



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

Processo nº 16327.720327/2011-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.865 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2013
Matéria IRPJ/CSLL - Lucros no Exterior
Recorrente ITAÚ UNIBANCO HOLDING S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006, 2007

FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. DEDUÇÕES NÃO QUESTIONADAS. As deduções declaradas pelo sujeito passivo na apuração do tributo devido no ajuste anual devem ser consideradas na apuração da estimativa de dezembro quando inexiste questionamento específico acerca de sua existência e dedutibilidade. RECOLHIMENTO SOB CÓDIGO DE AJUSTE ANUAL COM ACRÉSCIMO DE JUROS DESDE O VENCIMENTO DA ESTIMATIVA. Inexistindo prejuízo ao Fisco, na medida em que o recolhimento se fez com os mesmos acréscimos legais esperados para o recolhimento estimado de dezembro, não cabe a aplicação de multa de ofício isolada sob a alegação de que os recolhimentos foram feitos com as demais características de ajuste anual, tomando por base apenas a retificação desta apuração final.

CONCOMITÂNCIA. ANO-CALENDÁRIO 2006. Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (Súmula CARF nº 1). QUESTIONAMENTO DE OUTROS ASPECTOS DA EXIGÊNCIA. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL. A inclusão de variações cambiais no resultado da equivalência patrimonial, para fins de tributação de lucros auferidos por intermédio de investidas no exterior, não pode ter em conta apenas as variações ativas, desconsiderando as variações passivas reconhecidas em alguns meses de ano-calendário

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS. ANO-CALENDÁRIO 2007. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. VARIAÇÃO CAMBIAL. A contrapartida do ajuste de investimentos no exterior, avaliados pelo método da equivalência

patrimonial, quando decorrente da variação cambial, não deve ser computada na determinação do lucro real e nem na base de cálculo da CSLL. RESULTADO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL. Os lucros auferidos por intermédio de investidas no exterior, quando oferecidos à tributação por meio do resultado da equivalência patrimonial, devem resultar da apuração líquida dos resultados positivos e negativos reconhecidos durante o ano-calendário.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em: 1) relativamente à exigência de multas isoladas, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário; 2) relativamente à tributação do resultado de equivalência patrimonial no ano-calendário 2006, por unanimidade de votos, NÃO APRECIAR o mérito na parte em que concomitante com a ação judicial proposta pela contribuinte e, quanto às demais matérias alegadas, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário; 3) relativamente à tributação do resultado da equivalência patrimonial no ano-calendário 2007, por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário; e 4) relativamente à aplicação de juros sobre a multa de ofício, por voto de qualidade, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Sérgio Luiz Bezerra Presta, João Carlos de Figueiredo Neto e José Ricardo da Silva, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e João Carlos de Figueiredo Neto.

Relatório

ITAÚ UNIBANCO HOLDING S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 16/03/2011, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 26.770.086,47.

O lançamento formaliza a exigência de multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas de IRPJ e CSLL nos meses de dezembro/2006 e dezembro/2007, ante a falta de adição, nos balancetes destes períodos, de tributos com exigibilidade suspensa e correspondentes juros. A contribuinte adicionara ao lucro real apenas o valor principal dos tributos com exigibilidade suspensa. Todavia, em 31/05/2010 retificou suas DIPJ para adicionar as demais parcelas à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pagando os débitos apurados com os benefícios da Lei nº 11.941/2009, *sendo os recolhimentos efetuados sob código 6758 (CSLL – Entidades Financeiras – Declaração de ajuste) em 30/11/2009*. Na medida em que os tributos seriam devidos desde o momento em que a antecipação era exigível, restou caracterizada a falta de recolhimento das estimativas mensais antecipatórias, a ensejar a aplicação de multa isolada de 50%.

Houve também exigência de CSLL devida nos ajustes anuais de 2006 e 2007, bem como redução dos saldos negativos de IRPJ apurados em 2006 e 2007, em razão de indevida exclusão de resultado da equivalência patrimonial em investimentos no exterior. Constatou-se que a contribuinte excluiu das bases tributáveis do IRPJ e da CSLL os ganhos de equivalência oriundos de investimentos no exterior (R\$ 125.198.194,29, em 2006 R\$ 275.173.227,47, em 2007), e ofereceu à tributação apenas os montantes de R\$ 150.148.354,04 em 2006 e de R\$ 238.574.485,52 em 2007, correspondentes a lucros disponibilizados no exterior. Informou a contribuinte que estes valores já incluiriam o imposto pago no exterior, mas não abrangeriam a variação cambial.

A fiscal autuante consignou que o art. 16, inciso I, “b” da Instrução CVM nº 249/96 classifica a variação cambial do investimento em coligada ou controlada no exterior como integrante do resultado da equivalência patrimonial, motivo pelo qual este valor seria tributável na forma do art. 7º e §1º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002. A autoridade lançadora também não constatou o oferecimento dos resultados positivos de equivalência patrimonial obtidos com os investimentos: LIBERO INTERNACIONAL (conta contábil 2106.029.000.000-4) no ano de 2006, e BOSTON DIRECTO (conta contábil 2106.045.000.000-4) e ACO LTDA (conta contábil 2106.048.000.000-8) no ano de 2007.

As diferenças apuradas consideraram os valores já oferecidos à tributação pela contribuinte:

	2006	2007
<i>Resultado Positivo da Equivalência Patrimonial (Contabilizado nas contas COSIF 7.1.8.10.00-9 e 7.1.8.20.00-6)</i>	125.198.154,29	275.173.227,47
<i>(-) Valor já oferecido a tributação pelo contribuinte - ajustado pelo imposto pago no exterior</i>	108.718.393,80	190.302.443,29
<i>= Diferença apurada</i>	16.479.760,49	84.870.784,18

Ao final, a autoridade fiscal consignou que *a parte relativa à variação cambial encontra-se sob crivo do poder judiciário conforme Mandado de Segurança (MS) nº 2007.61.00.004796-6.*

Em impugnação, a contribuinte discordou da exigência de multa isolada após o encerramento do período anual de apuração do IRPJ; observou que retificou sua apuração apurando apenas CSLL a pagar, recolhida com os benefícios da Lei nº 11.941/2009; informou que apurou valores devidos idênticos às estimativas cujo recolhimento é questionado pela Fiscalização; e concluiu que na medida em que estes valores foram pagos, a multa decorreria apenas da ausência de DCTF retificadora, a qual não poderia justificar a penalidade aplicada.

Quanto às receitas de investimentos no exterior, apontou a nulidade do lançamento de CSLL por desconsiderar os efeitos da postergação, ante a apuração de variação cambial passiva em períodos posteriores. Ainda, apontou equívoco na apuração da CSLL, por ignorar despesas correspondentes (nos valores respectivos de R\$ 173.223,57 e R\$ 124.001,57), desconsiderando que essas empresas apresentaram prejuízos fiscais no ano de 2007.

Afirmou, por fim, a ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício, mas reconheceu que as receitas auferidas pela Líbero Internacional em 2006, no valor de R\$86.741,86, deveriam ser tributadas, procedendo ao pagamento da CSLL correspondente.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos aduzindo que:

- O protesto genérico pela produção de provas é ineficaz, pois a apresentação de provas supervenientes deve observar as regras do art. 16, §§4º e 5º do Decreto nº 70.235/72.
- Descabida é a pretensão de anulação ou cancelamento dos lançamentos, somente possível em caso de *inobservância dos pressupostos legais para a constituição do lançamento e para lavratura do auto de infração, ou a incompetência do autuante.*
- Relativamente à multa isolada, transcreveu os dispositivos legais que autorizam *a aplicação da multa isolada após o encerramento do período de apuração do IRPJ e da CSLL*, A inexistência de IRPJ a pagar em 2006 e 2007 também não inibe a aplicação da penalidade e, no que tange à CSLL:

Os pagamentos de CSLL efetuados pela empresa em 2009 com os benefícios da Lei nº 11.941/2009 (fls.855, 856 e 862) referem-se aos valores da CSLL apurada ao final de cada exercício, informados pela contribuinte nas DIPJ dos anos-calendário de 2006 e 2007 (fls.843 e 861) e na declaração de ajuste, e não às estimativas devidas para 12/2006 e 12/2007. Note-se ainda que o valor do Darf de fls. 856 (R\$7.392.423,4,) é inferior ao valor da estimativa de CSLL devida apurada pela fiscalização para 12/2007 (R\$8.064.649,64, fls.677).

- CÓPIA*
- Com respeito à tributação das receitas de investimento no exterior avaliadas pelo método da equivalência patrimonial, incluindo variação cambial, observou que a postergação ocorre quando *uma parcela do tributo, que deveria ser paga num determinado período-base, é efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior (e anterior à autuação).* Já os documentos apresentados pela impugnante referem-se aos anos objeto da autuação, e prendem-se à tese da impugnante de que deveria ser considerada a variação cambial negativa. Ressalte-se, entretanto, que não há autorização na legislação tributária para a dedução da variação cambial negativa de investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial.
 - É ônus da contribuinte *demonstrar a tese da postergação tanto por meio de escrituração contábil e respectiva documentação comprobatória, quanto por intermédio de demonstrativos e planilhas, nos quais ficasse comprovada de maneira inequívoca a existência da postergação, inclusive individualizando as receitas recebidas e identificando quais seriam a(s) parcela(s) referente a créditos cedidos.*
 - As alegações de que não foram deduzidas despesas correspondentes às empresas Aço Ltda e Boston Directo (nos valores respectivos de R\$173.223,57 e R\$124.001,57), ou considerado o prejuízo fiscal por elas apurados em 2007, não procedem, pois a empresa registrou tais valores na conta 8.1.6.10.00-0 – “Despesas Ajustes Investimentos no Exterior” (valor total de R\$241.681.403,54), excluída do resultado de sua atividade financeira (linha 50 da ficha 06B da DIPJ de fls.444).
 - Os juros de mora sobre a multa de ofício não é objeto do litígio, pois somente serão incluídos na execução do acórdão, quando se tornar definitiva a decisão. De toda sorte, tal aplicação tem fundamento no art. 61, §3º da Lei nº 9.430/96, conforme reconhecido no Parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº 28/98 e em julgados do CARF citados.

Ao final, consignou que o recolhimento procedido pela autuada, em relação à tributação de receitas auferidas por Líbero Internacional em 2006, no valor de R\$ 86.741,86, foi imputado aos débitos exigidos, abatendo os valores correspondentes do total lançado.

Cientificada da decisão de primeira instância em 12/08/2011 (fls. 900/901), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 13/09/2011 (fls. 902/917), no qual rebrisou os argumentos apresentados na impugnação.

Citou os acórdãos nº 9101-00.121, 1103-00.200 e 1402-00.214, contrários à exigência de multa isolada após o encerramento do exercício. De toda sorte, reiterou suas alegações de que as providências adotadas na reconstituição da apuração do IRPJ e CSLL ao final de 2006 e 2007 teve idêntico efeito àquele correspondente à reconstituição das estimativas devidas em dezembro de 2006 e dezembro de 2007, inexistindo qualquer prejuízo ao Fisco.

Vale acrescentar que nos pagamentos realizados, a Recorrente computou os juros calculados à taxa SELIC, desde o fato gerador (dezembro de cada ano-calendário – 2006 e 2007), até o efetivo pagamento, com os benefícios da anistia, nos termos do demonstrativo anexo à impugnação como doc. 07. Uma pequena diferença verificada para o ano-calendário de 2006 foi recolhida, conforme DARF anexo à impugnação como doc. 08.

Esclareceu, ainda, que a diferença apontada na decisão recorrida, entre o recolhimento de R\$ 7.392.423,40, e a estimativa apurada pela Fiscalização (R\$ 8.064.649,64) *refere-se ao imposto pago exterior, utilizado para compensar a CSLL devida no período.*

Ademais, o valor de R\$ 959.628,02, lançado na ficha 17 da DIPJ/2007, é composto da seguinte maneira: pelos PER/DCOMP's 33146.026993.280207.1.3.02-3051, no valor de R\$ 91.186,70 e 29583.79692.300307.1.3.02-4859, no valor de R\$ 581.039,51, bem como pela utilização do valor de R\$ 287.407,81, referente ao imposto pago no exterior, para compensar a estimativa de dezembro de 2007, conforme docs. Anexos (doc. 03).

Reafirmando que a multa isolada decorre da falta retificação da DCTF e da indicação, no DARF, de código de receita correspondente à declaração de ajuste, invocou manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais contrária à aplicação da penalidade pelo *desatendimento de mera obrigação acessória apurada após o encerramento do ano-calendário*. Inexistindo falta de recolhimento da estimativa, não caberia a aplicação da multa.

Quanto à tributação da variação cambial sobre investimentos, reiterou que *a fiscalização, a contrario sensu, deveria considerar harmônica a tributação da pessoa jurídica e, dessa forma, reconhecer a despesa de variação cambial negativa, sob pena de evidente nulidade do lançamento.*

Veja-se que não se trata, propriamente, de despesa não apropriada pelo contribuinte em dado exercício, mas, sim, da necessidade de que a requalificação, pelo fisco, da natureza jurídica da variação cambial de investimentos deva ser feita de modo completo, harmônico e consistente.

Assim, se segundo o Fisco a variação cambial de investimentos é variação monetária computável no resultado das pessoas jurídicas, pela mesma razão de que a receita seria tributável, então a despesa seria dedutível.

Citou lições de Bulhões Pedreira em reforço ao seu entendimento.

Passou, então, a discorrer sobre a incidência da CSLL sobre a variação cambial decorrente de investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial em 2007, dado que o alcance da decisão judicial proferida nos autos do MS nº 2007.61.00.04796-6 limita-se ao ano-calendário 2006. Reputou ilegal o art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, transcreveu ementas de decisões do CARF contrárias à tributação da variação cambial, bem como de soluções de consulta da 8ª Região Fiscal da Receita Federal.

Citou, também, acórdãos do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes que abordam o veto ao art. 46 da Medida Provisória nº 135/2003, e acórdão do Superior Tribunal de Justiça no sentido da ilegalidade do art. 7º, §1º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Insistiu na ocorrência de *equívoco na autuação*, assim expressando:

Como demonstrado, a fiscalização autuou a Recorrente para exigir a CSLL sobre a receita de equivalência patrimonial, notadamente a variação cambial, deixando de deduzir a despesa correspondente.

É certo que em relação às empresas Boston Directo e Aço Ltda, desconsiderou que no ano-calendário de 2007 referidas empresas apresentaram prejuízo fiscal, conforme quadro abaixo, cujos dados foram extraídos da respectiva DRE (doc. 11 da impugnação).

<i>Descrição</i>	<i>Rendas Inv. Exterior</i>			
	<i>Rendas Inv. Exterior</i>	<i>Cta. 7323.000.000.000-5</i>	<i>Cta. 8202.000.000.000-9</i>	<i>Diferença</i>
<i>Aço Ltda</i>		<i>157.524,33</i>	<i>173.223,57</i>	<i>(15.699,24)</i>
<i>Boston Directo</i>		<i>9.519,39</i>	<i>124.001,57</i>	<i>(114.482,18)</i>

Pedi, assim, que seja afastada a exigência da CSLL sobre as receitas apontadas pela fiscalização, e também afirmou a ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício, pois no âmbito tributário apenas há espaço para aplicação de juros moratórios, e só há inadimplemento em relação à obrigação não cumprida, sendo abusiva e arbitrária sua aplicação sobre penalidade, *encargo que se agrega ao valor da dívida, como forma de punir o devedor*. Acrescentou, ainda, que o art. 61 da Lei nº 9.430/96 não se presta como fundamento legal para tal exigência.

Em 19/10/2011 a contribuinte apresentou petição juntada às fls. 970/972, na qual reforça os esclarecimentos acerca da diferença de R\$ 672.226,21 entre a estimativa de CSLL apurada pela Fiscalização em dezembro/2007 e o recolhimento efetuado com os benefícios da anistia fiscal. Aponta que no ano-calendário, além da quitação de estimativas de CSLL no valor de R\$ 91.186,70 e R\$ 581.039,51, foram compensadas parcelas de imposto pago no exterior no valor de R\$ 287.401,81 (com a estimativa de CSLL de dezembro/2007) e de R\$ 627.226,21 (com o ajuste anual de CSLL de 2007). Apresenta quadro resumo detalhando *os valores apurados pela conversão do imposto pago no exterior (Chile e Paraguai), na posição de 12/2007, com as baixas pela utilização/compensação*, e junta cópia de declarações e de extratos de sua escrituração contábil (fls. 981/1017).

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Inicialmente no que tange à falta de recolhimento das estimativas apuradas em dezembro/2006 e dezembro/2007, observa-se nos extratos das DIPJ originais entregues para aqueles anos-calendário, que a contribuinte, depois de sucessivas apurações de prejuízos e bases negativas nos meses em que fez uso de balancetes de suspensão/redução, somente apurou bases tributáveis e, portanto, estimativas devidas, em dezembro de cada ano. Contudo, em ambos os períodos, nada foi recolhido a título de IRPJ, em razão da dedução de incentivos fiscais, retenções, estimativas de períodos anteriores e imposto pago no exterior. Já a CSLL, embora reduzida por estimativa de períodos anteriores e imposto pago no exterior, resultou em valor a pagar, mas apenas em dezembro/2006 (fls. 624/649).

Na retificação promovida em 2010, embora alterando o lucro real e a base de cálculo da CSLL, a contribuinte manteve a apuração inicialmente declarada para as estimativas de dezembro/2006, embora aumentando o lucro real, reduzindo o saldo negativo de IRPJ e convertendo a apuração de CSLL, inicialmente igual a zero, em saldo a pagar. Da mesma forma, a apuração das estimativas em dezembro/2007 não foi alterada na retificação, mas o lucro real foi aumentado, o saldo negativo de IRPJ informado foi reduzido e o saldo negativo de CSLL foi convertido em saldo a pagar (fls. 650/676).

Daí a conclusão fiscal, exposta no demonstrativo de fl. 677, de que as bases de cálculo inicialmente apuradas nos balancetes de suspensão de dezembro/2006 e dezembro/2007 também deveriam ser ajustadas pelas adições espontaneamente reconhecidas pela contribuinte, antecipando-se ali a apuração dos valores devidos.

Diante deste contexto, inicialmente cabe afastar a acusação de falta de recolhimento de estimativas de IRPJ em dezembro/2006 (R\$ 86.209,21) e dezembro/2007 (R\$ 1.909.875,26). A própria autoridade lançadora reconhece, no cálculo dos tributos devidos em razão da outra infração imputada à contribuinte, que as apurações da contribuinte, ao final de 2006 e 2007, resultaram em saldo negativo. E a causa desta apuração negativa, como se vê nas DIPJ apresentadas, é a existência de imposto de renda retido na fonte em montante significativamente superior àquele utilizado em dedução na determinação de estimativas até dezembro (R\$ 135.803.100,68 em 2006 e R\$ 202.857.849,34 em 2007).

Nota-se que durante o procedimento fiscal, a autoridade lançadora intimou a contribuinte a comprovar as deduções utilizadas na apuração do IRPJ e da CSLL no ajuste anual de 2006 e 2007 (fls. 417/418 e 505/506), estando os esclarecimentos prestados juntados às fls. 455/489 e 532/543). Assim, se nenhuma ressalva foi feita acerca destas retenções verificadas ao longo de 2006 e 2007, não é possível deixar de considerá-las, também, na apuração das estimativas de dezembro daqueles anos, como autoriza o *caput* do art. 2º da Lei nº 9.430/96, c/c os arts. 34 e 35 da Lei nº 8.981/95.

Relativamente à CSLL estimada em dezembro/2006 não se verifica qualquer irregularidade na apuração do valor devido. Já com referência à apuração de dezembro/2007, a contribuinte aponta divergência entre o montante apurado pela Fiscalização e o resultado do

ajuste anual, em razão da dedução de *imposto pago exterior*. Nota-se nas apurações informadas nas DIPJ original e retificadora que esta dedução foi utilizada na apuração da estimativa de CSLL devida em dezembro/2007 no valor de R\$ 287.401,81, e também como dedução independente, promovida na apuração do ajuste anual deste mesmo período, no valor de R\$ 672.226,21.

A soma das estimativas de períodos anteriores a dezembro/2007 (R\$ 91.186,70 e R\$ 581.039,51) coincide com a dedução, no ajuste anual, a título de imposto pago no exterior. Contudo, a autoridade lançadora não questionou a dedução de R\$ 287.401,81 originalmente feita na apuração da estimativa de CSLL devida em dezembro/2007, reconhecendo-a como item redutor no demonstrativo de fl. 677, bem como nada opôs à dedução de R\$ 672.226,21, computada na apuração da CSLL devida no ajuste anual de 2007, admitindo-a na recomposição de fl. 687. Recorde-se que a autoridade lançadora exigiu esclarecimentos acerca destas deduções reproduzidas no ajuste anual (intimações às fls. 417/418 e 505/506 e respostas às fls. 455/489 e 532/543) sem manifestar qualquer ressalva aos valores utilizados.

Além disso, a contribuinte apresenta demonstrativo dos valores utilizados, expondo o mês do pagamento do imposto no exterior, a moeda utilizada para conversão e a totalização, em 2007, no valor de R\$ 50.369.798,05, suficiente para as deduções de R\$ 34.568.636,29 promovida na apuração da estimativa de IRPJ de dezembro/2007, e para as deduções de R\$ 287.401,80 e R\$ 672.226,21, informadas nas apurações da CSLL, como inicialmente descrito (fls. 992/997). Por sua vez, esta dedução é admitida, em tese, pela Instrução Normativa SRF nº 213/2002:

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

Assim, ausente questionamento específico destas deduções, a estimativa não recolhida, que se prestou como base de cálculo da multa aplicada em dezembro/2007, deve ser reduzida em R\$ 672.226,21, exonerando-se parcialmente a penalidade no montante de R\$ 336.113,11.

A recorrente também afirma que não houve qualquer prejuízo ao Fisco, ante a recomposição, espontânea, das apurações de IRPJ e CSLL ao final dos anos de 2006 e 2007. Em princípio, porém, vê-se nas guias de recolhimento juntadas à impugnação (fls. 855/856) que a definição do vencimento (30/03/2007 e 31/03/2008) teve em conta as regras estabelecidas para o ajuste anual, e não para o recolhimento estimado de dezembro, como determina a Lei nº 9.430/96:

Art.6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I -pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no §2º;

II -compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§ 3º O prazo a que se refere o inciso I do §1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente. (negrejou-se)

Todavia, a recorrente afirma que *computou os juros calculados à taxa SELIC, desde o fato gerador (dezembro de cada ano-calendário – 2006 e 2007), até o efetivo pagamento, com os benefícios da anistia*. Os demonstrativos juntados à fl. 859 apontam que foram calculados juros de mora equivalentes a 31,10% sobre o débito de dezembro/2006, e de 20% sobre o débito de dezembro/2007, reduzidos em 45% como autorizado pela Lei nº 11.941/2009:

Art. 1º Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados.

[...]

§ 3º Observado o disposto no art. 3º desta Lei e os requisitos e as condições estabelecidos em ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil, a ser editado no prazo de 60 (sessenta) dias a partir da data de publicação desta Lei, os débitos que não foram objeto de parcelamentos anteriores a que se refere este artigo poderão ser pagos ou parcelados da seguinte forma:

I – pagos a vista, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, de 40% (quarenta por cento) das isoladas, de 45% (quarenta e cinco por cento) dos juros de mora e de 100% (cem por cento) sobre o valor do encargo legal;

[...] (negrejou-se)

Confrontando-se os juros acrescidos aos recolhimentos de fls. 855/856 com o principal recolhido, confirma-se que eles correspondem a 17,11% e 11% dos principais informados a título de CSLL devida em 31/12/2006 e 31/12/2007, respectivamente. Por sua vez, a variação da taxa SELIC entre fevereiro/2007 e outubro/2009, somada a 1% de juros no mês de pagamento (novembro/2009) corresponde a 31,11%, assim como esta variação de fevereiro/2008 a outubro/2009, somada a mais 1% de juros, corresponde a 20%.

Tem-se, portanto, que a estimativa não recolhida, apontada pela Fiscalização como devida em 31/12/2006, no valor de R\$ 5.485.473,07, foi, de fato, recolhida em 30/11/2009, sob o código 6758 (CSLL – Entidades Financeiras – Ajuste Anual), mas com o acréscimo de juros desde o vencimento fixado para a estimativa (31/01/2007), reduzidos em 45% em razão da anistia fiscal.

Já a estimativa não recolhida em 31/12/2007, pelas razões antes expostas, foi reduzida em R\$ 672.226,21, passando de R\$ 8.064.649,64 para R\$ 7.392.423,43. E este é o valor principal do outro recolhimento, também efetuado em 30/11/2009, sob o código 6758, com o acréscimo de juros desde o vencimento fixado para a estimativa (31/01/2008), reduzidos em 45% em razão da anistia fiscal.

Assim, em que pese a contribuinte não tenha reconstituído a apuração das estimativas inicialmente declaradas em dezembro/2006 e dezembro/2007, e tenha informado os recolhimentos efetuados sob o código de ajuste anual, a identidade do principal devido em ambas as apurações e o acréscimo de juros desde o vencimento fixado para a estimativa evidenciam que foi atendido o objetivo da lei ao determinar a antecipação dos recolhimentos pelos optantes pela apuração anual das bases tributáveis do IRPJ e CSLL. Não há razão, portanto, para a aplicação da multa isolada.

Por todas as razões expostas, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente a este item da exigência.

A outra infração imputada à contribuinte, como visto, refere-se a parcelas do resultado da equivalência patrimonial em razão de investimentos mantidos no exterior, que não foram oferecidas à tributação nos anos-calendário 2006 e 2007. A autoridade lançadora fez menção ao Mandado de Segurança nº 2007.61.00.004796-6, e a recorrente também a ele se reportou, afirmando que seu alcance se limitaria ao ano-calendário 2006. Assim, é necessário primeiramente identificar os limites de atuação deste Colegiado, em razão da ação judicial proposta pela autuada.

Nos autos somente se verifica, à fl. 966, transcrição de decisão judicial proferida em 25/02/2009, extraída da Internet (<http://www.jfsp.jus.br>), na qual afirma-se, expressamente, que a autorização de depósito judicial dos valores discutidos no referido Mandado de Segurança *abrange apenas os valores relativos ao IRPJ e à CSSL, apurados em decorrência do balanço levantado pela impetrante, em 31 de dezembro de 2006, cujo recolhimento deveria ter ocorrido em 30 de março de 2007*. Também é dito, neste documento, que *a impetrante pleiteou segurança, a ser precedida de medida liminar, a fim de que a autoridade impetrada se abstivesse de exigir o cumprimento do determinado no art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, quanto ao IRPJ e à CSSL apurados em decorrência do balanço levantado pela pessoa jurídica investidora (impetrante), em 31 de dezembro de 2006*.

Em consulta ao sítio da Justiça Federal de São Paulo na Internet (www.jfsp.jus.br), confirma-se as informações acima descritas, bem como verifica-se que houve litígio quanto ao valor a ser depositado, insistindo a contribuinte que *não utilizou do quanto solicitado na medida judicial*, oferecendo à tributação lucros disponibilizados no exterior no valor de R\$ 150.148.354,04, mas apurou saldos negativos de IRPJ e CSLL, subsistindo seu interesse na causa, *uma vez que, no caso de procedência do pedido deduzido na inicial, reconstituirá a base de cálculo dos tributos, apurando o montante total a compensar*. Em 06/07/2012 o pedido foi julgado procedente em 1ª instância, invocando-se jurisprudência

do Tribunal Regional Federal da 3^a Região, no sentido de que o §1º do art. 7º da Instrução Normativa nº 213/02 exorbitou de seu limite regulamentar, introduzindo forma de incidência não prevista na legislação de regência, na medida em que o resultado positivo da avaliação dos investimentos pela equivalência patrimonial, porque envolve outros elementos contábeis distintos do lucro, pode perfeitamente coexistir com uma situação de prejuízo experimentada pela empresa investida. A apelação da Fazenda Nacional foi recebida apenas no efeito devolutivo, conforme decisão de 15/08/2012, e os autos foram remetidos para o Tribunal Regional Federal da 3^a Região.

A exigência veiculada nestes autos pode ser assim resumida:

Controlada	Resultados	2006	2007
Holding Cayman	Rec. Operacional	5.269.342,72	4.615.680,28
	Var. Cambial	16.301.412,16	6.641.609,34
Libero Internacional	Rec. Operacional	86.741,86	-
	Var. Cambial	91.606,07	-
Bankboston Uruguay	Rec. Operacional	20.416.493,78	50.664.541,85
	Var. Cambial	-	9.797.081,08
Oca Casa Financ.	Rec. Operacional	1.192.965,59	1.322.744,33
	Var. Cambial	-	1.820.264,91
Oca S/A	Rec. Operacional	5.586.681,60	13.331.527,70
	Var. Cambial	-	2.730.804,68
Boston Directo	Rec. Operacional	2.466,80	9.519,39
	Var. Cambial	-	15.462,14
Aco Ltda	Rec. Operacional	66.120,98	157.524,33
	Var. Cambial	-	178.494,84
Chile Holding	Rec. Operacional	76.184.322,73	129.713.706,62
	Var. Cambial	-	54.174.266,33
Total tributável		125.198.154,29	275.173.227,47
Valor oferecido à tributação		(108.718.393,80)	(190.302.443,29)
Infração apurada		16.479.760,49	84.870.784,18
IRPJ	Imposto (15%)	2.471.964,07	12.730.617,62
	Adicional (10%)	1.647.976,04	8.487.078,41
Redução de SN-IRPJ		4.119.940,11	21.217.696,03
CSLL	Contribuição (9%)	1.483.178,44	7.638.370,57

Recorde-se que a contribuinte concordou com a exigência relativamente à parcela de R\$ 86.741,86, apurada no ano-calendário 2006, relativamente aos lucros da controlada Libero Internacional, promovendo o recolhimento de CSLL no valor principal de R\$ 7.806,77. Assim, remanesceria exigível, em 2006, a CSLL incidente sobre a base tributável de R\$ 16.393.018,63, equivalente à soma das variações cambiais reconhecidas em razão dos investimentos nas controladas Holding Cayman e Libero Internacional, bem como subsistiria a redução de saldo negativo de IRPJ decorrente daquela infração.

Na medida em que o alcance da tributação tratada no art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 foi submetido ao Poder Judiciário, por meio do Mandado de Segurança nº 2007.61.00.004796-6, não seria possível aqui debater estes efeitos verificados no ano-calendário 2006, a teor do que dispõe a Súmula CARF nº 1: *Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do*

processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Todavia, nota-se que a contribuinte estrutura sua defesa abordando, de forma genérica, a existência de mera postergação, em razão da *natureza jurídica da variação cambial*, cuja tributação exigiria o reconhecimento de *despesa de variação cambial negativa, sob pena de evidente nulidade do lançamento*. Aparentemente a recorrente pretende discutir aspectos materiais da exigência, para além do mérito submetido à apreciação do Poder Judiciário.

A autoridade julgadora de 1^a instância registrou que a impugnante trouxe aos autos: *(i) demonstrativos do lucro real e base de cálculo da CSLL, considerando a dedução da variação cambial devedora, (ii) DIPJ dos anos-calendário 2006 e 2007, e (iii) balancetes dos anos de 2006 e 2007 (fls. 831-854 e 863-868)*. Entendeu, porém, que tais elementos evidenciavam variação cambial negativa apurada nos anos objeto de autuação, e afirmou inexistir *autorização na legislação tributária para a dedução da variação cambial negativa de investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial*. Ademais, a impugnante não teria demonstrado o efetivo pagamento de imposto em período posterior, para assim caracterizar a postergação.

Destaca-se dentre os elementos trazidos pela impugnante os demonstrativos de fls. 863/864, nos quais a base tributável auizada é recalculada com a dedução de variações cambiais passivas que teriam sido contabilizadas nos períodos auizados. Especificamente em relação ao ano-calendário 2006, as variações cambiais ativas auizadas pela Fiscalização relativamente à controlada Holding Cayman (R\$ 16.301.412,16), mostram-se inferiores às despesas de variação cambial contabilizadas, no mesmo período, para aquele investimento (R\$ 26.649.975,43). Já relativamente à Libero Internacional, somente há registro de variação cambial ativa (R\$ 91.606,07).

Analizando os elementos apresentados durante o procedimento fiscal, identifica-se à fl. 16 o *Razão Auxiliar em UFIR*, no qual estão detalhados os registros feitos na conta representativa do investimento junto à controlada Holding Cayman (conta 2102.009.000.000-4), em razão de equivalência patrimonial, sob as classificações *RepOperacional* e *VariaçãoCambial*. E ali constam não apenas as variações cambiais ativas reunidas pela Fiscalização no demonstrativo de fl. 678, como também variações cambiais passivas registradas nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, agosto, outubro de dezembro/2006. Em razão dos registros ali detalhados, o investimento inicialmente avaliado em R\$ 119.501.144,60, passa a representar, em 31/12/2006, o valor de R\$ 114.421.924,05. Ou seja, o resultado da equivalência patrimonial é negativo.

Disse a autoridade julgadora de 1^a instância que não há previsão legal para dedução de variação cambial negativa. Todavia, a acusação fiscal centra-se na conduta da fiscalizada de oferecer a *tributação os lançamentos no Razão que possuíam como histórico “Equivalência Patrimonial – RepOperacional”, desprezando os lançamentos de “Equivalência Patrimonial – Variação Cambial”*. E, nesta linha, não se confirma que por meio da controlada Holding Cayman, em 2006, a auizada tenha auferido *receitas decorrentes de investimentos no exterior avaliados pelo método de equivalência patrimonial*, as quais, no entender da Fiscalização, devem ser oferecidas à tributação no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário. Nesta data, como visto, o resultado final foi negativo.

Logo, os elementos reunidos pela Fiscalização não sustentam sua acusação de que haveria valores tributáveis relativamente à Holding Cayman, devendo ser excluída da exigência, relativamente ao ano-calendário 2006, a base tributável de R\$ 16.301.412,16.

A recorrente, porém, pretende a exoneração integral da exigência, demonstrando que o valor líquido final apurado a título de equivalência patrimonial, em relação a suas controladas, seria negativo, da ordem de R\$ 11.479.338,06. Todavia, a Lei nº 9.430/96 determina que os resultados sejam determinados de forma individualizada por empresa investigada:

Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

Subsiste, portanto, a base tributável referente à variação cambial ativa registrada em razão do investimento mantido junto a Libero Internacional, no valor de R\$ 91.606,07.

Acrescente-se que, em sustentação oral, a recorrente observou que, pelos critérios aqui adotados, caberia a exoneração, também, da base tributável acima indicada, de R\$ 91.606,07, dado que o demonstrativo de fl. 863 evidenciaria tratar-se de variação cambial ativa agregada a conta contábil sujeita a outras variações passivas no mesmo ano-calendário. Todavia, nota-se no demonstrativo de fl. 863 que houve erro em sua elaboração, na medida em que a variação cambial de R\$ 91.606,07 foi associada ao investimento em Chile Holding, ao passo que o Razão Auxiliar em UFIR, entregue à Fiscalização e juntado à fl. 16, indica este valor como acréscimo na conta 2106.029.000.000-8 *Libero Internacional-VP*. Já o mesmo Razão Auxiliar, nos elementos de fls. 17/18, ao apresentar os movimentos da conta 2106.051.000.000-2 *Chile Holding*, evidenciam um único registro de variação cambial, passiva, no valor de R\$ 936.931,76. Logo, subsistem as evidências de que a parcela de R\$ 91.606,07 corresponde à única variação cambial, ativa, verificada no investimento em Libero Internacional no ano-calendário 2006.

Diante do exposto, relativamente à redução de saldo negativo de IRPJ e exigência principal de CSLL decorrentes da infração de falta de adição ao lucro tributável de parcelas do resultado da equivalência patrimonial, apurada no ano-calendário 2006, considerando que a contribuinte concordou com o lançamento relativamente à base tributável de R\$ 86.741,86, o presente voto é no sentido de DEIXAR DE APRECIAR o mérito na parte em que concomitante com a ação judicial proposta pela contribuinte e, quanto às demais matérias alegadas, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para admitir o lançamento, apenas, sobre a base tributável de R\$ 91.606,07.

Já com referência ao ano-calendário 2007, apreciando integralmente o mérito da exigência, é possível dar razão à recorrente, para excluir da base tributável os valores pertinentes à variação cambial.

Colhe-se da obra de HIGUCHI¹ a descrição da problemática que envolve o reconhecimento da variação cambial de investimentos no exterior:

O § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249/95 dispõe que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método de equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º. Isso significa que a contrapartida do ajuste de investimento não será computada na apuração do lucro real. O imposto incidirá exclusivamente sobre o lucro da controlada ou coligada que for disponibilizado para a investidora no Brasil.

A Receita Federal expediu a IN nº 98, de 21-07-87, dispondo que não será computada na determinação do lucro real das pessoas jurídicas detentoras de investimento em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas, que não funcionem no Brasil a diferença, positiva ou negativa, entre a atualização monetária procedida com base na variação da OTN e a atualização cambial efetuada com base na moeda do país do investimento. A IN nº 79, de 01-08-00, declara revogada a IN nº 98/87.

A CVM expediu a Instrução nº 170, de 03-01-92, dispondo no art. 2º que será considerado como resultado operacional de equivalência patrimonial o valor da diferença entre a variação cambial de investimento no exterior e a correção monetária contabilizada à conta de investimento, na investidora ou controladora. A Instrução CVM nº 247, de 27-03-96, revogou aquele art. 2º e no art. 16 veio dispor:

Art. 16. A diferença verificada, ao final de cada período, no valor do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, deverá ser apropriada pela investidora como:

I - receita ou despesa operacional, quando corresponder:

a) a aumento ou diminuição do patrimônio líquido da coligada e controlada em decorrência da apuração de lucro líquido ou prejuízo no período ou que corresponder a ganhos ou perdas efetivos em decorrência da existência de reservas de capital ou de ajustes de exercícios anteriores; e

b) a variação cambial de investimento em coligada e controlada no exterior.

II -

O parágrafo único do art. 16 da Instrução CVM nº 247, de 1996, recebeu nova redação com a Instrução CVM nº 469, de 2008, dispondo:

Parágrafo único. Não obstante o disposto no art. 12, o resultado negativo de equivalência patrimonial terá como limite o valor contábil do investimento, que compreende o custo de aquisição mais a equivalência patrimonial, o ágio e o deságio não amortizados e a provisão para perdas.

A controvérsia gira em torno da contabilização da contrapartida do ajuste cambial dos investimentos no exterior, isto é, se compõe o resultado da equivalência patrimonial ou trata-se de variação monetária ativa ou passiva, apesar de não existir lei que determine, em cada período de apuração, o ajuste cambial de investimento em coligada ou controlada no exterior. Se a empresa investidora no Brasil não fizer o ajuste cambial não há infração fiscal. O ajuste obrigatório é somente de créditos e obrigações, não estando incluídas as participações societárias.

¹ HIGUCHI, Hiromi; Fábio Hiroshi e Celso Hiroyuki. Imposto de Renda das Empresas -Teoria e Prática. São Paulo: IR Publicações, 36 Ed., 2011, pp 146-14701

No DOU de 08-05-03 foram publicadas as Soluções de Consultas nºs 54 e 55 da 9ª RF definindo que a contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras, coligadas ou controladas que não funcionem no País, decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

O art. 46 da Lei nº 10.833, de 2003, que foi vetado, dispunha que a variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial é considerada receita ou despesa financeira, devendo compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL relativos ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Nas razões do veto está dito: "Não obstante tratar-se de norma de interesse da administração tributária, a falta de disposição expressa para sua entrada em vigor certamente provocará diversas demandas judiciais, patrocinadas pelos contribuintes, para que seus efeitos alcancem o ano-calendário de 2003, quando se registrou variação cambial negativa de, aproximadamente, quinze por cento, o que representaria despesa dedutível para as pessoas jurídicas com controladas ou coligadas no exterior, provocando, assim, perda de arrecadação, para o ano de 2004, de significativa monta, comprometendo o equilíbrio fiscal."

O art. 9º da MP nº 232, de 2004, não convertida em lei, dispunha que a variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial é considerada receita ou despesa financeira, devendo compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL do período de apuração.

O 1º C.C. decidiu pelos ac. nº 101-95.302/2005 e 101-95.304/2005 (DOU de 16-03-06) que tendo em vista as razões contidas na mensagem de veto ao art. 46 do projeto de conversão da MP 135/03, a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido.

Exclusão indevida na determinação do IRPJ e CSLL. As empresas de capital fechado não devem efetuar os ajustes de investimentos com base na variação cambial para não correr o risco de autuação. As empresas de capital aberto que contabilizarem, na conta de resultados, a contrapartida do ajuste de investimento com base na variação cambial e considerarem como despesa dedutível ou receita não tributável, correm o risco de autuação.

Não há lei na legislação tributária que permite ou obrigue fazer o ajuste de investimento no exterior com base na variação cambial. Com isso, a despesa é indedutível e a receita que for lançada na conta de resultados é tributável por falta de lei que permita sua exclusão no LALUR.

O art. 250 do RIR/99 dispõe sobre as exclusões do lucro líquido na determinação do lucro real. Se não tiver previsão em lei, autorizando a exclusão, a exclusão é ilegal como ocorre com a receita do ajuste de investimento com base na variação cambial.

O art. 249 do RIR/99, por outro lado, dispõe que na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento de capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados.

O aumento ou diminuição do valor de investimento, decorrente de ajuste com base na variação cambial, não é resultado da equivalência patrimonial porque não decorreu de aumento ou diminuição do valor de patrimônio líquido da controlada ou coligada. Se a contrapartida do ajuste não for tributável a empresa terá

benefício indevido porque o aumento do valor do investimento resultará em menor ganho de capital na futura alienação do investimento.

Não há determinação legal expressa de atualização contábil de investimentos mantidos no exterior segundo a variação da taxa de câmbio. Há orientações da CVM neste sentido, bem como orientações contábeis, inclusive como transcrito pela fiscal autuante em seu Termo de Verificação Fiscal (fl. 701), a partir do “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”²:

C) AJUSTES AO VALOR DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Também nesse caso a técnica de equivalência patrimonial é idêntica pela aplicação da porcentagem de participação sobre o Patrimônio Líquido da controlada ou coligada já convertido para moeda nacional, conforme técnicas discutidas adiante. O Patrimônio Líquido deve ser ajustado (a) aos critérios contábeis adotados pela investidora em nosso país, como analisados em tópicos específicos, e (b) pelos resultados não realizados na forma já descrita neste capítulo.

Destaca-se, porém, que o ajuste do investimento ao valor de equivalência patrimonial apresenta uma característica especial, tratada no item 21 do Pronunciamento Ibracon, como segue:

O ajuste decorrente da comparação do valor final em relação ao valor contábil do investimento, tendo como contrapartida conta de resultado do exercício à medida que corresponda a ganhos ou perdas efetivos, relativamente (1) à participação da investidora no resultado do exercício da coligada ou controlada e nos acréscimos ou diminuições realizados na coligada ou controlada ou (2) à diferença entre o valor em moeda nacional registrado na conta de investimento e a paridade cambial utilizada. Tais ganhos ou perdas devem ser apresentados em destaque nas demonstrações contábeis, em função de sua origem, sendo que o resultado da equivalência patrimonial aplicável ao item (1) representa resultado operacional e o aplicável ao item (2) resultado não operacional (ganhos e perdas de capital).

Notemos que, contrariando o disposto pelo Ibracon para o item (2), a CVM determina que a variação cambial de investimento em coligada e controlada no exterior deve ser apropriada pela investidora como receita ou despesa operacional (art. 16, inciso I, alínea “b” da Instrução CVM nº 247/96).

Como afirma a fiscal autuante, é indiscutível que tanto o Ibracon como a CVM inserem a variação cambial *no acréscimo patrimonial ocorrido na empresa controladora decorrente da avaliação do investimento no exterior pelo método da equivalência patrimonial*. Mas ambos também orientam o seu registro em separado dos ganhos ou perdas decorrentes da participação da investidora no resultado do exercício da controlada e nos acréscimos ou diminuições realizados no patrimônio desta, sendo que o Ibracon classifica a variação cambial como resultado não operacional e a CVM como resultado operacional.

Ou seja, não há dúvida que este resultado reconhecido por meio de equivalência patrimonial não guarda relação com o lucro auferido por intermédio das controladas ou coligadas no exterior, ótica sob a qual deve ser interpretada a determinação contida no art. 7º, §1º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002:

Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência

² IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades Documento assinado por Ações São Paulo Atlas 72 ed. 2007 p. 182/201

patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcorrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

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

§ 3º Observado o disposto no § 1º deste artigo, a pessoa jurídica:

I - que estiver no regime de apuração trimestral, poderá excluir o valor correspondente ao resultado positivo da equivalência patrimonial no 1º, 2º e 3º trimestres para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL;

II - que optar pelo regime de tributação anual não deverá considerar o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL apurados sobre a base de cálculo estimada;

III - optante pelo regime de tributação anual que levantar balanço e/ou balancete de suspensão e/ou redução poderá excluir o resultado positivo da equivalência patrimonial para fins de determinação do imposto de renda e da CSLL.

Se a referida Instrução Normativa dispõe sobre a tributação de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no País, como consta de sua ementa, e tem em conta as disposições da Lei nº 9.249/95 e 9.532/97, bem como da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que tratam, tão só, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por intermédio de controladas e coligadas no exterior, é razoável concluir que o art. 7º da referida Instrução Normativa alcança apenas as parcelas do resultado da equivalência patrimonial que representem lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Importante recordar que o art. 25, §6º da Lei nº 9.249/95 prevê, expressamente, a não-tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial também nos investimentos externos. Logo, parcelas integrantes deste resultado somente poderiam ser alcançadas quando representassem lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, cuja tributação no momento da apuração pela investida no exterior foi autorizada pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Eventualmente poder-se-ia cogitar que a variação cambial seria, também, um rendimento ou ganho de capital exteriorizado por meio da equivalência patrimonial. Todavia, se esta interpretação fosse possível, desnecessária seria a inclusão, na Lei nº 10.833/2003, do seguinte dispositivo vetado pelo Presidente da República:

Art. 46. A variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial é considerada receita ou despesa financeira, devendo compor o lucro real e a base de cálculo da CSLL relativos ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Esta pretensão legislativa deixa patente a ausência de norma que autorize a tributação ou a dedução de valores contabilizados a título de variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial. Veja-se que o objetivo não era tornar tributável parcela do resultado da equivalência patrimonial no qual a

variação cambial estivesse inserida, pois neste caso outra seria a redação utilizada, limitando a adição ou exclusão autorizadas para tais resultados. Assim, implícito também está que, no âmbito fiscal, a variação cambial de investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial seria despesa ou receita independente do resultado da equivalência patrimonial.

Relevante observar que além das Soluções de Consulta citadas na doutrina antes transcrita, a recorrente também invoca posicionamento, no mesmo sentido, exteriorizado pela 8ª Região Fiscal. Trata-se da Solução de Consulta nº 132/2007, assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: Variação Cambial. Investimento em coligada ou controlada.

A contrapartida do ajuste de investimentos no exterior, avaliados pelo método da equivalência patrimonial, quando decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real.

Dispositivos Legais: RIR/1999, art. 247, §1º, e art. 389, §§ 1º e 2º; Lei nº 6.404/1976, art. 177; Lei nº 4.506/1964, art. 63; Lei nº 9.249/1995, art. 25; Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 23; Decreto-Lei nº 1.648/1978, art. 1º, IV; Instrução CVM nº 247/1996, art. 16; Instrução Normativa SRF nº 213/2002, art. 7º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ementa: Variação Cambial. Investimento em coligada ou controlada.

A contrapartida do ajuste de investimentos no exterior, avaliados pelo método da equivalência patrimonial, quando decorrente da variação cambial, não será computada na determinação da base de cálculo da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689/1988, art. 2º; MP nº 2.158/2001, art. 21; Instrução CVM nº 247/1996, art. 16; Instrução Normativa SRF nº 213/2002, art. 7º.

Como se vê, estas interpretações têm em conta, justamente, o disposto no art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002. Semelhantes são as ementas das Soluções de Consultas da 9ª Região Fiscal, de nºs 54 e 55/2003:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: A contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras, coligadas ou controladas que não funcionem no país, decorrente da variação cambial, não será computada na determinação do lucro real.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 43 e 44; RIR/1999, art. 247, §1º, e art. 389, §§ 1º e 2º; Lei nº 6.404/1976, art. 177; Lei nº 4.506/1964, art. 63; Lei nº 9.249/1995, art. 25; Decreto-Lei nº 1.598/1977, art. 23; Decreto-Lei nº 1.648/1978, art. 1º, IV; Instrução CVM nº 247/1996, art. 16; Instrução Normativa SRF nº 213/2002, art. 7º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL Ementa: A contrapartida de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras, coligadas ou controladas que não funcionem no país, decorrente da variação cambial, não será computada na determinação da base de cálculo da CSLL.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.689/1988, art. 2º; MP nº 2.158/2001, art. 21; Instrução CVM nº 247/1996, art. 16; Instrução Normativa SRF nº 213/2002, art. 7º.

A jurisprudência administrativa também trilhou esta via interpretativa, como se vê nas ementas de julgados proferidos desde 2004:

VARIAÇÃO CAMBIAL — Tendo em vista as razões contidas na da mensagem de voto ao artigo 46 do projeto de conversão da MP 135/03, a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido. (Acórdão nº 101-94.747, sessão de 22 de outubro de 2004.)

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.
VARIAÇÃO CAMBIAL - Nos termos de manifestação advinda do Ministério da Fazenda no âmbito do voto parcial ao Projeto de Lei de Conversão nº 30, de 2003 (art. 46 da Medida Provisória nº 135/03), a tributação da variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método da equivalência patrimonial exigirá que, antes, seja editada norma legal prevendo tal incidência. (Acórdão nº 105-16.365, sessão de 28 de março de 2007.)

IRPJ — EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL — INVESTIMENTOS NO EXTERIOR — Os resultados positivos da avaliação dos investimentos pelo método de equivalência patrimonial, segundo a legislação do Imposto de Renda, não se enquadram na categoria de lucros auferidos pela controladora sujeitos à incidência desse Imposto. Entretanto, com o comando fixado pelo artigo 74 da Medida Provisória n.2.158-35/2001, o resultado positivo dessa equivalência decorrente de investimentos no exterior, integram a base de cálculo do lucro real e da CSLL.[...]
VARIAÇÃO CAMBIAL — Tendo em vista as razões contidas na da mensagem de voto ao artigo 46 do projeto de conversão da MP 135/03, a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido. (Acórdão nº 101-96.318, sessão de 13 de setembro de 2007.)

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - VARIAÇÃO CAMBIAL - Tendo em vista as razões contidas na da mensagem de voto ao artigo 46 do projeto de conversão da MP 135/2003, a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido. (Acórdão nº 101-96.364, sessão de 17 de outubro de 2007.)

VARIAÇÃO CAMBIAL - Tendo em vista as razões contidas na da mensagem de voto ao artigo 46 do projeto de conversão da MP 135/03, a variação cambial de investimento no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável, indicando necessidade de lei expressa nesse sentido. (Acórdão nº 101-97.070, sessão de 17 de dezembro de 2008.)

VARIAÇÃO CAMBIAL. A variação cambial de investimentos no exterior não constitui nem despesa dedutível nem receita tributável. (Acórdão nº 1102-00.117, sessão de 10 de dezembro de 2009.)

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. VARIAÇÃO CAMBIAL. O resultado positivo da equivalência patrimonial na investidora, decorrente da variação cambial no patrimônio da investida, não integra a apuração do lucro real por ausência de previsão em lei formal nesse sentido. (Acórdão nº 1301-00.264, sessão de 11 de dezembro de 2009.)

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL.
VARIAÇÃO CAMBIAL Nos termos de manifestação advinda do Ministério da Fazenda no âmbito do voto parcial do Projeto de Lei de Conversão n. 30, de 2003 (art. 46 da MP 135/03), a tributação da variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo metido da equivalência patrimonial exigirá que antes, seja editada norma legal prevendo tal incidência. (Acórdão nº 1202-00.273, sessão de 06 de abril de 2010.)

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR COM EMPRESAS CONTROLADAS. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. VARIAÇÃO CAMBIAL. A contrapartida do ajuste de investimentos no exterior, avaliados pelo método da equivalência patrimonial, quando decorrente da variação cambial, não deve ser computada na determinação do lucro real e nem na base de cálculo da CSL. Recurso de ofício negado. (Acórdão nº 1402-00.433, sessão de 24 de fevereiro de 2011.)

Note-se que o Acórdão nº 101-96.318 é, inclusive, citado pela autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal, mas destacando-se apenas a primeira parte de sua ementa, que admite a tributação do resultado da equivalência patrimonial na vigência do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

A fiscal autuante também transcreve ementas de julgados judiciais, favoráveis à tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial, e destaca especialmente a abordagem do Superior Tribunal de Justiça acerca do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, ao apreciar o Recurso Especial nº 983.134. Da ementa deste julgado destaca-se a conclusão de que *sob o prisma infraconstitucional, como visto, nada há de ilegal na Instrução Normativa, que encontra amparo nas regras dos arts. 43, § 2º, do CTN e 74 da MP 2.158-35/2001, que permitem seja considerada disponível a renda desde a publicação dos balanços patrimoniais das empresas coligadas e controladas no estrangeiro.*

A discussão presente no Recurso Especial nº 983.134 limitava-se aos questionamentos da Procuradoria da Fazenda Nacional contra entendimento firmado pelo TRF/4ª Região acerca da ilegalidade do art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, por determinar a *adição, à base de cálculo do IR e da CSL, dos resultados positivos da equivalência patrimonial em investimentos no exterior*, o que não significaria a incidência de IR e CSL somente sobre os lucros, mas sim sobre investimentos ainda não realizados. A Fazenda Nacional argumentou, e a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça confirmou, que esta interpretação não levaria em conta o disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. O debate restringiu-se à *definição do momento em que se considera disponibilizada a renda para a empresa controladora ou coligada no Brasil do balanço patrimonial positivo auferido por empresa coligada ou controlada no exterior*. Não houve qualquer abordagem acerca dos diversos conteúdos revelados pelo resultado da equivalência patrimonial.

O acórdão recorrido, transcrito no voto que apreciou o Recurso Especial nº 983.134, até chega a abordar a matéria aqui tratada, dizendo: *Carece de respaldo legal o argumento de que o resultado positivo da equivalência patrimonial, em face de variações cambiais, implicou acréscimo patrimonial à pessoa jurídica coligada ou controladora. Todavia, a argumentação desenvolvida a partir daí centra-se no entendimento de que os resultados positivos apurados pela empresa coligada ou controlada não implicam automaticamente aumento nominal do valor das ações, tampouco do número de ações representativas do capital social.*

Conclui-se que o posicionamento exteriorizado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 983.134 não é suficiente para desconstituir a jurisprudência administrativa sedimentada em torno da não tributação da variação cambial eventualmente integrante do resultado da equivalência patrimonial. Em verdade, posicionamento mais recente do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 1.211.882-RJ, corrobora o entendimento até aqui defendido, de que o resultado da equivalência patrimonial é tributável até o limite da participação da investidora no lucro auferido pela empresa investida:

PROCESSUAL CIVIL. PRAZO. CONTAGEM. [...] IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE NAQUILO QUE EXCDE A PROPORÇÃO A QUE FAZ JUS A EMPRESA INVESTIDORA NO LUCRO AUFERIDO PELA EMPRESA INVESTIDA. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/SRF N. 213/2002.

[...]

3. É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002.

4. Muito embora a tributação de todo o resultado positivo da equivalência patrimonial fosse em tese possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, caput e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, "c", 4, da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mediante artifício contábil que elimina o impacto do resultado da equivalência patrimonial na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL, não tendo essa legislação sido revogada pelo art. 25, da Lei n. 9.249/95, nem pelo art. 1º, da Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97), nem pelo art. 21, da Medida Provisória n. 1.858-7, de 29, de julho de 1999, nem pelo art. 35, Medida Provisória n. 1.991-15, de 10 de março de 2000, ou pelo art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-34, de 2001 (edições anteriores da atual Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001).

5. Recurso especial não provido.

Destaca-se no voto condutor do referido acórdão que a lei brasileira admite apenas a tributação dos *lucros auferidos pelas investidas e não pelas investidoras, no exterior*. Assim, a tributação de parcela do resultado da equivalência patrimonial que corresponda a outros ganhos das investidoras no exterior permanece vedada pelo art. 23, caput e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, "c", 4, da Lei n. 7.689/88.

Por estas razões, deve ser excluída da base tributável no ano-calendário 2007 a parcela de R\$ 75.357.983,32, correspondente à soma dos resultados apontados como correspondentes a variações cambiais ativas. Em consequência, é desnecessário abordar os efeitos das variações cambiais passivas, arguidos pela recorrente.

Resta, assim, o montante de R\$ 9.512.800,86, da base tributável inicialmente apurada pela Fiscalização (R\$ 84.870.784,18).

A recorrente também aponta *equívoco na autuação*, por não terem sido consideradas despesas de equivalência patrimonial relativas aos investimentos em Boston Directo e Aço Ltda. Aponta haver registros de prejuízo na conta 8202.000.000.000-9, hábeis a anular os valores tributados nestes autos.

Disse a autoridade julgadora de 1^a instância:

A impugnante alega que a fiscalização teria exigido a CSLL sobre receita de equivalência patrimonial em relação às empresas Aço Ltda e Boston Directo, sem deduzir a despesa correspondente (nos valores respectivos de R\$173.223,57 e R\$124.001,57), e sem considerar que tais empresas apresentaram prejuízo fiscal em 2007, conforme Demonstração do Resultado Analítica (documento 11, juntado pela impugnante às fls.869-870), pelo que deveria ser afastada a CSLL sobre as receitas apontadas pela fiscalização.

A respeito da alegação da empresa, cabe dizer, conforme a Demonstração do Resultado Analítica apresentada pela impugnante às fls.868, que a empresa contabilizou tais despesas na conta 8.1.6.10.00-0 – “Despesas Ajustes Investimentos no Exterior”, cujo total é R\$241.681.403,54.

Por sua vez, tal valor de R\$241.681.403,54 já havia sido excluído pela empresa do resultado da atividade financeira (linha 50 da ficha 06B da DIPJ de fls.444), pelo que não há nenhum equívoco na apuração dos valores lançados nesta autuação.

Contudo, como antes demonstrado, a base tributável apurada no ano-calendário 2007 correspondeu à diferença entre o total tributável apurado pela Fiscalização (R\$ 275.173.227,47) e aquele oferecido à tributação pela contribuinte (R\$ 190.302.443,29). Assim, para confrontar estas grandezas, a autoridade fiscal deveria ter adotado a mesma lógica de apuração da contribuinte, promovendo os acréscimos que reputasse pertinentes, mas considerando os redutores computados pela contribuinte, ou apresentando razões para desconsiderá-los.

Novamente recorrendo-se ao *Razão Auxiliar em UFIR*, apresentado à Fiscalização e juntado às fls. 571/578, no que tange ao ano-calendário 2007, constata-se que o demonstrativo de apuração de fl. 679 tem em conta, apenas, os resultados de equivalência patrimonial positivos (REP), registrados ao longo do ano-calendário 2007 para as controladas Aço Ltda e Boston Directo. Veja-se:

Conta 2106.048.000.000-8 ACO LTDA					
	Razão Auxiliar UFIR		Autuado		Alegado
Data	Movimento	Valor	VC	REP	REP
01/01/2007	Saldo Inicial	187.259,69	-	-	-
31/01/2007	VariacaoCambio	(179,54)	-	-	-
31/01/2007	RepOperacional	(1.886,28)	-	-	(1.886,28)
28/02/2007	RepOperacional	4,24	-	4,24	-
28/02/2007	VariacaoCambio	(421,07)	-	-	-
30/03/2007	VariacaoCambio	(4.832,71)	-	-	-
30/03/2007	RepOperacional	9.515,15	-	9.515,15	-
30/04/2007	RepOperacional	(85.368,04)	-	-	(85.368,04)
30/04/2007	VariacaoCambio	(331,30)	-	-	-
31/05/2007	VariacaoCambio	(9.381,16)	-	-	-
31/05/2007	RepOperacional	(590,37)	-	-	(590,37)
29/06/2007	RepOperacional	(3.395,00)	-	-	(3.395,00)
29/06/2007	VariacaoCambio	348,40	348,40	-	-
31/07/2007	VariacaoCambio	(2.953,92)	-	-	-
31/07/2007	RepOperacional	(2.585,15)	-	-	(2.585,15)
31/08/2007	RepOperacional	(8.497,84)	-	-	(8.497,84)
31/08/2007	VariacaoCambio	8.791,23	8.791,23	-	-
28/09/2007	VariacaoCambio	(7.408,32)	-	-	-
28/09/2007	RepOperacional	(830,63)	-	-	(830,63)
31/10/2007	RepOperacional	(7.225,77)	-	-	(7.225,77)

31/10/2007	VariacaoCambio	(1.120,01)	-	-	-
30/11/2007	VariacaoCambio	4.469,36	4.469,36	-	-
30/11/2007	RepOperacional	(6.756,09)	-	-	(6.756,09)
31/12/2007	RepOperacional	(6.866,40)	-	-	(6.866,40)
31/12/2007	VariacaoCambio	1.853,15	1.853,15	-	
	Saldo Final	61.611,62	15.462,14	9.519,39	(124.001,57)

Conta 2106.045.000.000-4 BOSTON DIRECTO					
	Razão Auxiliar UFIR		Autuado		Alegado
Data	Movimento	Valor	VC	REP	REP
01/01/2007	Saldo Inicial	2.178.228,73	-	-	-
31/01/2007	VariacaoCambio	(2.088,47)	-	-	-
31/01/2007	RepOperacional	31.029,28	-	31.029,28	-
28/02/2007	RepOperacional	14.034,32	-	14.034,32	-
28/02/2007	VariacaoCambio	(4.897,97)	-	-	-
30/03/2007	VariacaoCambio	(55.788,89)	-	-	-
30/03/2007	Venda	(16.040,72)	-	-	-
30/03/2007	RepOperacional	7.651,40	-	7.651,40	-
30/04/2007	RepOperacional	12.728,05	-	12.728,05	-
30/04/2007	VariacaoCambio	(3.824,54)	-	-	-
31/05/2007	VariacaoCambio	(108.296,08)	-	-	-
31/05/2007	RepOperacional	24.072,05	-	24.072,05	-
29/06/2007	RepOperacional	(44.463,72)	-	-	(44.463,72)
29/06/2007	VariacaoCambio	4.021,93	4.021,93	-	-
31/07/2007	VariacaoCambio	(34.100,06)	-	-	-
31/07/2007	RepOperacional	(128.759,85)	-	-	(128.759,85)
31/08/2007	RepOperacional	17.369,32	-	17.369,32	-
31/08/2007	VariacaoCambio	101.485,94	101.485,94	-	-
28/09/2007	VariacaoCambio	(85.521,58)	-	-	-
28/09/2007	Lucros	(75.008,03)	-	-	-
28/09/2007	RepOperacional	39.276,80	-	39.276,80	-
31/10/2007	RepOperacional	2.515,80	-	2.515,80	-
31/10/2007	VariacaoCambio	(12.929,40)	-	-	-
30/11/2007	VariacaoCambio	51.594,24	51.594,24	-	-
30/11/2007	RepOperacional	4.569,61	-	4.569,61	-
31/12/2007	RepOperacional	4.277,70	-	4.277,70	-
31/12/2007	VariacaoCambio	21.392,73	21.392,73	-	-
	Saldo Final	1.942.528,59	178.494,84	157.524,33	(173.223,57)

Na medida em que a tributação é feita ao final do ano-calendário, o resultado da equivalência patrimonial a ser oferecido à tributação é aquele acumulado durante o ano-calendário. Se ao final do período este resultado é negativo, não há, em princípio, valor a tributar sob esta justificativa.

Pertinente, assim, a exclusão, da base tributável, dos valores classificados como resultado positivo de equivalência patrimonial relativamente às controladas Aço Ltda (R\$ 9.519,39) e Boston Directo (R\$ 157.524,33).

Acolhidos os argumentos da recorrente relativamente à exigência do ano-calendário, subsiste, ainda, base tributável de R\$ 9.345.757,14, acerca da qual não houve contestação específica, e por esta razão está sendo mantida.

Assim, relativamente à redução de saldo negativo de IRPJ e exigência principal de CSLL decorrentes da infração de falta de adição ao lucro tributável de parcelas do resultado da equivalência patrimonial, apurada no ano-calendário 2007, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para admitir o lançamento, apenas, sobre a base tributável de R\$ 9.345.757,14.

Por fim, quanto aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, os argumentos da recorrente são rejeitados com fundamento nas razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:

Com a devida vénia, uso discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (*A interpretação sistemática do direito*, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).

Dai, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu - vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomado-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de - tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 04/12/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008

Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte e DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional para considerar aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devidos à taxa Selic.

Diante do exposto, relativamente a este último grupo de infrações, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para reduzir a base tributável do ano-calendário 2007 a R\$ 9.345.757,14.

(documentos assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

CÓPIA