente à dívida da Prefeitura Municipal de Araçatuba e aqueles advindos de contratos com a DESENVALE/GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA, ainda se encontram aguardando decisão judicial.

Em verdade, a questão objeto do litígio diz respeito à exigência de ofício de ser reconhecido o lucro diferido, mediante adição ao lucro real, quando da baixa, como perdas, dos créditos correspondentes às receitas que lhes deram origem, conforme o resalta a decisão recorrida, item 52, em conclusão:

"52. Se, por um lado a empresa debita a conta de resultados pela perda (cujo crédito, ressalte-se, advém de receita não tributada), por outro lado, adiciona ao lucro real os lucros diferidos, escriturados na Parte B do LALUR. Em suma, o que se reconhece, na verdade, é o direito de o contribuinte deduzir da base tributável os custos anteriormente diferidos." (sic) (grifos acrescentados).

Com a devida vênia dos ilustres Julgadores *a quo*, ousou discordar de sua conclusão, no particular, pelos motivos de fato e de direito que a seguir exponho.

Em preliminar, *se o LALUR – PARTE B, se destina ao controle de valores que devam influenciar a determinação do lucro real de exercícios futuros e não constem da escrituração comercial*, como bem o salientou a decisão recorrida no item 47 do acórdão litigado, é óbvio que, relativamente a lucros diferidos de que trata o artigo 10, § 3º, I e II, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, tal influência ocorre se e somente se a receita correspondente for recebida, quando o for. Não, no caso previsto nos artigos 9º e 10 da Lei nº 9.430, de 1996, os quais tratam de perda de receita, mediante baixa dos respectivos créditos.

Ademais, se a legislação, configurados as condições legais, autoriza a baixa – como perda - do crédito correspondente à receita não recebida, impõe-se a inarredável conclusão que o legislador reconhece que, embora a empresa tenha apropriado custos/despesas necessários e inerentes à geração da receita quando de sua geração contábil por regime de competência, o lucro, daí advindo e nela embutido, porque integrante da mesma receita, aumentou artificialmente o patrimônio líquido da pessoa jurídica.

Assim, uma vez atendidas as condições dos artigos 9º e 10 da Lei nº 9.430, de 1996, como de fato foram, para a baixa como perda, do crédito correspondente à receita, porque não recebida, a exigida baixa no LALUR, mediante adição ao lucro real, pretendida pelas autoridades lançadora e julgadora, implicaria em contradição e afronta à legislação de regência, eis que corresponderia ao reconhecimento, para efeitos fiscais, de receita factualmente inexistente (não recebida), quando a própria Lei 9.340,

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

de 1996, artigo 12, determina sua tributação, apenas e tão somente, quando efetivamente recebida, *verbis*:

“Art. 12. Deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos reduzidos que tenham sido recuperados em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real.”

O exame conjunto dos dispositivos legais que regem os valores a serem controlados no LALUR – PARTE B e os artigos 10, § 3º, I e II, do Decreto-lei nº 1.598, de 1977 e artigos 9º, § 1º, II, “c e 10, ambos da Lei nº 9.430”, de 1996, conduzem à inarredável conclusão de que o lançamento foi respaldado em **imprevista hipótese legal**, e que, portanto, face ao artigo 97 do CTN, impossível, legalmente, sua sustentação, face à definição do conceito de renda, inscrita no artigo 43 do CTN.

Inequivocamente, a situação que motivou a exigência se fundamenta, materialmente, em mero equívoco do sujeito passivo, de manutenção no LALUR, de lucros diferidos, cujos créditos correspondentes foram baixados como perdas, tendo em vista o não recebimento dos mesmos pelas vias administrativas e após todas as tentativas de cobrança. O Fisco entende que no momento da baixa a Recorrente deveria tributar os lucros diferidos.

Em verdade, inexistente comando legal neste sentido, ou seja, não há qualquer norma na legislação em vigor que determine a tributação dos lucros diferidos no momento da baixa dos créditos os geraram. Ao contrário, todos os dispositivos legais aplicáveis à espécie (art. 10, § 3º do DL 1.598, de 1977, artigos 9º, 10 e 12 da Lei nº 9.430, de 1996), que cuidam, respectivamente, da tributação dos resultados de contratos de longo prazo com Órgãos Públicos, do diferimento dos lucros, da baixa como perdas de créditos não recebidos e do momento da tributação dos créditos recuperados, foram rigorosamente observados pela recorrente.

E mais, no momento em que recebeu, mediante acordo judicial, parcela dos créditos discutidos em juízo, providenciou imediata tributação do valor integral recebido, nele incluído, obviamente, parte do lucro diferido que o Fisco pretende tributar, no montante de R\$ 8.874.866,24. Em sendo assim, não há porque manter a tributação sobre tal parcela, até porque, conforme ressaltado, o imposto e contribuição foram devidamente quitados mediante inclusão do valor R\$ 19.761.918,59, na base de cálculo dos citados tributos.

Quanto aos demais créditos baixados como perdas, que geraram as parcelas dos lucros diferidos nos montantes de R\$ 6.598.614,82, R\$ R\$ 127.134.785,58 e R\$ 7.660.665,04, não há como manter a exigência no particular, até porque os créditos

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

pertinentes a tais parcelas ainda não foram recebidos, pois até o momento encontram-se *sub judice*.

Em síntese, do que consta dos autos resta comprovado que os créditos foram baixados em conformidade com o art. 9º, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, antes reportado, e a parcela recuperada foi integralmente tributada, quando do efetivo recebimento do crédito. Vê-se, ainda, que crédito recuperado corresponde a apenas cerca de 5% do valor total reclamado em juízo, que equivale dizer que em cerca de 95% do valor autuado equivale a valor de crédito discutido em juízo não foi até o momento recebido, não sendo, por isso mesmo, passível de exigência tributária, nos exatos termos do art. 12 da Lei nº 9.430, de 1996.

Por tudo entendo que o procedimento da Recorrente quanto a baixa e posterior retorno de valores na Parte B do LALUR, ainda que equivocado, não acarretou qualquer prejuízo ao erário, eis que não ocorreu nenhuma redução da base de cálculo do IRPJ e da CSSL, muito menos pagamento a menor desses tributos, na medida em que os valores em questão ainda não foram recebidos e, a parcela recebida em juízo, foi devidamente tributada quando do seu recebimento, em 2002, como consta dos autos.

Com efeito, conforme ressaltado pela Recorrente, esta Primeira Câmara, em situação análoga, entendeu improcedente lançamento de imposto e contribuição por alegado erro na escrituração do LALUR (Acórdão nº 101-92.715, de 10.06.1999).

Nesta ordem de juízos, dou provimento ao recurso, no particular, para excluir da base de cálculo das exigências do IRPJ e da CSSL as importâncias de R\$ 15.464.481,06, R\$ 127.134.783,58 e R\$ 7.660.665,04, no ano-calendário de 1998.

d) JUROS DE CONTRATO DE MÚTUO

No item 03 da autuação o Fisco tributou, ainda, as parcelas de R\$ 1.443.733,20 e R\$ 6.496.799,38, nos períodos-base de 1998 e 1999, respectivamente, as quais referem-se a juros resultantes de contrato mútuo celebrado em 26 de junho de 1989, entre a Recorrente e a CNEC Engenharia.

Os valores mencionados têm, por base, cláusulas constantes de contratos anteriores, mais precisamente o firmado em 05 de novembro de 1996, entre a CNEC e a CCPAR, conforme declarado pelo Autuante no item 8.3 do Termo de Verificação:

"(...) houve cessão e termo de repactuação de ajuste contratual e outras avenças datado de 05/11/96, prevendo a incidência de

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

6% ao ano, sem qualquer menção de outra alteração, logo é o que vale."

Em suas defesas a recorrente alegou que houve repactuação da dívida com alteração nas condições contratuais, dispensando, inclusive, a incidência dos juros. Demonstrou que o mútuo em causa sofreu diversas transferências e mutações, a saber:

- em 13 de junho de 1996, foi cedido pela Recorrente para sua controlada Camargo Corrêa Participações Ltda.;

- na mesma data, a cessionária (Camargo Corrêa Participações) e a mutuária (CNEC Engenharia) assinaram termo transformando o contrato de mútuo em Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC);

- em 05 de novembro de 1996 as empresas de comum acordo decidiram aditar o contrato, com efeito retroativo, base janeiro de 1996, fixando a cláusula de correção monetária a 6% a.a., tendo os valores referentes ao recalcule sido pagos pela Recorrente à CCPAR e conseqüentemente à CNEC no mesmo período, e com isso o montante do mútuo, transformado em AFAC, ficou em R\$ 144.373.319,75.

- em 30 de novembro de 1998 a Camargo Corrêa Participações transferiu este crédito para a Recorrente com as mesmas condições contratuais anteriores;

- em 30 de setembro de 1999 a CCCC incorporou a CNEC Engenharia Ltda., e efetuou o encontro de contas entre o ativo e passivo, anulando, em conseqüência, o valor do referido crédito.

Todas essas transferências e repactuações foram comprovadas mediante documentos hábeis e idôneos, inclusive através da escrituração comercial.

Estou convencido que nos autos que há provas de que os juros não são devidos, pois além de comprovar as transferências, a Recorrente alega, com acerto que, no âmbito do Código Civil, as partes são livres para negociar, e que os negócios de mútuo não se sujeitam a registros nos órgãos públicos para que produzam seus efeitos jurídicos.

A recorrente demonstra que, de fato, as condições contratuais foram alteradas, através da repactuação da dívida: O mútuo inicial foi transformado em adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC). Mediante repactuação, teve acréscimo de correção monetária fixada em 6% aa, retroativamente a janeiro/96,

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

Portanto, os valores litigados corresponderam, não a pagamento de juros de mútuo contratual. Sim, apenas a reforço de recursos de AFAC.

Por pertinente, a publicidade à dispensa dos juros ajustada entre as partes, mediante "Notas Explicativas às Demonstrações para os Exercícios Findos de 31 de dezembro de 1997 e de 1996", de autoria da Deloitte Touche Thomatsu Auditores Independentes, que registrada na JUCESP e publicada no Diário Oficial do Estado em 18/04/1998, não invalida a questão de não se tratarem de juros os desembolsos da recorrente.

Nestas circunstâncias, dou provimento ao recurso, também neste particular, para excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSSL as parcelas de R\$ 1.443.733,20 e R\$ 6.496.799,38, relativas aos períodos-base de 1998 e 1999, tendo em vista que inexistia previsão contratual estabelecendo a incidência dos reclamados juros.

d) Multa de ofício e juros de mora em razão de postergação tributária.

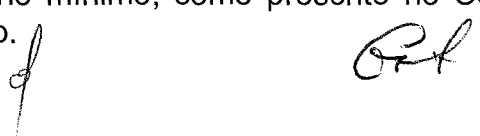
O lançamento se direciona também à multa de ofício e juros de mora sobre resultados apurados pela Sucursal Colômbia e outras parcelas, eis que detectada a postergação do pagamento do IRPJ e da CSSL.

As alegações recursais se sintetizam no conceito de espontaneidade. Ocorre que:

- o artigo 138 do CTN, expressa as condições da exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, quais sejam: o pagamento do tributo ou contribuição devidos acrescidos dos juros moratórios correspondentes;

- a Lei nº 9.430, de 1996, em seu artigo 44, § 1º, II, estabeleceu a exigência da penalidade de ofício quando o pagamento do tributo não se processar com o acréscimo de multa de mora.

Independentemente do questionamento da sustentabilidade da multa moratória, imposta pela Lei nº 9.430, de 1996, como condição para caracterização da espontaneidade frente à disposição, no mesmo sentido, do artigo 138 do CTN, de vinculá-la a juros moratórios, importa salientar que não basta o pagamento do tributo postergado, mediante apropriações contábeis em etapa posterior à do regime de competência. Para a exclusão da responsabilidade importa, sim, que esse pagamento se processe acrescido dos encargos de mora, no mínimo, como prescrito no Código Tributário Nacional, artigo 138, antes mencionado.



Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

Assim é que, se os autuantes não exigiram nenhuma diferença de IRPJ ou CSSL a título de postergação, tais pagamentos postergados não se caracterizaram pela denúncia espontânea, visto que desprovidos dos encargos moratórios devidos pelo atraso, referenciados no artigo 138 do CTN. Antes, ao contrário, integraram a base de cálculo do tributo em anos calendários posteriores àqueles em que deveriam ser apropriados.

Cabível, por carência de espontaneidade, a penalidade de ofício e juros moratórios sobre as bases de cálculo postergadas, constantes do item 004 da autuação fiscal, quer relativamente ao IRPJ, quer a CSSL.

d.1) Ajuste da base de cálculo do tributo devido, para efeitos da penalidade de ofício isolada, por postergação tributária

Mantida a exação, impõe-se a correção do valor que serviu de base ao cálculo do tributo e, portanto, à penalidade litigada, R\$ 1.544.114,57, considerados postergados em 31.12.1999. O valor correto é de R\$ 157.438,19 (R\$ 1.544.114,57 – R\$ 1.386.676,28). Quando da autuação não foi subtraída a parcela de R\$ 1.386.676,28 relativa à variação cambial do aumento de capital com equipamentos ocorrido em abril de 1999, cuja variação estava contabilizada na conta 602.05.0001 – Venda de Equipamentos, no montante de R\$ 1.386.676,28.

d.2) Ajustes dos valores postergados para os períodos efetivos em que foram apropriados.

No ponto, resta, ainda, uma questão: do ajuste dos valores postergados para os anos calendário em que efetivamente foi apropriada a receita postergada: sob o princípio da verdade material, se faz necessário que se procedam a algumas correções, quanto aos períodos-base da postergação e aos valores considerados na autuação, de acordo com a documentação contábil acostada aos autos, a qual comprova o período efetivo em que ocorreu cada postergação tributária.

Por pertinente, a decisão recorrida processou, parcialmente, as correções pleiteadas. São elas, a saber:

- R\$ 64.404,57 – a autuação considerou o valor postergado de dezembro de 1998, para dezembro de 2001, a postergação ocorreu até o mês de julho de 2000;

- R\$ 229.729,62 – o valor foi considerado postergado de dezembro de 1998 para dezembro de 1999, quando o período da postergação é até abril 1999;

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

- R\$ 404.918,41. – foi considerado postergado o valor de dezembro de 1999 para dezembro de 2001; postergação correta: até dezembro de 2000;

- R\$ 252.891,00 – considerada a postergação de dezembro de 1998, para dezembro de 2000, todavia, a postergação ocorreu até julho de 2000;

- R\$ 157.438,19 (valor remanescente do ajuste de R\$ 1.544.114), a postergação foi considerada de dezembro de 1999 para dezembro de 2000, a postergação ocorreu até julho de 2000.

e) EXCLUSÃO DA CSSL DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ

Cabe, ainda, rejeitar a proposição recursal no sentido de exclusão da base de cálculo do IRPJ da contribuição social sobre o lucro líquido. A autuação em litígio diz respeito aos anos calendário de 1998 a 2000. Ora, na forma do artigo 1º da Lei nº 9.316/96, desde 01 de janeiro de 1997, a contribuição social sobre o lucro líquido não mais é dedutível do lucro real. Portanto, legalmente inexecutável a proposição do sujeito passivo.

f) Tributação reflexa

No tocante ao lançamento reflexo, relativo à contribuição social sobre o lucro líquido, é pacífica a jurisprudência colegiada no sentido de que, à falta de elemento relevante, aplica-se à reflexividade o mesmo *decisum* das questões que lhe deram origem.

g) Encargos moratórios SELIC

Finalmente, quanto aos encargos moratórios inequívoca a presença da taxa SELIC como juros moratórios nas relações tributárias, quer credoras, quer devedoras. Não se pode, por isso mesmo, obstá-las apenas quando credor o Estado.

Relativamente às questões submetidas ao reexame necessário, o ilustre relator do Aresto de fls. 2.861 a 2.897 assim se manifestou:

REALIZAÇÃO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO

29 Porém, considerando-se que, para se computar na determinação do lucro real o valor da reserva constituída na investidora, a hipótese prevista em lei é a alienação do investimento, não se justifica adicionar o saldo da conta de reserva de reavaliação existente em 31/12/1998 no lucro real do período correspondente, uma vez que esta alienação, no caso, somente ocorreu em 12/1999. Exonera-se, portanto, este item autuado.”

OPERAÇÃO DE MÚTUO

“71 A impugnante requer, ainda, que se proceda a correção do cálculo dos juros. Observe-se que, a título de juros ativos não oferecidos à tributação, o autuante atribuiu o montante de R\$ 1.443.733,20 e de R\$ 6.496.799,38 aos anos-calendário de 1998 e 1999, respectivamente.

72 Conforme mencionado anteriormente, o Termo de Repactuação do contrato prevê a incidência de juros simples de 6% ao ano, considerado como um período de 365 dias (fls. 1861).

73 Como o crédito, no valor de R\$ 144.373.319,75, foi cedido à atuada em 30/11/1998, o período de incidência de juros no ano-calendário de 1998 é de 31 dias. Portanto, o montante de juros, calculado da seguinte forma: $R\$ 144.373.319,75 \times 6\% : 365 \times 1$, resulta em **R\$ 735.710,62 que deverá servir de base tributável relativa ao ano-calendário de 1998.**

74 Em 30/09/1999 (fls. 1661-v e 1662), a mutuaría foi incorporada pela impugnante, de forma que os juros incidentes no ano-calendário de 1999 abrangem o período de 01/01 a 30/09/1999, equivalente a 273 dias. Efetuando-se os cálculos, verifica-se que a **base tributável relativa ao ano-calendário de 1999 corresponde a 6.478.999,48** ($R\$ 144.373.319,75 \times 6\% : 365 \times 273$).

75. Cabe, dessa forma, exoneração parcial do lançamento, conforme demonstrado acima.”

PERDA NA VENDA DE EQUIPAMENTO

“81 Na peça impugnatória, a interessada alega que havia apurado no período perda no montante de R\$ 723.445,21, valor contabilizado na conta 602.05.0001 – Venda de Equipamentos, e apresenta a parte A do LALUR, fls. 2491, onde esse valor foi consignado na coluna de Adições. Argúi a empresa que a diferença entre o valor tributado de R\$ 639.534,85 e o montante adicionado pela empresa na apuração do lucro real residiria na parcela de R\$ 83.910,36, relativa a uma motoniveladora (Diário Geral, às fls. 2485).

82 Como a ficha 9ª da DIPJ/2001 (fls. 2630/2634) apresenta os valores por totais, o que impede certificar se o aludido valor foi de fato adicionado na apuração do lucro real, e como a composição dos bens negociados apresentada pela empresa, às fls. 2483, não contém dados suficientes para averiguar se tais bens são aqueles elencados pela fiscalização às fls. 2311 e 2314/2317, foi procedida diligência junto à empresa.

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

83 No Termo de Diligência (fls. 2804/2805), o autuante confirma que o valor das perdas nas vendas dos bens glosado pela fiscalização foi devidamente adicionado ao LALUR, apontando apenas divergência quanto à data do registro das operações. Isso contudo é irrelevante, visto que a empresa, naquele ano, havia optado pela apuração anual do imposto (fls. 2808).

84 Assim considerando-se que o procedimento adotado pela empresa não resultou em prejuízo ao erário público, impões-se o cancelamento do lançamento no que concerne a esta matéria."

POSTERGAÇÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO

96 Cabe registrar que o autuante, ao efetuar os cálculos relativos à postergação, considerou como data de pagamento 31 de março do ano seguinte ao da apuração do imposto, data de vencimento do tributo (e não 31 de dezembro como afirma a contribuinte), conforme se verifica no demonstrativo de apuração (fls. 227/2264).

97 Analisando-se, no entanto, as declarações apresentadas pela empresa, nota-se que, consoante fls. 2810/2821, 2824/2835 e 2838/2849, nos exercícios em que se escriturou a receita em comento, a contribuinte optou pelo pagamento do imposto por estimativa. Assim, comente quando da apuração anual do imposto de renda com base no lucro real (fls. 2807/2809, 2822/2823, 2836/2837 e 2850/2851), foi possível determinar o "*quantum debeatur*" da obrigação tributária.

98 Assinale-se ainda que, conquanto a empresa tenha apurado imposto devido, os pagamentos por estimativa e imposto retido na fonte superaram esse valor, resultando em saldo negativo (ficha 13 A, linha 18 da DIPJ/2000, ficha 12 A, linha 18 da DIPJ 2001 e 2002). Dessa forma, a formalização da exigência considerando a data constante da norma prevista no art. 6º da Lei 9.430/1996, como fez o autuante, não é correta, já que nos referidos períodos não se apurou imposto a pagar.

99 Entende-se, nesse caso, que os juros de mora devam ser exigidos até 31 de dezembro de cada ano em que se registrou a receita, data na qual a empresa pôde verificar se apurou imposto devido e, nesse caso, qual foi o valor desse tributo.

100 Especificamente sobre a parcela de R\$ 116.109,64, relativa ao ano-calendário de 2000, a impugnante alega ter reconhecido, naquele ano, a variação cambial relativa à conta corrente – sucursal da Bolívia (fls. 2355). Para sustentar sua alegação, apresenta demonstrativo de fls. 2493 e cópia do Diário às fls. 2493/2508.

Processo nº. : 16327.003348/2003-67
Acórdão nº. : 101-95.232

101 De acordo com o Termo de Diligência, restou comprovado que a empresa de fato contabilizou no período a variação cambial e, por consequência, a ofereceu à tributação naquele ano-calendário.

102 Diante do exposto, o cálculo dos juros deve ser refeito, exigindo-os até 31 de dezembro do ano em que foi lançada a receita postergada. Exonera-se, ainda, a parcela de R\$ 116.109,64, em face da comprovação apresentada."

Como fácil é concluir, a Turma Julgadora de primeiro grau se ateve às provas dos Autos e deu correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às matérias submetidas à sua apreciação, relativamente ao crédito tributário que exonerou. Entendo que deva ser negado Provimento ao Recurso de Ofício.

Na esteira das considerações antes expostas, voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, e dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

I - excluir da exigência:

a) os valores não computados na apuração do lucro real, correspondentes à reserva de reavaliação reflexa (item 001 da autuação fiscal);

b) a parcela de R\$ 549.904,30, correspondente a lucros auferidos no exterior, em face da cisão da pessoa jurídica (item 002 da autuação fiscal);

c) as parcelas de R\$ 15.464.481,06; R\$ 127.134.783,58; R\$ 7.660.665,04; R\$ 1.443.733,20 e R\$ 6.496.799,38, constantes do item 003 da autuação fiscal;

II – reduzir a base de cálculo do tributo, para efeitos de apuração da penalidade de ofício isolada e juros moratórios correspondentes à parcela autuada em 31.12.1999, de R\$ 1.544.114,57, constante do item 004 da autuação fiscal, para R\$ 157.438,19;

III - ajustar os períodos de postergação para aqueles de efetiva apropriação das receitas postergadas, conforme assentamentos contábeis respectivos.

É como voto.

Brasília, DF, em 20 de outubro de 2005.

SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL