



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

**Processo n°** 16561.000165/2007-41  
**Recurso n°** 168.603 De Ofício e Voluntário  
**A córdão n°** **1402-00.250 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 1 de setembro de 2010  
**Matéria** IRPJ - Lucro Real  
**Recorrentes** EMBRAER - EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A  
 5ª TURMA DA DRJ SÃO PAULO I/SP

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2002, 2003, 2004

**ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. SUCESSÃO EMPRESARIAL. INOCORRÊNCIA.** O Fato de o auto de infração ter sido lavrado contra a empresa incorporada ou sucedida, por si só, não acarreta a nulidade do processo por erro na identificação do sujeito passivo, mormente quanto todos as intimações, termos e atos processuais são cientificados a empresa incorporadora/sucessora e atendidos, inclusive a ciência do auto de infração, não havendo qualquer prejuízo à defesa do contribuinte. Quando mais na hipótese de se tratar de simples erro na grafia do CNPJ da atuada, haja vista que a sucessora adotou o nome empresarial da sucedida.

**DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO.** O prazo decadencial dos tributos lançados por homologação é contado na forma do art. 150, §4º. do CTN, quando restar comprovado o exercício da atividade pelo contribuinte.

**LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA A CONTROLADORA AQUI NO BRASIL (MP n° 2.158-34/2001, ART. 74, § ÚNICO) – A partir da vigência do art. 74 da MP 2.158-35/2001, para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. Logo, não há que se falar em decadência para tributação de lucros auferidos nos anos de 1996 e 1997, que ainda não haviam sido disponibilizados até 31/12/2002.**

**DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE PARCIAL. CABIMENTO. OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIO DA ECONOMIA E CELERIDADE PROCESSUAL E SEGURANÇA JURÍDICA.** Um decisão pode contemplar vários julgamentos, portanto, é cabível a anulação parcial de decisão de primeira instância quando englobar a apreciação de diversas

matérias, não interdependentes, e os fatos que ensejarem a nulidade sejam específicos a uma ou mais dessas matérias. Constatado que a decisão recorrida deixou de apreciar matérias expressamente impugnadas pelo contribuinte, anula-se o feito nessa parte.

Preliminar de Nulidade Rejeitada.

Decadência Acolhida em Parte.

Decisão de Primeira Instância Parcialmente Anulada.

Recurso de Ofício não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) Por maioria de votos, rejeitar a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo, vencidos o relator e o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta. 2) Por unanimidade de votos, acatar a preliminar de decadência para excluir as exigências de fatos geradores tributados até o mês de novembro do ano-calendário de 2002. Os Conselheiros Antonio José Praga de Souza e Frederico Augusto Gomes de Alencar votam pelas conclusões. 3) Pelo voto de qualidade, rejeitar a preliminar de decadência quanto aos lucros no exterior gerados em 1996 e 1997, vencidos o relator e os Conselheiros Carlos Pelá e Sérgio Luiz Bezerra Presta. 4) Em primeira votação, rejeitar a proposta do Conselheiro relator de superar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância suscitada pelo Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza, vencido o relator. 5) Em segunda votação, pelo voto de qualidade, anular a decisão de primeira instância apenas na parte relativa à falta de oferecimento à tributação de lucros auferidos no exterior e adições não computadas referentes a créditos do diferido, vencido o relator, o Conselheiro Carlos Pelá e o Conselheiro Sérgio Luiz Bezerra Presta que a anulavam integralmente. 6) Por maioria de votos, determinar a realização de diligência, que deverá ser realizada antes de ser proferida a nova decisão de 1ª instância, vencido o conselheiro relator que julgava o mérito. Tudo nos termos do relatório e dos votos vencidos e vencedor que passam a integrar o presente julgado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Antonio José Praga de Souza.

*(assinado digitalmente)*

Albertina Silva Santos de Lima - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Antônio José Praga de Souza – Redator Designado

*(assinado digitalmente)*

Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Sérgio Luiz Bezerra Presta, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, e Albertina Silva Santos de Lima.

## Relatório

EMBRAER - EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A, qualificada nestes autos, recorreu a este Conselho contra a decisão proferida pela DRJ em primeira instância, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF). Por sua vez, A 5ª Turma da DRJ em São Paulo I também recorreu de ofício por ter exonerado crédito tributário acima do limite da alçada.

De início, adoto o relatório do acórdão recorrido:

Em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 08.1.71.00-2007-00008-5 (fl.01), a Fiscalização, apurou, relativamente à contribuinte acima identificada, os seguintes fatos, conforme o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1506 a 1518):

A Fiscalização, inicialmente, apresenta suas razões pelas quais entende que o lucro a ser tributado, proveniente do exterior não é o lucro contábil e sim o lucro real, ou seja o lucro contábil ajustado por adições e exclusões, conforme a lei brasileira.

Em seguida enumera as várias empresas, situadas em outros países que seriam controladas pela contribuinte fiscalizada:

A empresa Embraer Aircraft Holding (EAH), localizada em Delaware, Estados Unidos, incorporou em 2002 as empresas Embraer Aircraft Corporation (EAC) e Embraer Service Inc (ESI) que, por sua vez, era sucessora Green Service Inc (GSI).

A Fiscalização considerou ser devida a adição de provisões para devedores duvidosos e provisão de estoques ao lucro contábil da EAC até e inclusive o ano-calendário de 2002 e da EAH nos anos-calendário de 2003 e 2004, de acordo com os parâmetros da legislação brasileira, recalculando os lucros apurados dessas empresas para calcular o imposto devido, depois de descontados os valores já oferecidos à tributação pela própria empresa. O demonstrativo do cálculo encontra-se no Anexo 1 de fls 1519 a 1521.

A empresa EmbraerAviation Europe (EAE), com sede na França, passou a ser controladora da empresa Embraer Aviation International (EAI). A Fiscalização considerou correto adicionar aos lucros dessas empresas as provisões para devedores duvidosos e provisão de estoques, recalculando os lucros dessas empresas no exterior pela legislação brasileira e descontando os valores já oferecidos à tributação pela empresa, conforme o demonstrativo apresentado no Anexo 2 (fls. 1251 a 1525). Embora conste nesse anexo 2, não há no termo de verificação qualquer explicação a respeito da empresa Embraer Europe Sarl.

A empresa Embraer Finance LTD está localizada nas Ilhas Cayman e até 2004 era controlada pela contribuinte. No final de 2004 passou ao controle da empresa Embraer Spain Holding (ESH). Os lucros apurados nessas empresas foram recalculados aplicando-se a legislação brasileira para o cálculo do lucro real, com adição de valores da provisão para devedores duvidosos e estão demonstrados no Anexo 3 (fls. 1525). Para a empresa ESH o demonstrativo dos cálculos encontra-se no Anexo 6 (fls. 1527).

A Fiscalização considerou que os lucros auferidos pela empresa Trumpeter em 2001 foram erroneamente convertidos para reais com a taxa de conversão de 2001, quando deveria ter sido utilizada a taxa da data da disponibilização de 2002 e desse modo, foi recalculado o valor devido, cujo demonstrativo encontra-se no Anexo 5 (fls.1526).

Sobre os resultados dessas empresas, também foram tributados os resultados positivos da equivalência patrimonial cujos demonstrativos encontram-se nos mesmos anexos dos cálculos do Imposto de Renda, acima descritos. Além dessas, foram tributados também os resultados positivos da equivalência patrimonial das empresas Embraer Credit LTD (Anexo 4, fls. 1256), Embraer Austrália (Anexo 7, fls.1527) e Harbin (Anexo 8, fls. 1527).

A Fiscalização constatou também falta de adição de juros mínimos em mútuos com pessoas vinculadas no exterior, cujo demonstrativo dos cálculos efetuados encontra-se no Anexo 9 (fls. 1528 a 1537). A Fiscalização ressalta que, dos valores apurados, foram deduzidos as variações cambiais negativas resultantes das transformações de juros da moeda original para reais. As taxas de juros utilizadas encontram-se as fls. 1186 a 188.

Foi constatada a falta de adição de créditos do diferido - recebimento de parceiros, durante o ano-calendário de 2004, pois a Fiscalização entendeu que o valor dos créditos oriundos de parceiros, que têm caráter definitivo até a devida amortização simultaneamente à produção de receitas, devem ser abatidos das exclusões feita em 2004, importando em reconhecer a ausência de adição ao lucro real dos valores de contribuições de parceiros em todos os trimestres de 2004.

Desse modo, em 17/12/2007, foram lavrados os seguintes Autos de Infração

- Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ,(fls. 1467 a 1473), no valor de R\$ 451.336.688,64, já incluída a multa de ofício e os juros de mora, calculados até 30/11/2007. Embasamento legal : arts. 243 § único, 247, 250, inciso III, 251, e § único, 509 e 510, do Decreto nº 3000/99 - RIR/99 e art 7º da IN SRF nº 213/2002.

- Programa de Integração Social – PIS (fls. 1479 a 1481): Total do crédito tributário, R\$ 270.412,86, incluídos o tributo, multa e os juros de mora. Fundamento legal: arts.1º e 3º da Lei Complementar nº 07/70, arts. 2º, inciso I; 8º inciso I e 9º da Lei nº 9.715/1998 e arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998 e arts.2º, inciso I, alínea “a” e § único, 3º,10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02.

- Contribuição para a Seguridade Social - COFINS (fls. 1486 a 1488): Total do crédito tributário, R\$ 1.248.060,24, incluídos o tributo, multa e os juros de mora. Fundamento legal: art. 1º e 2º da Lei Complementar nº 70/91, arts. 2º, 3º e 8º da Lei nº 9.718/1998 com as alterações da Medida Provisória nº 1.807/1999 e suas reedições, com as alterações da Medida Provisória nº 1.858/1999 e suas reedições e arts.2º, inciso I, alínea “a” e § único, 3º,10, 22 e 51 do Decreto nº 4.524/02.

- Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL (fls. 1495 a 1501), no valor de R\$ 164.152.844,33, já incluída a multa de ofício e os juros de mora, calculados até 30/11/2007. Embasamento legal: artigo 2º, e §§, da Lei nº 7.689/88; artigo 19 da Lei nº 9.249/95; artigo 1º da Lei nº 9.316/96; artigo 28 da Lei nº 9.430/96; e artigo 6º da MP nº 1.858/99 e reedições, artigo 37 da Lei nº 10.637/2002, art. 58 da Lei nº 8.981/1995 e art 16 da Lei nº 6.065/1995.

Inconformada com a autuação fiscal, da qual foi cientificada em 24/12/2007, a interessada apresentou, em 23/01/2008, competente impugnação (fls. 1545 a 1600 e 1603 a 1668), expondo as razões, a seguir, em apertada síntese:

Preliminarmente, alega ilegitimidade passiva no presente processo pois todas as intimações, termos de verificação e autos de infração lavrados, foram feitos indicando como sujeito passivo da obrigação tributária a empresa Embraer – Empresa Brasileira de Aeronáutica S. A., CNPJ 60.208.493/0001/81 que foi extinta em 31/03/2006 por incorporação pela empresa Rio Han Empreendimentos e Participações, CNPJ 07.689.002/0001-89, conforme o memorial descritivo da operação de fls. 1781 a 1836.

Desse modo, alega, os autos de infração foram lavrados contra empresa extinta, evidenciando o erro na determinação do sujeito passivo, devendo ser reconhecida a

nulidade do lançamento tributário, conforme reiteradas decisões do Conselho de Contribuintes.

#### Decadência

No mérito, alega preliminarmente que já ocorreu a decadência do direito de lançar os tributos cujos fatos geradores ocorreram há mais de 5 (cinco) anos antes do lançamento fiscal, conforme determina o art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Alega que no caso presente, relativamente ao ano-calendário 2002 a 2004, a apuração do IRPJ e da CSLL era realizada de forma trimestral pela impugnante, Assim, no seu entender, em razão do fato gerador concreto, nessa hipótese, ocorrer no final de cada trimestre, esse é o termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

Não tendo sido efetuado nenhum procedimento fiscal dentro do prazo decadencial legal, o lançamento estará homologado e extinta a obrigação fiscal.

Cita jurisprudências administrativa e judicial e, ainda, autores tributaristas que embasariam a sua tese.

Alega que a Lei Ordinária nº 8.212/1991 não poderia alterar o prazo previsto no art 150 do CTN que tem status de Lei Complementar.

#### PIS e COFINS

Alega que quanto ao PIS e a COFINS, sendo sua apuração mensal e pelos motivos acima expostos, já decaiu o direito de efetuar qualquer lançamento cujo fato gerador é anterior a novembro de 2002.

Além disso, ainda em relação ao PIS e a COFINS, caso não seja aceita a preliminar de nulidade, alega que os lançamentos dessas contribuições são nulos por ofensa a coisa julgada, uma vez que a impugnante conta com decisões definitivas que expressamente afastam a incidência da Lei nº 9.718/1998, no que tange a majoração da base de cálculo e, conseqüentemente, às receitas financeiras.

Alega que a empresa, inconformada com a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718/1998, ingressou com ação judicial, na qual obteve provimento favorável, com trânsito em julgado já no Supremo Tribunal Federal, mantendo a tributação dessas contribuições com base na legislação anterior, que somente abrange seu faturamento, conforme se pode constatar pelos documentos as fls. 1838 a 1859.

Além disso, argumenta que apura o PIS e a COFINS de forma mensal e o Auditor autuante efetuou o lançamento dessas contribuições de forma trimestral, sem qualquer amparo legal, pelo que se impõe, por mais esse motivo que seja declarada a improcedência dos autos de infração de PIS e da COFINS.

#### Disponibilização fictícia de lucros

Faz em seguida, exposição analítica dos dispositivos legais que trataram da tributação dos lucros auferidos por empresas filiais, sucursais, controladas e coligadas, situadas no exterior, onde considera inconstitucional o art. 74 da MP nº 2.158/35/01, citando ainda tributaristas e decisões do Poder Judiciário concordantes com sua tese.

Alega que a disposição fictícia dos lucros para efeito tributário contraia os princípios da capacidade contributiva e tem efeito de confisco, proibido pela Constituição Federal, passando o tributo a incidir sobre o patrimônio do contribuinte e não mais sobre os acréscimos patrimoniais.

Alega que a tributação de lucros auferidos antes de 31 de dezembro de 2002 ofende os princípios da anterioridade e irretroatividade da lei tributária, pois o art. 74 da MP

nº 2.156-35/01, ao considerar disponibilizados os lucros apurados por coligada ou controlada no exterior desde 1996 até 2001, esbarra nesses princípios norteadores do Direito Tributário, traduzidos pelos arts. 150, II alíneas “a” e “c” e 195, §6º da Constituição Federal. Cita ainda tributárias e decisões judiciais favoráveis ao que alega.

Alega que ainda que se admita a constitucionalidade do citado art. 74 da MP nº 2.158/35-01, a Fiscalização incorreu em diversos erros na apuração do imposto: (i) realizou ajustes ao lucro contábil das controladas no exterior, (ii) considerou que os lucros apurados nos anos-base de 1996 e 1997 por algumas controladas foram disponibilizados em 31/12/2002, (iii) exigiu CSLL sobre lucros auferidos antes de 1º de outubro de 1999 e (iv) utilizou de maneira equivocada a taxa de câmbio para a conversão em reais dos lucros auferidos no exterior. Alega que se corrigidos os citados erros, verificar-se á que não haverá saldo de lucros no exterior a ser tributado pela fiscalização.

### Lucro Real

Alega que o Auditor Fiscal entendeu que o lucro apuração pelas controladas no exterior deveria ser o lucro real e não o lucro líquido e recalculou os lucros das empresas, com os ajustes previstos na legislação brasileira.

Alega que o Auditor Fiscal tentou em vão justificar o seu entendimento, citando o parágrafo 3º da IN SRF nº 213/2002 , entendendo que, ao determinar que na compensação dos prejuízos, apurados por controladas ou coligadas, não estariam sujeitos ao limite de 30%, a IN nº231/02 estaria indicando que o lucro é o real porque se não fosse, não seria necessária a ressalva, mas parece não ter atentado para o próprio parágrafo 1º desse mesmo artigo da IN onde está disposto expressamente que os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996”, que não deixam margem a qualquer dúvida da legislação a ser seguida., pois a limitação à compensação de prejuízos somente é aplicável para apuração de lucro tributável gerado no Brasil, nunca para lucros auferidos no exterior.

Alega que o art. 25 da Lei nº 9.249/1995 determina que as demonstrações financeiras das controladas no exterior devem obedecer à legislação brasileira para as demonstrações de resultado, mas refere-se apenas aos lucros auferidos, não mencionando em nenhum momento o lucro real ou ainda lucro tributável.

Além disso, alega que o Auditor Fiscal ao entender que ser deveria apurar o lucro real, simplesmente adicionou ao lucro líquido apurado no exterior, as provisões para devedores duvidosos e provisões para perda de estoques e custos, sem promover a correta apuração do lucro real das controladas e, em nenhum momento a empresa foi intimada a apresentar a composição do lucro das controladas no exterior com base no lucro real, o que sequer seria aplicável por falta de previsão legal.

Alega que em nenhum momento as “normas da legislação brasileira” , conforme citou de maneira vaga o Auditor Fiscal para embasar seu ponto de vista, determinam que se ajuste o lucro líquido de acordo com a adições e exclusões previstas na legislação tributária brasileira, para efeitos de apuração do imposto de renda no Brasil. Além disso, é facultado ao Brasil, por meio de sua legislação, incluir na tributação pelo IRPJ, os lucros recebidos pelas empresas brasileiras, ainda que decorrentes de investimentos ou pertencentes a filiais localizadas no exterior mas, não lhe é facultado determinar a forma de composição deste lucro para efeitos tributários, já que ele é produzido e apurado fora do país, e distribuídos às pessoas jurídicas nacionais, sob pena de afrontar a soberania das nações.

Alega que a vigência das normas tributárias pode e deve alcançar todos os fatos geradores de renda que seja aqui produzidos ou que para cá venham a ser remetidos.

Assinado digitalmente em 12/01/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Autenticado digitalmente em 11/01/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Impresso em 12/01/2011 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

investimentos estrangeiros, resta apenas ao nosso País , tão-somente a competência de tributá-lo mas jamais, tendo em vista os limites territoriais de suas normas, interferir na apuração desse lucro, modificando o seu valor para efeitos de tributação no Brasil e determinando se a empresa situada no exterior teve ou não lucro como fez o Auditor Fiscal.

Alega que à legislação brasileira não é dado alcançar a forma de composição dos lucros produzidos fora do País mas tão-somente o lucro que, assim verificado no estrangeiro, passa a integrar o patrimônio das pessoas jurídicas brasileiras.

Pelo acima exposto, deve ser requerida a nulidade do auto de infração em decorrência da não apuração da correta base de cálculo do tributo pela autoridade administrativa decorrente dos valores supostamente distribuídos à empresa.

Alega que ainda que se admitisse válida a imposição do LALUR para controladas no exterior ainda assim o lançamento seria nulo por ter o Auditor Fiscal aplicado apenas parcialmente a legislação brasileira utilizando-a apenas para glosar despesas que entendeu ser adicionáveis ao lucro líquido mas sem considerar qualquer das previstas legalmente no cálculo do lucro real.

Alega que, caso se admita como correta a sistemática de cálculo adotada pelo Auditor Fiscal, ainda assim estaria incorreto o lançamento efetuado no calculo de lucro real pois o que foi adicionado ao lucro líquido como provisões para devedores duvidosos e as provisões de estoque, poderiam, no máximo, ser consideradas postergação de pagamentos.

Alega que o Auditor Fiscal se apresentou em adicionar os valores mas não efetuou as exclusões desses mesmos valores que haviam sido oferecidos à tributação no exercício seguinte, conforme se demonstra no quadro de fls . 1592, evidenciando a nulidade do lançamento.

Alega que mesmo que não se reconheça a nulidade do presente lançamento, é importante mencionar que não caberia a multa de ofício e os juros de mora nos casos de pagamento postergado, em razão da aplicação do instituto de denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes, além de não haver previsão legal para sua cobrança.

Alega que com a redação do § 2º do artigo 273 do RIR/99, pode-se entender que na postergação de imposto será devida a multa de mora, contudo no § 7º do art. 6º do Decreto- Lei nº 1.598/77 existe apenas a previsão para a cobrança da correção monetária e os juros de mora.

Alega que o art. 74 da MP 2.158/35-01 não poderia ser aplicado para os anos-calendário 1996 e 1997 quando estava vigente o art.25 d a Lei nº 9.249/95 que determinava que o lucro auferido no exterior deveria ser adicionado ao lucro real das empresas no Brasil na data em que tivessem sido apurados, independentemente de sua disponibilização às empresas investidoras. Desse modo, argumenta, o lançamento relativo à esses anos-calendário teria que ter sido feito com base no art. 25 da lei nº 9.249/95, se já não houvesse transcorrido o prazo decadencial. Além disso, alega que a motivação apresentada pela Fiscalização (disponibilização em 31/12/2002 dos lucros apurados em 1996 e 1997) não guarda correspondência com a norma veiculada no citado art. 25 da Lei nº 9.249/95, somando mais um motivo para ser declarada a nulidade do auto de infração, conforme a opinião de tributaristas e decisões do Conselho de Contribuintes.

#### CSLL

Alega que não é possível a cobrança da CSLL antes de 1º de outubro de 1999 porque antes dessa data não havia dispositivo legal para essa cobrança, somente autorizada pela edição da MP nº 1.858-6/99.

### Taxa de câmbio

Alega que está incorreta a taxa de câmbio utilizada pela Fiscalização que considerou a data de 31/12/2002, uma vez há disposição expressa de lei no sentido que deverá ser utilizada a taxa de câmbio da data de encerramento do período de apuração relativo às demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros pois o art. 143 do CTN prevê que a data da taxa de conversão é a data da ocorrência do fato gerador, salvo disposição de lei em contrário.

Alega que já decaiu o direito do Fisco constituir os créditos tributários de IRPJ e CSLL nos anos-base de 1996 e 1997 de acordo com os exatos termos do art. 150, § 4º e 156 do CTN.

### Equivalência patrimonial

Alega que não se pode tributar o resultado positivo da equivalência patrimonial que abrange todos os valores que integram o patrimônio líquido da empresa e não somente o lucro, que no caso da empresa se traduz pela variação cambial que não se confunde com o conceito de lucro.

Alega que é ilegal a tributação da equivalência patrimonial autorizada apenas pela IN SRF nº 213/02, norma hierarquicamente inferior ao ordenamento legal, cujo art. 7º não possui qualquer respaldo em texto legal, ofendendo o princípio no qual somente a lei pode criar ou deixar de criar alguma obrigação, encargo ou ônus para o cidadão, além de violar os conceitos de renda ou Lucro,

A tributação do resultado de equivalência patrimonial foi objeto inclusive da mensagem de veto do Presidente da República no projeto de Lei de Conversão nº 30.

### Tratados para Evitar a Dupla Tributação

Alega que não é possível a tributação de lucros apurados pelas controladas em países com os quais o Brasil celebrou tratado para evitar a dupla tributação, que se sobrepõem a legislação tributária interna conforme determina o art. 98 do CTN.

Alega que, no caso presente, aplicam –se os tratados firmados com a França, China e com a Espanha .

No caso das controladas situadas na França, alega que se aplicaria o art. VII do referido tratado para evitar a dupla tributação, firmado com o governo francês em 1971 que impede que um país tribute os lucros auferidos por empresas situadas no outro país.

Alega que ainda que se admitisse válida essa tributação, deveriam ser considerados os impostos pagos na França conforme prevê o art. XXII, do mesmo tratado, que prevê que, no caso de um residente no Brasil receber rendimentos que, pela legislação interna brasileira, sejam tributáveis no Brasil e esses rendimentos forem tributáveis na França também, o Brasil concedera na aplicação de seu imposto um crédito tributário equivalente ao imposto pago na França. Alega que, como isso não foi feito pela Fiscalização o lançamento é nulo.

Relativamente ao tratado firmado com a China, alega que aplicar-se-ia o art. 7 que impede que um país tribute os lucros auferidos por empresas situadas no outro país mas, no caso específico em que sejam tributados nos dois países, o art. 23 do mesmo tratado prevê que o imposto pago na China sobre o rendimento, será creditado contra o imposto brasileiro incidente sobre o mesmo rendimento. Alega que, como isso não foi feito pela Fiscalização o lançamento é nulo.

Relativamente ao tratado firmado com a Espanha, os artigos aplicáveis seriam o art. 7 que impede que um país tribute os lucros auferidos por empresas situadas no outro país mas , no caso específico em que sejam tributados nos dois países, o art. 23 do mesmo tratado prevê que o imposto pago na China sobre o rendimento, será creditado contra o imposto brasileiro incidente sobre o mesmo rendimento. Alega que, como isso não foi feito pela Fiscalização o lançamento é nulo.

### Preços de transferência – juros mínimos

Alega que as regras dos preços de transferência somente são aplicáveis a empréstimos realizados entre empresas vinculadas que não tenham sido registrados no Banco Central do Brasil – Bacen, conforme determina o art 22 da Lei nº 9.430/96, que prevê em seu §4º que para empréstimos registrados no Bacen serão admitidos os juros determinados com base na taxa registrada.

Alega que a empresa prestou ao Bacen toda as informações por ele exigidas para a efetivação dos empréstimos ao exterior, tendo observado os devidos procedimentos regulamentares do registro cambial.

Alega que, desse modo, não estava obrigada a observar as regras de preço de transferência em relação aos empréstimos com empresas ligadas, situadas no exterior e por consequência, não reconheceu receitas tributárias a menor, como entendeu a Fiscalização.

Faz um breve apanhado histórico da legislação pertinente ao registro de capitais no Bacen , onde alega que a Lei nº 4.4.131/62 criou o registro de capitais estrangeiros no Brasil mas não instituiu qualquer regra referente ao registro de recursos enviados ao exterior por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no Brasil mas tão somente a necessidade de declarar os bens por ela detidos no exterior, o que foi instituído pelo art. 17 dessa lei.

Alega que com a edição do Decreto-lei nº 94 de , 04/01/1967, tanto esse artigo 17 como todos os demais artigos dessa lei que dispunham sobre os capitais brasileiros no exterior foram revogados.

Alega que somente com a edição da Medida Provisória nº 2.224/01, a realização da declaração de capitais brasileiros no exterior para o Bacen voltou a ser imposta, que inclusive estabeleceu penalidade para o não fornecimento de informações ao Bacen sobre capitais brasileiros no exterior e assim permitiu que a cobrança de declaração se tornasse obrigatória por meio do art. 1º dessa MP. Desse modo, alega que o Conselho Monetário Nacional - CMN e o Bacen instituíram a Declaração de Capitais Brasileiros no Exterior, que passou a ser devida anualmente a partir de 2002, obrigação essa cumprida pela empresa.

Alega que as resoluções do CMN, a partir de 1988, determinaram a obrigação do registro das operações de câmbio em sistema eletrônico no Bacen, o que sempre foi cumprido pela empresa e que além dos registros realizados não havia, bem como não há qualquer outra espécie de registro possível de ser realizado. Nos registros efetuados pela empresa no Sisbacen em cada uma das operações foi indicada a natureza da operação, como contrato de mútuo para domiciliadas no exterior, além de as partes aparecerem identificadas e os instrumentos representativos dos contratos de mútuo foram devidamente fornecidos às instituições responsáveis pela remessa de recursos.

A contribuinte apresenta também acórdão do Conselho de Contribuintes dando razão a empresa no processo administrativo nº13884.005045/2003-75, reconhecendo a não existência de qualquer outro registro no Bacen, além dos já efetuados pela empresa.

Desse modo, alega a empresa que o lançamento e indevido porque não se submete às impostas pelo art. 22 da Lei nº 9.430/1996.

### Gastos de pesquisa e desenvolvimento

Alega que os critérios utilizados pelo Auditor Fiscal estão em total desconformidade com as regras de fruição do benefício fiscal concedido para dispêndios com pesquisa e desenvolvimento, previstos na lei nº 10.637/2002, além de ser totalmente inverossímil que a empresa não teria usado o mesmo peso e medida para os diferentes exercícios fiscais objeto da fiscalização.

Alega que investe muito em pesquisas e tecnologia inovadora no projeto de aeronaves, materiais aeroespaciais e respectivos acessórios, componentes e equipamentos, sendo a maior exportadora brasileira durante os anos de 1999 e 2001 e a segunda maior exportadora nos anos de 2002 a 2004, graças a alta qualidade técnica e tecnológica de suas aeronaves, sendo os dispêndios incorridos a título de pesquisa e desenvolvimento, além das normais e usuais para a sua atividade, absolutamente necessários.

Alega que as contribuições de parceiros recebidas de outras empresas que são as fornecedoras de peças e equipamentos das aeronaves são essenciais para os dispêndios de pesquisa e desenvolvimento que são muito elevados e a impugnant não conseguiria suportá-los sozinha.

Apresenta um exemplo de como de como são feitos os registros contábeis dos créditos recebidos de parceiros, nas contas da empresa, e porque esses créditos não representariam outras receitas como foi tributado pela Fiscalização. Alega que a metodologia explicada no exemplo foi mantida pela empresa nos anos de 2003 e 2004: o total dos dispêndios com pesquisa e tecnologia era contabilizado no ativo diferido, mas o saldo dessa conta sempre era reduzido dos valores recebidos dos parceiros quando o projeto, para o qual as empresas parceiras haviam fornecido recursos, atingia 50% de realização (millestone).

Alega que o equívoco cometido pelo Agente Fiscal decorreu da errônea interpretação do benefício fiscal concedido pela Lei nº 10.637/2002, cujo art. 39 autorizou a dedução do lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas operacionais relativas aos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos. O §5º desse mesmo artigo esclarece que, no exercício de 2003, o disposto no caput do artigo aplica-se também aos saldos, em 31 de dezembro de 2002, das contas do Ativo Diferido, referentes a dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica.

Alega que essa lei permite a dedução de todos os dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica no momento em que são despendidos, o que entende ser um incentivo importante pois, até então, os gastos com pesquisa e desenvolvimento eram contabilizados no ativo diferido e somente deduzidos como despesa no momento em que comesçassem a ser geradas as receitas.

Alega que, com tal benefício, a empresa antecipa o reconhecimento desses dispêndios no momento em que incorridos, por conta do disposto no já referido art. 39 da Lei nº 10.637/2002, diferindo o pagamento do imposto para exercícios futuros.

Alega que para dispêndios realizados anteriormente a 01/01/2003, o citado §5º desse mesmo artigo, determina que só seria dedutível o saldo da conta de ativo diferido existente até 31/12/2002, o que foi feito pela contribuinte, invalidando a afirmação do Agente Fiscal que a contribuinte não teria usado para 2004 o mesmo peso e medida aplicada ao saldo de 2002.

Alega que, de fato, em relação ao ano de 2002, a empresa utilizou somente o saldo existente em sua conta de ativo diferido mas, a partir de 01/01/2003, pela edição da Lei nº 10.637/2002, tornaram-se dedutíveis todas despesas operacionais relativas a dispêndios com pesquisa e tecnologia, não sendo possível admitir o entendimento do Agente Fiscal que desenvolveu o raciocínio que a empresa deveria ter continuado a deduzir apenas os saldos da conta do ativo diferido e não a totalidade dos dispêndios conforme passou a autorizar a lei nº 10.637/2002.

Alega que ainda que se considerasse irregular o procedimento adotado pela empresa para o aproveitamento do benefício fiscal, os lançamentos seriam nulos por não considerarem o feito de postergação de pagamentos pois não foram considerados nos cálculos do Agente Fiscal em 2004 que os valores recebidos de contribuição de parceiros foram efetivamente tributados nos períodos subsequentes, caracterizando-se a postergação de impostos.

Desse modo, alega devem ser cancelados os autos de infração também no que tange a esses valores.

#### Postergação de impostos

Alega que caso não se reconheça o uso do benefício fiscal instituído pela Lei nº 10.637/2002, deverá ser considerada a postergação do pagamento em razão da utilização de despesa a menor no momento da alienação das aeronaves nos exercícios posteriores, sendo obrigação da Autoridade Fiscal recompor os lucros tributáveis, considerando os efeitos da postergação do pagamento, sob pena de nulidade de lançamento, conforme reiteradamente já decidiu o Conselho de Contribuintes.

Alega que também não caberia a imposição da multa de ofício ou de mora nos casos de pagamento postergado não só pela aplicação do instituto da denúncia espontânea, previsto no art.138 do CTN, o que exoneraria a multa de ofício como também porque não há previsão legal para aplicação de multa de mora em casos de postergação de impostos, sendo autorizados, tão somente, a exigência de correção monetária e juros de mora (§ 7º do art. 6º da Lei nº 1.598/77).

#### Taxa Selic

Alega ser ilegal a aplicação da taxa Selic no cálculo dos juros de mora por sua natureza remuneratória, além de não ter sido criada por lei, ofendendo o princípio da Legalidade e o disposto no art. 161, § 1º do CTN.

#### Perícia

Requer ainda perícia nos termos da lei, indicando o perito e as questões a serem respondidas por ele do curso da perícia, além de protestar pela apresentação de questões suplementares, se necessário no curso dos trabalhos.

#### Pedido

Requer, protestando provar o alegado por todos os meios de prova em direitos admitidos, que sejam acolhidas as razões de fato e de direito apresentadas, decretando-se a improcedência integral das presentes autuações, extinguindo-se os créditos tributários de IRPJ, de CSLL, de PIS e de COFINS e arquivando-se o respectivo processo administrativo.

A decisão de 1ª instância, Acórdão nº 16-17.911, proferido em 28/07/2008, pela 5ª. Turma da DRJ São Paulo-I (SP), está assim ementada:

*SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO. IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. Tanto a empresa incorporada, na condição de contribuinte, quanto a empresa incorporadora, na condição de responsável tributário, figuram no pólo passivo da obrigação tributária relativa a fatos anteriores à incorporação. Comprovado nos autos que a sucessora tomou ciência das intimações fiscais, do lançamento e pôde se defender plenamente, não há nulidade no Auto de Infração em que a empresa incorporada consta como contribuinte. A empresa sucessora responde pelo pagamento do tributo devido pela sucedida, sujeitando-se, inclusive, à multa de ofício e juros de mora aplicados no lançamento de ofício.*

*DECADÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO. A contagem do prazo decadencial para o lançamento de ofício do IRPJ observa o artigo 173, inciso I, do CTN. Termo iniciado no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento.*

**ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE. OBSERVÂNCIA DE ATOS NORMATIVOS PELOS JULGADORES DE 1ª INSTÂNCIA.** O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.

**LUCROS NO EXTERIOR. TAXA DE CÂMBIO APLICÁVEL.** Inexistindo disposição de lei em contrário, a conversão para reais deve ser feita pela taxa de câmbio da data da disponibilização dos lucros auferidos no exterior, fato gerador da obrigação tributária.

**LUCROS NO EXTERIOR. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. TRIBUTAÇÃO.** A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

**IRPJ e CSLL. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.** Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por empresa controlada e situada no exterior sujeitam-se à incidência do IRPJ e da CSLL, observadas as normas de tributação universal.

**PIS E COFINS SOBRE RENDIMENTOS FINANCEIROS.** Não cabe a tributação de PIS e COFINS se a contribuinte detém decisão do Supremo Tribunal Federal transitada em julgado para não recolher essas contribuições sobre as receitas financeiras.

**REGISTRO DE CONTRATOS DE MÚTUO NO BACEN. JUROS ATIVOS.** Não pode prosperar o lançamento quando não há subsunção do fato à norma aplicada, uma vez que a condição imposta para não ser efetuado o lançamento (registro do contrato de mútuo no Bacen) é de execução impossível para a contribuinte.

**BENEFÍCIO FISCAL - POSTERGACAO DE IMPOSTOS.** Cabe a contribuinte comprovar por documentação idônea a amortização de valores que alega ter feito. Não a apresentando é mantido o lançamento fiscal.

**TAXA SELIC.** Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), por expressa previsão legal, não competindo à esfera administrativa a análise da legalidade ou inconstitucionalidade de normas jurídicas.

**PERÍCIA.** Indefere-se a perícia requerida quando a própria contribuinte teria a obrigação de comprovar o que alega, através da documentação e livros fiscais obrigatórios por lei.

(...)

Acordam os membros da 4ª Câmara / 2ª Turma Ordináriaª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, considerar **PROCEDENTE EM PARTE** o lançamento, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Desse ato, recorre-se de ofício ao Egrégio Primeiro Conselho de Contribuintes tendo em vista que o crédito tributário exonerado excede a R\$ 1.000.000,00, de acordo com o artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 8.748/1993 e Lei nº 9.532 de 10/12/1997, e pela Portaria MF nº 03/2008.

Na conclusão do voto condutor do aludido acórdão extrai-se:

Para concluir e por todo o exposto VOTO por:

- excluir as adições feitas no resultado de cada período, no cálculo do imposto devido sobre os rendimentos auferidos no exterior; considerando precedente o lançamento corrigido;
- considerar precedente o lançamento de CSLL sobre os lucros apurados no exterior, no período fiscalizado, de acordo com a legislação vigente;

- exonerar os valores lançados a título de PIS e COFINS sobre os rendimentos financeiros, dado que a contribuinte possui ação judicial transitada em julgado, eximindo-a dessa tributação;

-exonerar os valores lançados a título de juros mínimos no caso de mútuos com pessoas ligadas, situadas no exterior, pois não há subsunção do fato à norma aplicada,exonerando-se também o lançamento decorrente da compensação indevida no segundo trimestre de 2002.

- considerar procedente os lançamentos efetuados a título de equivalência patrimonial, calculados de acordo com a IN SRF nº 213/2002

- considerar procedente o lançamento relativo as adições não computadas na apuração do lucro real de 2004 , relativas ao ativo diferido – recebimento de parceiros por falta de documentação idônea do que a empresa alega.

- considerar procedente a exigência de juros de mora calculados de acordo com a taxa Selic, por expressa previsão legal;

O demonstrativo dos cálculos efetuados encontram-se as fls. 1922 a 1332 e o demonstrativo do resumo do lançamento fiscal está a seguir.

Cientificada em 08/08/2008 (fl. 1978), a contribuinte apresentou por meio de representantes, o recurso voluntário de fls. 1979 a 2085, com anexos de fls. 2088 a 2351, cujas alegações foram sintetizadas em memorial, abaixo transcrito:

Trata-se de processo administrativo decorrente de autos de infração lavrados para a constituição dos créditos tributários referentes ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativamente aos anos-calendário de 2002 a 2004, no valor total de R\$ 617.008.006,07, sob a alegação de que a Recorrente supostamente teria (i) deixado de oferecer à tributação os lucros auferidos no exterior; (ii) deixado de tributar o resultado positivo de equivalência patrimonial; (iii) descumprido as regras de preço de transferência quanto aos juros mínimos referentes aos contratos de mútuo com pessoas jurídicas vinculadas e (iv) deixado de adicionar créditos do diferido denominados "*recebimento de parceiro*".

Em razão dos argumentos expostos no decorrer do presente processo (a seguir sintetizados), aguarda a Recorrente que este E. Conselho reforme parcialmente a decisão da DRJ, com o conseqüente cancelamento integral dos autos de infração.

Ilegitimidade Passiva da Recorrente (Sociedade Extinta por Incorporação) -Nulidade da Autuação e Impossibilidade de Manutenção da Multa de Ofício

Os lançamentos de ofício, que originaram o presente processo, foram efetuados em 24/12/2007 em face da EMBRAER - EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S.A., inscrita no CNPJ/MF sob o nº 60.208.493/0001-81 ("Antiga Embraer").

No entanto, a Antiga Embraer já estava extinta nessa data, em razão da sua incorporação pela RIO HAN EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S.A., inscrita no CNPJ/MF sob o número 07.689.002/0001-89 ("Nova Embraer"), que ocorreu em 31/03/2006.

Neste sentido, confira-se a linha do tempo a seguir: (...)

Dessa forma, como os autos de infração foram lavrados em face da empresa extinta, resta evidente o erro na determinação do sujeito passivo, motivo pelo qual deverá ser declarada a nulidade dos lançamentos.

*Ad argumentandum*, caso assim não se entenda, como a multa em apreço somente foi lançada após o evento da incorporação, que ocorreu em 31/03/2006, sobre fatos de responsabilidade exclusiva da "Antiga Embraer", não se pode admitir a transferência dessa penalidade para a "Nova Embraer", também em razão do seu caráter personalíssimo, ainda que as empresas sejam do mesmo grupo econômico, conforme já assentou a jurisprudência (judicial e administrativa) sobre o tema, razão pela qual deverá

esse E. Conselho afastar a aplicação da referida multa, conforme determina o artigo 132 do CTN.

Da Decadência do IRPJ e da CSLL nos termos do §4º do artigo 150, do CTN

Ainda que seja dado provimento ao recurso de ofício (o qual decorre da exoneração, por parte da DRJ, dos créditos tributários referentes aos três primeiros trimestres de 2002), o que se alega a título de argumentação, decaiu o direito do Fisco constituir-los, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, eis que a Recorrente somente foi cientificada dos autos de infração em 24/12/2007.

Da Não Incidência da Norma Veiculada pelo Artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 sobre os Fatos Geradores Ocorridos em 31/12/96 e 31/12/97

Considerando que nos anos-base de 1996 e 1997 estava em vigor o artigo 25 da Lei nº 9.249/95, não poderia a Fiscalização aplicar, nestes períodos, a norma prevista no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, o qual considerou disponibilizado em 31/12/02 os lucros apurados nesse período.

De fato, tais períodos somente poderiam ter sido lançados de forma segregada, uma vez que o fato gerador do IRPJ relativo a esse período ocorreu em 31/12/96 e 31/12/97, com o levantamento do balanço de tais sociedades, independentemente da disponibilização dos lucros (art. 25 da Lei 9.249/95). Neste sentido, cite-se o entendimento do eminente Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, manifestado no voto condutor do Acórdão n.º 101-95.476:

"Extraio, portanto, dos dispositivos da Lei 9.249/95, o convencimento de que a tributação recaía à época sobre o montante auferido, e não sobre o montante disponibilizado, certo ainda que tudo o que auferido pelas filiais, controladas ou coligadas durante o ano-calendário deveria ser adicionado em 31 de dezembro do ano-calendário respectivo." (g. n.)

*Ad argumentantum*, ainda que não seja declarada a nulidade dos autos de infração, reconhecida a aplicação do artigo 25 da Lei nº 9.249/95, ocorreu a decadência do direito do Fisco constituir os créditos tributários relativos aos fatos jurídicos ocorridos em 31/12/96 e 31/12/97, nos termos do artigo 150, §4º do CTN.

Da Impossibilidade de Cobrança da CSLL Antes de 1º Outubro de 1999 de

No presente caso pretende a Fiscalização tributar supostos lucros apurados pelas controladas da Recorrente no exterior nos anos de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002. Contudo, a tributação, por meio da CSLL, dos lucros apurados por empresas controladas ou coligadas no exterior, só passou a ser possível a partir de outubro de 1999, ou seja, depois de decorridos 90 dias da publicação da Medida Provisória nº 1.858-6, que se deu em 30 de julho de 1999. Por tal motivo, deve ser cancelada a exigência dessa contribuição para os lucros apurados em 1996, 1997, 1998 e até setembro 1999.

(...)

01/10/1999 - vigência da MP 1.858-6: "Art. 19. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL (...)"

31/12/2002 Aspecto Temporal da CSLL

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO - LUCROS ORIUNDOS DO EXTERIOR - FATO GERADOR - DECADÊNCIA - 1996, 1997 e 1998- MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL - A MP 1858-6/99 introduziu o regime de tributação universal para a CSLL, não podendo retroagir para fatos anteriores, razão pela qual improcede a exigência para os períodos de 1996, 1997 e 1998." (Ac nº 108-09.588;)

Do Equívoco na Taxa de Câmbio Utilizada para a Conversão dos Lucros Apurados nos Balanços

Ao contrário do entendimento manifestado pela Fiscalização e ratificado pela Turma Julgadora, para conversão em reais dos lucros apurados pelas empresas controladas ou coligadas no exterior não pode ser aplicada, no presente caso, a regra geral manifestada no artigo 143 do CTN, a qual determina a utilização da taxa cambial fixada na data do

fato gerador (7º n.º casu, a taxa do dia 31/12/2002); mas sim a regra especial prevista no

Assinado digitalmente em 12/01/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Autenticado digitalmente em 11/01/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Impresso em 12/01/2011 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

artigo 25, § 4º da Lei nº 9.249/95 e no artigo 6º, § 3º da IN/SRF nº 213/2002, segundo os quais deve ser utilizada a taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada, ou seja, a taxa do dia 31 de dezembro de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001. Nesse sentido, o antigo Conselho de Contribuintes já se posicionou. (...)

Equivalência Patrimonial - Inaplicabilidade do artigo 7º da IN 213/2002 e da Não Tributação da Variação Cambial

Dentre os valores reconhecidos por equivalência patrimonial, está a variação cambial dos investimentos mantidos no exterior. Contudo, a própria Receita Federal do Brasil já reconheceu, analisando o artigo 7º da IN 213/2002, conforme Soluções de Consulta nº 54 (IRPJ) e 55 (CSLL), que tais valores não devem compor o lucro real ou a base de cálculo da CSLL.

Da Necessária Observação dos Acordos/Convenções Firmados pelo Brasil e da Necessidade de Compensação dos Tributos Pagos no Exterior

A Fiscalização e a DRJ não analisaram o fato de o Brasil ter celebrado Convenções para Evitar a Dupla Tributação com a França, Espanha e China, os quais estabelecem que somente podem ser tributados por aqueles países os lucros apurados por empresas lá sediadas.

"LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR - Na vigência das Leis 9.249/95 e 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido na IN 38/96 e na Lei nº 9.532/97), e o que se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001. a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que presumidos), passando a incidir sobre os lucros apurados, e não mais sobre dividendos.

LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA - Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil." (Acórdão 101-97.070) (g.n.)

Ressalte-se ainda que, mesmo para as controladas sediadas em Países com os quais não há tratado para evitar a dupla tributação, como é o caso dos Estados Unidos da América, o Fisco brasileiro também é obrigado a conceder um crédito do valor pago no exterior, nos termos do artigo 26 da Lei nº 9.249/95 (a Fiscalização não considerou os impostos pagos no exterior, o que está comprovado desde o procedimento fiscalizatório).

Do Critério de Contabilização e Reconhecimento dos Valores Denominados Créditos de Parceiros e do Aproveitamento dos Benefícios da Lei 10.637/2002 para os Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento

Para projetar as aeronaves, os materiais aeroespaciais, componentes e equipamentos, a Recorrente realiza elevados dispêndios com pesquisa e tecnologia ("DISPÊNDIOS com P&D"). Como esses elevados dispêndios irão contribuir para a formação da receita a partir do momento em que as aeronaves começarem a ser vendidas, a sua contabilização como custo somente poderá ser deduzida a partir do momento em que as vendas começarem a ser realizadas, motivo pelo qual eram classificados Débito na conta do Ativo Diferido.

Com o advento da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, resultado da conversão da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, foi instituído o benefício fiscal decorrente da possibilidade de se deduzir as despesas operacionais relativas aos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica de produtos.

Ocorre que a legislação estabelece dois momentos distintos para a aplicação do benefício fiscal. Em regra, são dedutíveis todos os dispêndios realizados com pesquisa

tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, no momento em que são despendidos (artigo 39 da Lei nº 10.637/02).

Ocorre que, para os dispêndios realizados anteriormente a 01/01/2003, o § 5º do artigo 39 da referida Lei determina que só seria dedutível o saldo da conta de ativo diferido existente até 31/12/2002. Portanto, pode-se demonstrar graficamente a aplicação do dispositivo na seguinte linha do tempo:

(...)

Portanto, é verdadeira a afirmação do Sr. Agente Fiscal de que com relação ao ano de 2002 a Recorrente utilizou apenas o saldo existente em sua conta de ativo diferido (líquido das contribuições de parceiros). Todavia, conforme visto, a partir de 01/01/2003, eram dedutíveis todas as despesas operacionais referentes a dispêndios com pesquisa e tecnologia.

De fato, no regular exercício do seu objeto social, a Recorrente recebe recursos de empresas parceiras ("créditos de parceiros"), que serão as fornecedoras de peças e equipamentos a serem utilizados nas aeronaves em cada projeto.

O total dos dispêndios com pesquisa e tecnologia foi contabilizado no ativo diferido, mas o saldo dessa conta sempre era reduzido dos valores recebidos dos parceiros (créditos de parceiros).

Tal metodologia adotada pela Recorrente foi mantida para o ano-base de 2004, a despeito do equivocado entendimento da Fiscalização, que afirmou que *"não foi usado o mesmo peso e mesma medida aplicada ao saldo de 2002"*

Ocorre que, mesmo que tais créditos de parceiros fossem contabilizados como receitas (como entende o Sr. Agente Fiscal), deveriam ser contabilizados como "receitas a apropriar", somente sendo levados a resultado no mesmo momento em que os custos a eles correspondentes fossem deduzidos.

Ressalte-se, neste sentido, que este procedimento foi observado pela Recorrente, que tributou tais valores no ano-base de 2004 por meio de adições ao lucro real, as quais foram inclusive admitidas pelo Sr. Agente fiscal:

Grupo de conta	1º trimestre de 04	2o trimestre de 04	3o trimestre de 04	4o trimestre de 04
Soma 146110	-258.312.868,83	-22.832.860,98	-22.733.110,51	-13.567.464,16
(-) vr adicionados	4.857.824,10	4.096.594,33	3.857.270,92	3.459.350,29
A tributar	253.455.044,73	18.736.266,65	18.875.839,59	10.108.113,87

(Tabela extraída do auto de infração - apuração da base de cálculo - fls. 761)

Por fim, ainda que se admita que a Recorrente somente poderia utilizar o benefício fiscal instituído pela Lei nº 10.637/02 para os valores dos dispêndios reduzidos da contribuição de parceiros, o que se nega, mas se admite apenas a título argumentativo, os valores recebidos a título de créditos de parceiros em 2004 foram tributados nos exercícios subseqüentes, pelo que os lançamentos são nulos por não considerarem o efeito de postergação do pagamento.

#### Do Pedido

Ante o exposto e ratificando-se as demais alegações de defesa desenvolvidas em sede de recurso voluntário, espera a Recorrente que este Egrégio Conselho reforme parcialmente a decisão ora recorrida, com o conseqüente cancelamento integral dos autos de infração objeto do presente processo administrativo (...).

Por sua vez, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em 6/07/2009, fls. 2368 a 2408, propugnando seja negado provimento ao recurso voluntário dado provimento ao recurso de ofício, ou seja, restabelecendo integralmente a tributação.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Ainda na fase impugnativa a pessoa jurídica levantou a preliminar de ilegitimidade passiva, protestando pela nulidade do Ato Administrativo de Lançamento, ao fundamento de que, por ocasião da lavratura e conseqüente ciência dos Autos de Infração, já se encontrava extinta a pessoa jurídica que figura no pólo passivo da relação jurídica tributária então estabelecida.

Sustenta que a extinção da sociedade ocorreu em data de 31 de março de 2006, enquanto que a autuação só veio a se concretizar no dia 24 de dezembro de 2007, e que todos os termos e atos tiveram como destinatária a pessoa jurídica extinta.

Alegou que presente a jurisprudência firmada pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, o lançamento tributário sob análise é nulo, de pleno direito, por ocorrido erro na identificação do sujeito passivo.

O ilustre relator do voto condutor do Acórdão recorrido, de plano, reconhece que “... em nenhum momento a empresa incorporadora foi citada, tanto nas intimações, como no Termo de Verificação e nem mesmo nos Autos de Infração lavrados, ainda que tenha expressamente comunicado a incorporação ao Agente Fiscal...”, porém, afasta a preliminar prejudicial de mérito, tecendo considerações que podem ser assim resumidos:

-não houve mudança de proprietários ou mesmo de direção da empresa Embraer, sendo certo que a empresa Rio Han foi especialmente constituída para conduzir o processo de implementação da reestruturação da empresa (Embraer), mantendo como únicos acionistas a Cia. Bozano, Previ e Sintel;

-no ato da incorporação a empresa Rio Han alterou sua denominação para Embraer Empresa Brasileira de Aeronáutica S. A., adotando o mesmo endereço e o mesmo objeto social da incorporada;

-a incorporadora recebeu todas as intimações, tendo tomado conhecimento do procedimento fiscal e ciência dos autos de infração, exercendo plenamente o seu direito de defesa;

-tem-se por incorrida qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972;

-a incorporação traz, como um de seus efeitos, a transferência da responsabilidade pela obrigação tributária, sendo que a incorporadora assume a condição de responsável;

-ainda que no campo “*Identificação do Contribuinte*” tenha figurado o nome da empresa incorporada, coube à incorporadora tomar ciência de todos os procedimentos fiscais e apresentar os documentos solicitados pelo Auditor Fiscal, correspondentes às operações realizadas pela incorporada;

-revela-se protelatório o argumento trazido à colação, na medida em que a conseqüência do fato de haver erro na identificação do sujeito passivo “... *é imputar o ônus do pagamento a quem não é devido (SIC)*”, o que incorre no caso concreto, vez que tanto faz que a peça básica seja lavrada contra a incorporada ou incorporadora, o ônus recairá, sempre, sobre a empresa incorporadora.

De plano cumpre consignar, por relevante, que o fato de a recorrente haver tomado conhecimento de todos os atos relacionados com o procedimento de fiscalização, inclusive atendendo às inúmeras intimações para exhibir documentos e prestar esclarecimentos, traduz tão-somente o cumprimento de um dever legal e estatutário, vez que ao assumir a condição de sucessora, tornou-se responsável, também, pela guarda de todo o acervo anteriormente produzido pela incorporada, não podendo se furtar ao cumprimento de tal mister.

Não é correto afirmar que as hipóteses de nulidade do Ato Administrativo de Lançamento são apenas aquelas elencadas pelo artigo 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. No mesmo diploma temos o conteúdo do artigo 10 que impõe, de forma imperativa, como um dos requisitos para validade do Ato de Infração, que contenha, necessariamente, a qualificação do autuado.

Tanto a prática do ato de lançamento tributário, quanto sua revisão pela autoridade administrativa está autorizada através do inciso IX do artigo 149 do Código Tributário Nacional – CTN, uma vez comprovado que ocorreu omissão de ato ou formalidade essencial à sua eficácia e validade.

Portanto, a falta de qualquer ato ou descumprimento de formalidade indispensável à sua validade, vicia o lançamento implicando sua nulidade.

Segundo a melhor doutrina, o ato administrativo é legal ou ilegal, válido ou inválido, podendo revelar, às vezes, mera irregularidade que não o torna nulo, mas tão-somente passível de sofrer correção de rumo ou de ter sanado ou corrigido seu defeito.

Quando eivado de vício de legalidade, característica que contamina algum dos requisitos necessários à configuração de validade do ato administrativo, temos presente o pressuposto de sua anulação.

A questão que se coloca no caso sob exame é saber se o fato de a autoridade lançadora, mesmo alertada para a ocorrência da sucessão, resultante da incorporação, ter praticado todos os atos, inclusive o Ato Administrativo de Lançamento, em nome da pessoa jurídica extinta, com inscrição do CNPJ já baixada, torna nulo o ato praticado por ocorrido erro na identificação do sujeito passivo.

Caso semelhante ao que está sendo analisado já foi enfrentado pela Egrégia Primeira Câmara do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, em Sessão realizada no dia 23 de janeiro de 2002, julgamento que resultou no Acórdão nº 101-93.726, assim ementado:

*“I.R.P.J. – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. - NORMAS GERAIS. - NULIDADE DO LANÇAMENTO. - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. – O erro na identificação do sujeito passivo representa vício insanável, quanto à existência do Ato Administrativo de Lançamento, em face do estabelecido nos artigos 132 e 142 do CTN, e do artigo 5º, inciso I, do Decreto-lei n.º 1.598, de 1977.*

*I.R.P.J – PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES. - MULTA. - Tributo e multa não se confundem, eis que esta tem caráter de sanção, inexistente naquele. Na responsabilidade tributária do sucessor não se inclui a multa punitiva aplicada à empresa. Inteligência dos artigos 3.º e 132 do CTN.» (Decisão do STF no RE n.º 90.834-MG, relator Ministro DJACI FALCÃO, RTJ n.º 93, pág. 862).*

*Recursos conhecidos: negado provimento ao ex officio e provido o voluntário.”*

Relevante invocar, aqui, parte do voto proferido naquela oportunidade:

*“Passando a apreciação do recurso voluntário, cabe inicialmente analisar a nulidade das autuações por erro na identificação do sujeito passivo, erro este que a decisão recorrida considerou não essencial, ao consignar na ementa, que é o resumo de sua fundamentação, verbis:*

“lavratura do auto de infração em nome da sucedida, relativamente a créditos pelos quais é responsável a sucessora, configura apenas erro não essencial em relação à identificação do sujeito passivo, mormente a sucessora tenha recebido todas as intimações e assinado o auto de infração por meio de seus representantes legais.”

Data vênua, do afirmado pela R. Decisão, com ele não se pode concordar **não há como equiparar o erro na identificação do sujeito passivo ao erro não essencial ou vício formal**, este, inclusive, subordinado em termo de decadência, ao disposto no art. 173, inciso II, do Código Tributário Nacional, pois a análise da questão relativa a erro na identificação do sujeito passivo, prefere ao exame do mérito, cumprindo verificar se, mesmo que o tributo seja exigível de determinado contribuinte, se sua cobrança poderia se dar através de autuação dirigida a outra contribuinte, ou seja, se o Fisco pode lavrar auto de infração contra empresa que não mais existe, para exigir tributo de sua sucessora. Essa questão, de cuja apreciação dependerá o exame de mérito, é daquelas que sempre deve ser examinada pelo julgador, até mesmo de ofício, e, com mais razão, deve este dela conhecer, uma vez que provocado pela contribuinte.

A relação processual esboça-se com a lavratura do auto de infração e completa-se quando surge o contencioso, com a resistência das contribuinte à pretensão do Fisco. Entretanto, se, uma das partes não tem capacidade de ser parte, ou seja, não é sujeito de direito, o vício que o contaminou não pode ser considerado erro não essencial ou formal.

Ato que tem destinatário diverso do que deveria, qualquer que seja o motivo, é ato que não pode produzir efeitos em relação ao destinatário erradamente identificado, e em relação ao destinatário correto, é ato inexistente (trata-se de ato que não se praticou em relação a ele, e, portanto, para ele não existe juridicamente). O ato praticado contra o sujeito passivo erradamente identificado é completamente ineficaz contra o sujeito passivo correto. Nenhum efeito produz em relação ao terceiro e, neste caso, o sujeito passivo correto é terceiro, por não ser parte.

Atente-se ser para a definição de lançamento contida no art. 142 do Código Tributário Nacional como “o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (grifamos).

O art. 10 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 dispõe que o auto de infração deve conter obrigatoriamente determinados requisitos, dentre os quais a qualificação do autuado (item I).

A não qualificação ou a qualificação inadequada do sujeito passivo sujeito o procedimento, segundo reiterada jurisprudência, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a anulação da exigência fiscal.

Sendo o auto de infração um ato jurídico administrativo, exige-se para sua validade que obedeça à forma prescrita em lei. Em face disso, se o auto não possui requisito essencial exigido pela legislação, por trazer identificação errônea do sujeito passivo, e a falha não pode ser sanada, viciado está o lançamento, acarretando-lhe a nulidade.

Não se podendo sanear o lançamento, sem efetuar-se um novo lançamento, uma vez que nele deveria figurar como sujeito passivo a sucessora, que é responsável tributária pelos tributos devidos pela sucedida (art. 132 do CTN) e é titular, de fato, do interesse contrário à pretensão do Fisco, não resta outra hipótese, senão a declaração de nulidade do ato de ofício.

Quanto ao fato de que o lançamento foi efetuado com ciência do sujeito passivo, é necessário lembrar que o sujeito passivo errado, em cujo nome se fizera a citação administrativa (“notificação”), era a antiga sociedade limitada e não a atual EAGLE

DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S/A. Logo, esta não é parte e sim terceiro, naquela relação processual instaurada com o Auto de Infração.

Em direito processual, todo aquele que não foi notificado ou intimado (“citado”) em nome próprio, é terceiro, pouco importando se teve conhecimento do processo, em outra qualidade (na qualidade de sócio, por exemplo, e não como representante da sociedade citada) que não a qualidade de parte.

A atuada trouxe aos autos ampla doutrina e jurisprudência para demonstrar não se confundir a pessoa atuada com a do sucessor, embora este responda pelo tributo devido pela atuada (sucedida)

Nesse sentido, declara que a jurisprudência, sobretudo quando trata dos “embargos de terceiro”, onde essa figura foi mais profundamente estudada, nos raros casos em que o sócio, o sucessor ou qualquer outro é considerado como integrante da lide e não como terceiro, tal se deu por ter sido anteriormente citado para integrá-la em nome próprio.

É que o sócio, mesmo que em nome da sociedade tenha assinado o recebimento do “mandado de citação” (equivalente, no processo administrativo, à “notificação de lançamento” ou à “ciência do Auto de Infração”) é terceiro naquela lide, pois segundo o art. 20 do Código Civil não se confunde a personalidade da sociedade com a de seus membros. Nesse sentido, RSTJ 109/91.

O sócio pode ter ciência do processo contra a sociedade, mas, mesmo assim, continua sendo terceiro, por não integrar relação processual. E há precedente jurisprudencial segundo o qual, mesmo que o sócio tenha sido citado em nome próprio, pode oferecer embargos como terceiro:

“Admite-se que o sócio ..., citado na execução fiscal como litisconsorte passivo da sociedade limitada, oferece embargos de terceiro...” (Superior Tribunal de Justiça, Revista dos Tribunais n.º 761, pág. 206).

Ainda na vigência do Código de Processo Civil de 1939, escreveu, a propósito, AMARAL SANTOS:

"Terceiro é a pessoa que não se identifica com qualquer das partes. Mas aí fala-se de identificação jurídica, e não de identificação física, porque bem pode uma mesma pessoa ser parte na relação processual e, simultaneamente, terceiro em face dela, quando naquela qualidade se apresenta como titular de um direito e nesta como titular de outro, não abrangido nem atingido pela sentença ali proferida”.

De um modo geral —sintetiza AMÍLCAR DE CASTRO— pode-se dizer que,

“nas execuções, a palavra terceiro compreende não só quem de qualquer modo não figurou na causa, ou na execução, como ainda quem, embora tenha figurado, agiu em qualidade diversa daquela em que se apresenta como embargante” (v. Direito Processual Civil, vol. 3.º, 2.ª ed., 1965, n.º 909, letra "a", pág. 372).

E HAMILTON DE MORAES E BARROS, nos Comentários ao Código de Processo Civil de 1973, referindo-se ao conceito de terceiro, cita, como esposando o mesmo conceito acima, JOSÉ FREDERICO MARQUES, em suas Instituições de Direito Judiciário Civil, vol. 5, 2º ed., pág. 455 e J. M. CARNEIRO LACERDA, em seus Comentários ao Código de Processo Civil Brasileiro, ed. de 1941, vol. IV, pág. 175, e conclui por assim expressar:

"A mesma pessoa física ou jurídica pode ser simultaneamente parte e terceiro no mesmo processo, se são diferentes os títulos jurídicos que justificam esse duplo papel. A palavra terceiro significa não só a pessoa física ou jurídica que não tenha participado do feito, como também a pessoa que participou do processo, mas que, aqui, nos embargos, é titular de um direito diferente, outro que não o que foi objeto da decisão judicial."

Por esposar esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal, acolhendo voto do Ministro CORDEIRO GUERRA, julgou que

“A pessoa física ou jurídica pode ser simultaneamente parte e terceiro no mesmo processo, ... se são diferentes os títulos jurídicos que justificam esse duplo papel.”(Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário Nº 89.802 – CE, RTJ 88/717).

A questão do erro na identificação do sujeito passivo não deve ser obscurecida pelo argumento de que a empresa sucessora de qualquer modo responderia pelos **tributos** devidos pela sucedida.

Na verdade, antes de examinar se os tributos eram ou não devidos pela sucedida e se, por isso, serão ou não devidos pela segunda sucessora, é mister se verifique, em caráter preliminar, se os sujeitos do processo em que este exame ocorre têm legitimidade para tal: se o sujeito ativo e o sujeito passivo têm legitimidade para figurar naquele processo.

Se um tributo ou uma sanção forem realmente exigíveis de determinada empresa ou indivíduo (sujeito passivo), nem por isso pode essa questão ser objeto em um processo do qual este indivíduo ou empresa não faça parte do processo ou contra a qual não tenha sido dirigida a autuação: falta legitimidade passiva.

Efetivamente, não pode ser confundida a relação de direito material com a relação processual. A legitimidade processual (relação de direito adjetivo) é questão prévia ao exame do mérito (relação de direito substancial). É por isso que se diz que a legitimidade processual é questão preliminar ou prejudicial, isto é, a questão da legitimidade precede e prejudica o exame da questão de fundo. Do julgamento desta questão prévia depende a possibilidade de examinar-se a questão de mérito, necessariamente posterior, do ponto de vista lógico.”

A mesma Colenda Primeira Câmara, ao julgar o Recurso protocolizado sob o nº 126.141, dando causa ao Acórdão nº 101-93.587, firmou entendimento no sentido de que deve ser declarado nulo o lançamento efetuado contra pessoa jurídica extinta por incorporação, cabendo aqui transcrever parte do voto proferido naquela oportunidade, “*verbis*”:

“Data venia do consignado pela Digna autoridade julgadora a quo, não é possível concordar com nenhum dos fundamentos por ela endossados na R. decisão recorrida: seja quanto às preliminares, seja quanto ao mérito.

#### **Da ilegitimidade do sujeito passivo contra quem foi lavrado o Auto de Infração**

Com efeito, inicialmente, deduz-se que o fundamento apresentado pela autoridade julgadora monocrática para não acolher a preliminar de nulidade e, em consequência, concluir pela legitimidade passiva da pessoa jurídica identificada no lançamento, foi o de que:

“A nulidade do auto de infração só ocorre quando sua lavratura for efetuada por servidor incompetente, (...) uma vez que a hipótese de ilegitimidade dos atos processuais, entre os quais se incluem os autos de infração, está perfeitamente definida no inciso I do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, de 06 de março de 1972, Processo Administrativo Fiscal (PAF) com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.748, de 09 de dezembro de 1993, e refere-se ao caso em que a lavratura tenha sido feita por pessoa incompetente, o que não veio a ocorrer na situação presente.”

todavia, tal conclusão revela a absoluta falta de aprofundamento na análise da matéria, incidindo no que há muito anos consignou o ilustre ex-Presidente da 3ª Câmara deste Conselho de Contribuintes, Dr. ANTÔNIO DA SILVA CABRAL, in Processo Administrativo Fiscal, onde declara “ser um dos maiores equívocos praticados por muitos julgadores que entendem que as nulidades são apenas as constantes do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.”

O referido autor, após haver apresentado inúmeros **outros fundamentos** que justificam a declaração de nulidade dos atos processuais, acrescenta que um

lançamento, pode ter sido efetuado por autoridade competente e, evidentemente, sem qualquer preterição do direito de defesa, mas ser nulo, por exemplo, por não ter sido identificado o sujeito passivo.

E, após analisar as diversas espécies de nulidades, conclui que erram as decisões que afirmam ser as hipóteses mencionadas no art. 59, as únicas que podem acarretar a nulidade processual.

Arrematando com a seguinte afirmação, bem elucidativa para o caso destes autos:

“Em matéria de nulidade há de se distinguir os casos em que esta é suprível. Se não o for, o próprio processo se torna inválido, como quando ocorre erro na identificação do sujeito passivo.

**Ilegitimidade passiva.** O art. 142 do CTN determina que o lançamento deve identificar o sujeito passivo. Logo, um erro na identificação do sujeito passivo torna nulo o lançamento. Este é um dos casos de nulidade, não mencionados pelo art. 59. ...”

Segundo a legislação, jurisprudência e doutrina, o **lançamento**, materializado através da Notificação de Lançamento ou Auto de Infração, ao formalizar uma exigência fiscal, estabelece um **relação jurídica processual**, todavia, para que essa relação se constitua e tenha validade, é indispensável que atenda ao que a doutrina conceituou como **pressupostos processuais** e também se façam presentes as **condição da ação**.

**Pressupostos processuais** são os requisitos necessários para que a **relação processual** se constitua e tenha validade, como previsto no art. 267, inciso IV, do Código de Processo Civil, assinalando Waldemar Mariz de Oliveira Júnior, in Teoria Geral do Processo Civil, “sem o concurso desses pressupostos ou de algum deles o processo não terá existência e validade”, .

Já as **condições da ação** são os requisitos essenciais para a existência da ação, as quais se ligam-se diretamente à pretensão deduzida na peça processual (mérito) e por isso mesmo devem ser examinadas preliminarmente, **antes do julgamento do mérito**.

Acrescentando o mencionado autor que “O exame sobre os pressupostos processuais **precede sempre o referente às condições da ação ...**” e ambos o do conhecimento do mérito.

Os **pressupostos processuais** são de duas espécies: **subjetivos** e objetivos, incluindo-se entre os primeiros **as partes**, devendo estas ter **capacidade de ser parte** e **capacidade de estar em juízo**, sendo que a **capacidade de ser parte** é pré-requisito para a capacidade para estar em juízo; sem a existência da primeira jamais existirá a segunda, embora possa existir a primeira e não se materializar a segunda, por esta depender de assistência, representação ou determinar a lei a substituição processual.

Ensinando MOACYR AMARAL SANTOS, in Primeiras Linhas de Direito Processual Civil que, “Se uma ou ambas as partes não têm **capacidade de ser parte**, isto é, não sejam **sujeitos de direito** (se lhes faltar a capacidade jurídica), nenhuma relação jurídica se constitui. Se a uma ou ambas as partes faltar **capacidade processual**, a relação igualmente, não se formará, por serem despidos os atos das mesmas de eficácia jurídica.

Também E. D. MONIZ DE ARAGÃO, in Comentários ao Código de Processo Civil, diz que a capacidade processual das partes regula-se pela lei material, que fixa a sua **aquisição e perda, assim para as pessoas físicas como para as jurídicas**.

Do mesmo modo, para que o julgador possa adentrar ao mérito da pretensão formulada, é indispensável, nos termos do artigo 267, inciso VI, se façam presentes as **condições da ação**, ou seja: (i) possibilidade jurídica do pedido, (ii) legitimidade das partes (legitimatío ad causam), e (iii) legítimo interesse.

E. D. MONIZ DE ARAGÃO , na obra citada, ao comentar as condições da ação, entre as quais se encontra a legitimidade para a causa – “a pertinência da ação”, isto é, “a pertinência da ação àquele que a propõe e em confronto com a outra parte”, acrescenta que:

“Este requisito concerne às duas partes, ou seja, não respeita apenas à pessoa do autor, mas também à do réu. Não basta, portanto, afirmar que a legitimidade corresponde à titularidade na pessoa que propõe a demanda, pois é indispensável que também o réu seja legitimado para a causa.”

Embora vastíssima doutrina pudesse ser trazida à colação, nenhuma dúvida pode restar de que o presente lançamento é nulo de pleno direito, vez que relação jurídica não pode ter existência em razão do manifesto **equivoco na identificação do sujeito passivo, dado que a autuação recaiu sobre pessoa jurídica que de há muito não mais existe; logo, não é mais sujeita de direito** (falta-lhe capacidade jurídica), e, em consequência, **não tem capacidade de estar em juízo administrativo.**

Do mesmo modo, não está presente uma das **condições da ação**, que é, a legitimidade para agir (legitimatío ad causam), pois, de acordo com o art. 12, inc. VII, do CPC, as pessoas jurídicas deveriam ser representadas por quem os respectivos estatutos designarem, ou não os designando, por seus diretores. Ora, se foram extintas nem tem estatutos, nem diretores.

(...).

A questão do erro na identificação do sujeito passivo não deve ser obscurecida pelo argumento de que a empresa sucessora de qualquer modo responderia pelos **tributos** devidos pela sucedida.

Pois, como visto, antes de examinar-se se os tributos eram ou não devidos pela sucedida e se, por isso, serão ou não devidos pela segunda sucessora, é mister se verifique, em caráter preliminar, se **os sujeitos do processo existem** (capacidade de ser parte), se têm capacidade de estar em juízo e estão legitimados para agir.

O fato de um tributo ou uma sanção serem realmente exigíveis, antes de sua formalização, é necessário perquirir quem é o **sujeito passivo** (se, contribuinte ou responsável, nos termos do art. 121, parágrafo único do CTN), pois ele, em vista do disposto no art. 142 do mesmo diploma complementar tributário, terá ser devidamente identificado.

Ora, se nos termos do artigo 132 do Código Tributário Nacional:

“A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra, é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.”

e do art. 139, inciso III, do Regulamento do Imposto Sobre a Renda:

“Respondem pelo imposto devido pelas pessoas jurídicas transformadas, extintas ou cindidas (Decreto-lei nº 1.598/77, Art. 5º)

.....  
III - A pessoa jurídica que incorporar outra ou parcela do patrimônio de sociedade cindida”.

significa que não pode mais ser exigido o tributo da **pessoa jurídica extinta** que, por um daqueles atos jurídicos, inicialmente seria o contribuinte. O Fisco está por força de lei sub-rogado no direito de exigir o que lhe pertence do responsável por sucessão.

Não há como confundir a relação de direito processual com a relação de direito material. A legitimidade processual (relação de direito adjetivo) é questão prévia ao exame do mérito (relação de direito substancial). É por isso que se diz que a

legitimidade processual é questão preliminar ou prejudicial, isto é, a questão da legitimidade precede e prejudica o exame da questão de fundo. Do julgamento desta questão prévia depende a possibilidade de examinar-se a questão de mérito, necessariamente posterior, do ponto de vista lógico.

Segundo o artigo 267 do Código de Processo Civil:

“Extingue-se o processo, sem julgamento do mérito: [...] IV - quando se verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo; [...] VI - quando não concorrer qualquer das condições de ação, como a possibilidade jurídica, a legitimidade das partes e o interesse processual; [...].

O Supremo Tribunal Federal, examinando questão análoga, entendeu que, no caso de “inexistência da parte” (por falecimento da pessoa natural ou extinção de pessoa jurídica, por exemplo),

“não há dúvida de que ocorre a hipótese do inc. IV do art. 267 do CPC, pois **falta pressuposto para o desenvolvimento válido e regular do processo**, que impede o órgão julgador de lançar-se à análise do mérito da causa” [AR 982-7-PR - Rel.: Ministro CARLOS MADEIRA, DJ de 26-02-88, pág. 189, Ementário 1491-01, pág. 35; Rev. Paraná Judiciário n.º 25, pág. 180; destaque acrescentado aqui].

Como visto, uma vez ausente qualquer dos **pressupostos processuais** (art. 267, inciso IV do CPC) ou das **condições de procedibilidade**, extingue-se o processo sem julgamento do mérito (idem, art. 267, VI), aplicando-se o disposto no art. 295 do CPC.

Quando procedente a questão preliminar da ilegitimidade da parte, o mérito não pode ser examinado e, no caso, é indubitável a questão da ilegitimidade passiva(...), conforme legislação e a doutrina indiscrepantes sob este aspecto, vez que o auto de infração foi lavrado contra empresa já extinta, por incorporação, nos termos da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

“Caracterizada a ilegitimidade passiva ad causam dos demandados na ação, deve-se conhecer da apelação por eles formulada, respaldada nesse fundamento, para decretar a extinção do processo sem julgamento do mérito, na conformidade do art. 267, IV e § 3.º, do CPC. (Ac. un. da 3ª Câmara Cível do TJPA, na Ap. 11.454, rel. Des. Raymundo Hélio de Paiva Mello, RTJPA n.º 39, pág. 222).

A jurisprudência administrativa é harmônica com a jurisprudência de nossos Tribunais. Este Conselho de Contribuintes e a Câmara Superior de Recursos Fiscais, de fato, tendo como Relatores Ilustres Representantes da Fazenda Nacional, em decisões com base na lei e nos princípios jurídicos, afina-se com esse entendimento, proclamando a nulidade de lançamento que confunde sucessor e sucedido (como ocorre com a incorporação e a fusão, entre outras hipóteses legais):

**NORMAS GERAIS - NULIDADE DO LANÇAMENTO - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - É nulo**, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento efetuado contra pessoa jurídica extinta por incorporação, cabendo a exigência contra a incorporadora, nos termos do CTN, art. 132.” (Ac.106-07.836, Relator Mário Albertino Nunes).

Por igual, considera-se erro na identificação do sujeito passivo o lançamento efetuado em nome de terceiro, pessoa física ou jurídica, do mesmo modo como o é o lançamento efetuado contra a sociedade extinta por incorporação, transformação ou fusão:

“Desta forma, há erro na identificação do sujeito passivo, quando a responsabilidade for imputada à empresa por aquisição feita pelo sócio, em seu próprio nome. (Acórdão n.º -CSRF/01-1.915, relator CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES).

Sem a menor procedência a alegação da r. Decisão singular ao afirmar que, após a GERDAU ter sido intimada e ingressado na relação jurídica com observância do pleno contraditório, estaria suprida a irregularidade argüida, dado que, no caso, não

se cuida de **deficiência de citação**, quando se poderia invocar o disposto no art. 214, §1º, do CPC, mas de erro da pessoa (quem deve ser considerado sujeito passivo), ou seja, quem, figurando no processo, poderia vir a ser objeto de execução fiscal, no caso em que fosse confirmada a exigência fiscal e fosse necessário entrar em juízo para cobrar a dívida.

Ainda ininvocável ao caso é o disposto no artigo 244 do CPC, dado não se tratar de **vício de forma**, matéria versada nesse dispositivo, sendo certo que o por ele estabelecido somente tem aplicação quando a lei não fixar para a desobediência da forma prevista, a cominação de nulidade.

Finalmente, se é a **pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação**, quem responde pelos tributos devidos pelas pessoas jurídicas de direito privado, fusionadas, transformadas ou incorporadas, nos termos dos arts. 132 do CTN e 139, inciso III, do RIR/80, ambos já transcritos, **somente** a empresa **sucessora** com sede na Cidade do Rio de Janeiro (fato este que, inclusive, desloca a competência da autoridade julgadora singular para esta Cidade) é que poderia ser atuada e não a empresa sucedida, pois esta não tem mais representação, como o exige o art. 12, inc. VII, do CPC, isto é, não mais pode ser chamada à lide.

Como é óbvio, também não é possível inscrever dívida em nome de entidade jurídica inexistente, isto é, contra quem, se precedente fosse a exigência, teria de ser inscrito o débito e, o que mais grave, em nome de quem surgiria o título executivo extra judicial. Portanto, tudo em nome de quem não mais existe, colocando os órgãos de execução fiscal da Fazenda na impossibilidade de exigir o suposto crédito, no todo ou em parte.

Deste modo, acolho a preliminar para declarar a nulidade da autuação fiscal, por ilegitimidade de parte, em face da lei e da jurisprudência.”

Uma vez evidenciado que o lançamento efetivou-se contra pessoa jurídica inexistente e, sendo a correta identificação do sujeito passivo requisito essencial à validade e eficácia do lançamento, revestem-se de nulidade os lançamentos efetuados.

Em face do exposto, nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento ao recurso voluntário, em face da ilegitimidade de parte.

#### Das demais matérias em litígio.

Uma vez que restou superada a questão preliminar relativa a ilegitimidade passiva da Recorrente, há que ser apreciada, ainda, outra prejudicial de mérito, relativamente à alegada decadência do direito de a Fazenda Pública constituir, pelo lançamento, o crédito tributário correspondente aos fatos geradores ocorridos até novembro de 2002.

Sustentou a Recorrente que em razão de tanto o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, quanto a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, se submeterem ao denominado lançamento por homologação, por força do comando jurídico inserto no parágrafo quarto do artigo 150, do CTN, o instituto da decadência teria alcançado o direito de constituição do crédito tributário cujos fatos geradores ocorreram até o mês de novembro de 2002, vez que a ciência do auto de infração se deu no dia 24 de dezembro de 2007.

No particular entendo que assiste razão à Recorrente, posto que jurisprudência administrativa acerca do tema é pacífica ao entender que o que constitui objeto de homologação é a atividade desenvolvida pelo contribuinte, nada importando para fins de aplicação da regra de decadência aplicável aos tributos lançados por homologação, como é o caso do IRPJ e da CSLL, o fato de ter havido pagamento ou não.

Nas palavras sempre oportunas de Gabriel Lacerda Troianelli “(...) o que se **homologa é a atividade de apuração do tributo** efetuada pelo sujeito passivo, e não o

pagamento do tributo, que pode, como já vimos, nem mesmo ocorrer, se o contribuinte, no período de apuração, por exemplo, não praticar fato gerador, ou, mesmo tendo tributo devido, contar com créditos compensáveis ou prejuízos que resultem no não-pagamento efetivo de tributo. Conclui-se, assim, que não é necessária a existência de pagamento para que se opere a decadência mediante a homologação tácita de que trata o artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, bastando, para tanto, que o sujeito passivo tenha efetuado regularmente a atividade de apuração do tributo devido (se houver), com o correspondente registro ou entrega de declaração, na forma que estabelecer a legislação pertinente.” (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Lançamento por homologação e decadência do direito de constituir o crédito. RDDT 151, abr/08, p.28)

No mesmo sentido, as lições de ZUUDI SAKAKIHARA. Confira-se:

**“A literalidade do texto pode levar à conclusão de que o objeto da homologação é o pagamento antecipadamente feito pelo obrigado. No entanto, não parece ser esse o entendimento acolhido pelo CTN, pois o pagamento, na verdade, é insuscetível de homologação. A homologação, que segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, é o ato vinculado pelo qual a Administração concorda com o ato jurídico já praticado, uma vez verificada a consonância dele com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão (...)” (grifos aditados)**

Como visto, o que define a regra de contagem do prazo decadencial de cada tributo é apenas e tão-só sua sistemática de apuração que, no caso dos tributos sujeitos à modalidade de lançamento por homologação encontra disciplina no artigo 150, § 4º do CTN. Outra não é a orientação dos órgãos judicantes do Ministério da Fazenda, como se depreende dos arestos abaixo colacionados:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECADÊNCIA – I.R.P.J. E CSLL – O imposto de renda pessoa jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do imposto e pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe de prazo de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN). A ausência de recolhimento do imposto não altera a natureza do lançamento, vez que o contribuinte continua sujeito aos encargos decorrentes da obrigação inadimplida (atualização, multa, juros etc. a partir da data do vencimento originalmente previsto, ressalvado o disposto no art. 106 do CTN)”. (Ac. 1º CC 101-93.300, Sessão de 05/12/2000)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA – O Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e as Contribuições Sociais se submetem à modalidade de lançamento por homologação, eis que é exercida pelo contribuinte a atividade de determinar a matéria tributável, o cálculo do tributo e pagamento do "quantum" devido, independente de notificação, sob condição resolutória de ulterior homologação. Assim, o fisco dispõe do prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, para homologá-lo ou exigir seja complementado o pagamento antecipadamente efetuado, caso a lei não tenha fixado prazo diferente e não se cuide da hipótese de sonegação, fraude ou conluio (ex-vi do disposto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN).” (Acórdão 1º CC 101-93.887, Sessão de 09/07/2002)

“IRPJ E OUTROS - Ex(s): 2000 a 2001. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. A Fazenda Pública dispõe de 5 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para promover o lançamento de tributos e contribuições sociais enquadrados na modalidade do art. 150 do CTN, a do lançamento por homologação, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Inexistência de pagamento ou descumprimento do dever de apresentar

declarações não alteram o prazo decadencial nem o termo inicial da sua contagem.” (1º CC Ac 103-22.935, DOU de 22.06.2007)

“DECADÊNCIA -Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, e não sendo caso de dolo, fraude, ou simulação, o termo inicial para a contagem do prazo de decadência é a data de ocorrência do fato gerador. Esse termo não se altera pela circunstância de não ter havido pagamento. Segundo jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a decadência da CSLL, do PIS e da COFINS se submete às regras do CTN.” (1º CC Ac. 195-00.112, DOU de 09/03/2009)

“LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO - Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 150, §4º, do CTN, ainda que não tenha havido pagamento antecipado. Homologa-se no caso a atividade, o procedimento realizado pelo sujeito passivo, consistente em "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo.”(1º CC Ac. 197-00.005, DOU de 02.03.2009)

A orientação expressa nas ementas acima evidenciam que o que se homologa não é o lançamento, nem o pagamento, mas um conjunto de atividades previstas em lei, pois o lançamento é sempre de competência privativa da autoridade administrativa e no chamado lançamento por homologação antes de o sujeito passivo antecipar ou não o pagamento, é indispensável que ele, interpretando a lei de regência, verifique se efetivamente ocorreu o fato gerador, determine a matéria tributável e o montante do tributo devido, e, se for o caso, proceda ao recolhimento dos tributos, nos prazos fixados em lei.

O prazo para a autoridade administrativa proceder à homologação expressa da atividade desenvolvida pelo administrado ou efetuar o lançamento de ofício substitutivo, salvo no caso de dolo, fraude ou simulação, tem o seu termo **ad quem** fixado em cinco (5) anos a contar do fato gerador. Esgotado o quinquênio legal, a autoridade administrativa não mais poderá rever a atividade homologada tacitamente, pelo decurso do prazo extintivo (art. 149, parágrafo único c/c o art. 150, § 4º e 156, V, do CTN).

Acentue-se que não se alteraram as conseqüências previstas em lei, pelo fato de o lançamento *ex officio* ser decorrência de **não ter o sujeito passivo ou terceiro apresentado os elementos previsto nos artigo 147** do CTN; ou ser ele conseqüência de **inexatidão ou omissão, por parte do sujeito passivo, nos casos previstos no artigo 150** do mesmo diploma.

Assim, não tem o menor amparo legal, o sustentado pela Fiscalização quando procede a autuações, sob o fundamento de não ser aplicável ao lançamento “*ex officio*” o disposto no artigo 150, §4º, do CTN, pois os procedimentos adotados pela Administração, como visto, não interferem nas conseqüências.

Nesta linha de raciocínio, acolho a preliminar suscitada pela Recorrente para excluir o crédito tributário relativo ao PIS, Cofins, IRPJ e CSLL até o mês de novembro de 2002, uma vez que decaiu o direito da Fazenda de constituí-los.

Quanto ao mérito, apesar dos inúmeros temas tratados no auto de infração, que terminam por ser desdobramentos lógicos ou pressupostos para a autuação ora sob análise, o lançamento se assenta sobre quatro grandes temas, quais sejam (a) a falta de tributação de lucros auferidos por controladas no exterior; (b) o resultado de equivalência patrimonial positiva estabelecido no artigo 7 da IN nº 213/02; (c) a falta de adição de juros mínimos

decorrentes de mútuos celebrados com pessoas vinculadas no exterior; e (d) adições não computadas referentes a créditos do diferido denominados recebimentos de parceiros.

Em sua defesa, a consulente alega, em apertada síntese sobre tais temas: (a) vulneração de princípios constitucionais e legais pelo artigo 74 da MP nº 2.158-35/01, que ao dispor sobre a distribuição automática de lucros, terminou por ferir o conceito constitucional de renda e tributar o patrimônio da pessoa jurídica; (b) o equívoco da fiscalização ao considerar os lucros apurados nos anos-base de 1996 e 1997 teriam sido disponibilizados em 31.12.2002; (c) a impossibilidade de exigir-se CSLL sobre os lucros auferidos antes de 1.10.1999; (g) o equívoco na utilização da taxa de câmbio aplicável; (d) a impossibilidade de apurar o lucro de empresa no exterior com base em legislação brasileira; (e) que a taxa de câmbio utilizada pela fiscalização estaria incorreta (31.12.2002), uma vez que a taxa correta é aquela referente à data de encerramento das demonstrações financeiras de cada controlada no exterior; (f) que não se pode tributar o resultado de equivalência patrimonial por inteiro, devendo ser expurgada a parcela correspondente à variação cambial; (g) que existem tratados celebrados com China, França e Espanha e estes tratados se sobrepõe à legislação interna; (h) que o cumprimento da condição imposta pela fiscalização para dedução dos juros mínimos de empréstimo com coligadas e controladas era impossível de ser cumprida; (i) que os gastos realizados com pesquisa e desenvolvimento são plenamente dedutíveis, quer depois da Lei nº 10.637/02, quer antes dela, no que se refere aos saldos contabilizados em conta de ativo diferido. Com relação a este item pede, ainda o reconhecimento do efeito de postergação e a exclusão das multas em virtude do instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN.

No que tange a possibilidade de tributar em 2002 os lucros auferidos no exterior nos anos de 1996 e 1997, entendo que também cabe razão ao contribuinte.

Isso porque nos anos de 1996 e 1997 estava em vigor o artigo 25 da Lei nº 9.249/95. Logo, não poderia a Fiscalização aplicar para aqueles anos-calendário a norma prevista no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, o qual considerou disponibilizado em 31/12/02 os lucros apurados nesse período.

Em tais períodos somente poderiam ter sido lançados de forma segregada, uma vez que o fato gerador do IRPJ relativo a esse período ocorreu em 31/12/96 e 31/12/97, com o levantamento do balanço de tais sociedades, independentemente da disponibilização dos lucros (art. 25 da Lei 9.249/95). Conforme citado pela recorrente, cabe aqui aplicar o entendimento do eminente Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, manifestado no voto condutor do Acórdão n.º 101-95.476:

"Extraio, portanto, dos dispositivos da Lei 9.249/95, o convencimento de que a tributação recaía à época sobre o montante auferido, e não sobre o montante disponibilizado, certo ainda que tudo o que auferido pelas filiais, controladas ou coligadas durante o ano-calendário deveria ser adicionado em 31 de dezembro do ano-calendário respectivo." (g. n.)

Outrossim, considerando que o Colegiado, em sua maioria votou pela conversão do julgamento em diligência, acompanhando o conselheiro Antonio Praga, deixou de apreciar neste momento as demais matérias em litígio.

### Conclusão

Pelo até aqui exposto, voto no sentido de acolher a preliminar de decadência nulidade por erro na identificação do sujeito passivo e também acolher as preliminares de decadência, para cancelar o crédito tributário relativo ao PIS, Cofins, IRPJ e CSLL até novembro de 2002, bem como dos lucros gerados no exterior em 1996 e 1997, cuja tributação foi realizada em 31/12/2002 .

*(assinado digitalmente)*

**Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira**

Assinado digitalmente em 12/01/2011 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, 11/01/2011 por LEONARDO HENRIQUE MAGALHAES DE, 11/01/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Autenticado digitalmente em 11/01/2011 por ANTONIO JOSE PRAGA DE SOUZA

Impresso em 12/01/2011 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA

## Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Jose Praga de Souza – Redator Designado.

O Recurso voluntário apresentado pelo contribuinte no presente processo recebeu uma decisão que acredito tenha sido inédita no CARF:

- parte das prejudiciais ou preliminares de mérito foram enfrentadas e decididas;

- ao adentrar em uma matéria de mérito foi identificada um vício na decisão de primeira instância que implicava em sua nulidade naquele ponto específico, mas sem repercussão em outras matérias em litígio, pelo que o colegiado decidiu pela nulidade parcial da aludida decisão;

- para essa mesma matéria o colegiado entendeu ser necessária uma diligência, antes do novo julgamento em 1ª. instância e assim determinou sua realização.

Tendo em vista que o Relator restou vencida em parte dessas questões, fui designado para redigir o voto vencedor.

Cumpra desde já registrar que, após cumprida a diligência e proferida nova decisão de 1ª. instância quanto a matéria “oferecimento à tributação de lucros auferidos no exterior e adições não computadas referentes a créditos do diferido”, deverá ser reaberto o prazo recursal para o contribuinte antes de retornar o processo a este colegiado para que se prossiga no julgamento.

Passo a decidir.

### 1. Preliminar de nulidade por erro na identificação do sujeito passivo

Em verdade, **trata-se de simples erro formal do auditor ao grafar o CNPJ da Embraer no auto de infração**, tendo grafado o CNPJ 60.208.493/0001-81, que era da incorporada e que já constava no sistema informatizado da fiscalização desde a expedição do Mandado de procedimento fiscal -MPF (fl.1), ao invés do novo CNPJ 07.689.002/0001-89

Frise-se que a empresa incorporadora passou a utilizar a mesma razão social da incorporada, EMBRAER - EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A, fato esclarecido pela própria recorrente.

Definitivamente, um mero erro de grafia do CNPJ não pode implicar na nulidade do processo.

Vejamos o disposto nos artigos 59 e 60 do Decreto 70.235/1972(PAF)

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

**Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio. (Grifei)**

No presente caso não vislumbro qualquer prejuízo ao contribuinte pelo fato de ter constado no auto de infração o CNPJ da incorporada, portanto, sequer merece determinar o saneamento dos autos nessa parte.

A Recorrente cita em seu recurso voluntário julgados do Conselho de Contribuinte em que foi reconhecida a ilegitimidade passiva em casos de lançamento realizado contra empresa incorporada. Todavia, a recorrente não menciona que, nos casos citados, a nulidade foi reconhecida não pelo simples fato do lançamento tributário em nome de incorporada, mas sim pela possibilidade de prejuízo à defesa

No presente caso, ao contrário, a empresa incorporadora, sucessora e responsável perante o Fisco com relação às obrigações fiscais da antiga empresa Embraer, recebeu todas as intimações, tomou conhecimento do procedimento fiscal efetuado, tomou ciência dos autos de infração lavrados, enfim, exerceu plenamente o seu direito de ampla defesa nos presentes autos.

Neste sentido se manifesta a jurisprudência do CARF:

*“SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. INDICAÇÃO DA INCORPORADA COMO SUJEITO PASSIVO. VALIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO APÓS A INCORPORAÇÃO. A pessoa jurídica incorporadora é responsável, por sucessão, pelo crédito tributário devido pela incorporada, devendo aquela (incorporadora) constar do auto de infração na condição de sujeito passivo. No entanto, é válido o auto de infração lavrado após formal encerramento de atividades da incorporada, que contém sua indicação (incorporada) no pólo passivo da obrigação tributária, desde que assegurados o devido processo legal e a ampla defesa à sucessora. Publicado no D.O.U. nº 230 de 30/11/2007.”(Data da Sessão: 24/05/2007; Relator: Alexandre Barbosa Jaguaribe; Decisão: **Acórdão 103-23043**)*

*“PRELIMINAR – ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INCORPORAÇÃO - ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA - A indicação no pólo passivo da obrigação tributária de pessoa jurídica constituída à época dos fatos, após a data da incorporação, é procedimento regular, que não pode provocar nulidade do lançamento, pois ausente qualquer prejuízo para o contribuinte, haja vista inexistir cerceamento de defesa, mormente quando o próprio responsável pela primeira toma ciência do lançamento e subscreve as defesas apresentadas nos autos. Nesses casos, o formalismo não pode prevalecer.”(Data da Sessão: 14/06/2007; Relator: Caio Marcos Cândido; Decisão: **Acórdão 101-96215**)*

*“NORMAS PROCESSUAIS – NULIDADE FORMAL – ERRO NA QUALIFICAÇÃO DO AUTUADO. Não configura erro na identificação do sujeito passivo quando, embora o lançamento tenha sido formalizado em nome da empresa incorporada, não se evidencie qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa da recorrente, representada pelo mesmo funcionário em todas as fases do processo, desde a fiscalização até o julgamento de segunda instância. A irregularidade no preenchimento dos requisitos estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72 só ~~deve conduzir ao reconhecimento da invalidade do lançamento quando a própria~~*

*finalidade pela qual a forma foi instituída estiver comprometida.”(Data da Sessão: 19/10/2004; Relator Designado: Marcos Vinícius Neder de Lima; Acórdão: CSRF/01-05.113)*

Ressalte-se, que foi a incorporadora quem tomou ciência de todos os procedimentos fiscais e que apresentou os documentos da incorporada solicitados pelo Auditor Fiscal relativos à incorporada. Como observou a DRJ, a incorporadora pode inclusive fornecer os demonstrativos de resultados de todas as empresas controladas pela empresa incorporada, antes de sua incorporação, o que não seria possível se a empresa que apresentou a impugnação fosse uma completa estranha, sem qualquer relação com a empresa fiscalizada.

Dessa forma, não há se falar em ilegitimidade passiva, ante a completa ausência de prejuízo à defesa do contribuinte.

## 2. Decadência IRPJ, PIS, COFINS e CSLL

Cabe razão ao recorrente quanto alegação de que os fatos geradores efetivamente ocorridos e tributados no 1º, 2º, e 3º trimestres de 2002, tanto do IRPJ quanto da CSLL, devem ser cancelados, bem como do PIS e COFINS até novembro/2002, posto que atingidos pela decadência, contada na forma do art. 150, §4º. do CTN. Isso porque a contribuinte não só realizou a atividade como também efetuou pagamentos, sendo que a ciência do auto de infração ocorreu apenas em 24/12/2007.

Esclareço que acompanhei o ilustre Relator pelas conclusões haja vista que para ele sempre é aplicável o art. 150, §4º. do CTN para contagem do prazo decadencial da CSLL, PIS, COFINS e IRPJ em razão da natureza do lançamento desses tributos (por homologação).

## 3. Exigência do IRPJ e CSLL sobre lucros de 1996 e 1997 (antes da alteração da lei 9.532/1997).

Quanto a essa matéria peço vencia para adotar o voto proferido pela ilustre conselheira Sandra Faroni no acórdão 101-97070, a seguir transcrito.

Antes da publicação da Lei nº 9.249/95, os resultados auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil poderiam ser excluídos da apuração da base de cálculo do imposto de renda.

O art. 25 da Lei 9.249/95 determinou o cômputo, na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano, dos lucros auferidos no exterior. De acordo com seus parágrafos 2º e 3º, os lucros auferidos pelas controladas e coligadas de empresas brasileiras no exterior deveriam ser tributados segundo os valores apurados em seus respectivos balanços, e adicionados no lucro real da investidora brasileira em 31 de dezembro de cada ano.

Portanto, o art. 25 da Lei 9.249/95 elegeu a apuração do lucro da coligada ou controlada no exterior como fato gerador do IRPJ da controladora ou coligada no Brasil, e 31 de dezembro do ano da apuração como o momento da respectiva tributação.

Como o artigo 43 do CTN estabelece, como fato gerador do imposto de renda, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, questionou-se quanto à legalidade do art. 25 da Lei nº 9.249/95: teria ele nascido ilegal frente às disposições do CTN. O argumento do questionamento era que as entidades – investidor e investido - possuem personalidades jurídicas distintas, e o lucro pertence à empresa que o gerou. Dessa forma, sua mera apuração pela coligada controlada no exterior

não denotaria disponibilidade econômica ou jurídica para o investidor no Brasil que, quanto a eles, teria apenas uma expectativa de direito. Enquanto a sociedade que gerou os lucros não deliberasse sobre sua destinação, o investidor, do ponto de vista societário, não seria proprietário desses lucros.

Para evitar os problemas que adviriam de um questionamento judicial, foi editada a Instrução Normativa nº 38, de 1996, que elencou situações condizentes com o conceito de disponibilidade econômica ou jurídica de renda como momento da tributação. A Instrução Normativa deu à lei uma interpretação conforme o CTN e a Constituição.

Emergiram também discussões quanto a vício de forma da IN, e foi editada a Lei nº 9.532, de 1997, estabelecendo as mesmas situações elencadas na IN nº 38 como momento da tributação, como a seguir:

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

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

Dessa evolução da legislação transparece que a edição do art. 1º da Lei nº 9.532/97 foi motivada pela necessidade de compatibilizar a incidência do tributo com o conceito de disponibilização.

Tem-se, assim, que na vigência das leis nº 9.249/95 e 9.532/97, em relação aos lucros auferidos por intermédio de coligadas e controladas, o fato gerador ocorria com o pagamento ou crédito, conforme disciplinado pelos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º da Instrução Normativa SRF nº 38/96 e conforme o disposto no art. 1º e § 1º da Lei 9.532/97.

Enquanto o fato gerador ficou representado pelo pagamento ou crédito (ainda que presumido, conforme IN nº 38/96 e conforme Lei nº 9.532/97), o rendimento objeto da tributação representava dividendos e, por determinação legal, qualquer que fosse a opção de pagamento do contribuinte (lucro real trimestral ou lucro real anual), considerava-se ocorrido o fato gerador em dezembro do ano em que ocorreu a

disponibilização. Ou seja, na forma daquela legislação, o que se tributa não são os lucros auferidos pela empresa no exterior (lucros apurados no balanço), mas sim a parte desses lucros disponibilizada para o investidor brasileiro. E a data de ocorrência do fato gerador é o dia 31 de dezembro do ano-calendário correspondente ao período em que os lucros se consideram creditados ou pagos pela investida .

A Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, incluiu dois parágrafos no art. 43 do CTN, sendo que o § 2º dispõe:

*§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.*

Já com lastro na nova redação do CTN, foi editado o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, reeditado na MP nº 2.158-35, que dispõe:

*“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.*

*Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor”.*

Na legislação precedente, a distribuição dos lucros (ainda que por presunção) era pressuposto para a ocorrência do fato gerador.

A partir da MP 2.158/91, a tributação passou a incidir não mais sobre os lucros disponibilizados (dividendos), mas sobre os lucros apurados no balanço.

Muito embora tanto a legislação precedente como a MP nº 2.158-35 usem a expressão “serão considerados disponibilizados”, na legislação anterior essa expressão tem a conotação de presunção legal, enquanto na nova legislação a conotação é de ficção legal. Essa é uma diferença relevante porque, enquanto as presunções se baseiam no que ordinariamente acontece, a ficção se baseia naquilo que se sabe, com certeza, não ter acontecido. A alteração trazida com a MP é claramente evidenciada pela regulamentação baixada com a IN 213/2002, que no § 7º do art. 1º dispõe:

*§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.*

Pela legislação anterior, os valores tributados eram os pagos ou creditados. Embora não se tratasse, necessariamente, de pagamento ou crédito efetivo, somente os valores já líquidos do imposto pago no país de origem ou de qualquer outra destinação estatutária ou legal poderiam ser utilizados nas situações definidas na lei como caracterizadoras do pagamento ou crédito. Daí se poder concluir que o que se tributavam eram realmente os dividendos (distribuídos ou atribuídos).

Na nova situação, ao determinar que os lucros são computados pelos seus valores integrais, sem o desconto do tributo pago no país de origem, fica claro que a tributação não recai sobre dividendos, pois não se distribuem dividendos em valor superior ao lucro disponível para distribuição.

Não cabendo a órgão integrante do Poder Executivo questionar a lei, cumpre analisar se o artigo 7º da IN SRF 213/2002 extrapolou-a.

Em se tratando de investimentos relevantes e influentes, obrigatoriamente avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com o que dispõe a Lei nº 6.404/76, nos incisos II e III do artigo 248, sobre o valor do investimento, após a correção para manter a expressão do valor monetário, deve ser aplicado o percentual de participação da investidora na coligada ou controlada.

A diferença positiva entre o valor assim obtido e o custo de aquisição atualizado poderá ser decorrente de lucros obtidos pela coligada ou controlada ou de reavaliação de bens efetuada pela coligada ou controlada. Se decorrente de lucros apurados pela coligada ou controlada, deve ser computada como receita no resultado do exercício.

Essa a norma contábil. Portanto, o resultado de equivalência patrimonial apenas atesta a apuração de lucros por meio de controladas ou coligadas.

A norma fiscal (art. 23 do DL 1.598/77) determinava que esse resultado não seria computado na apuração do lucro real. Uma vez que contabilmente já havia influenciado o lucro líquido do exercício, seria excluído para apuração do lucro real.

Aqui é importante fazer um parêntese, para analisar o alcance do § 6º o art. 25 da lei que instituiu a tributação universal (Lei nº 9.249/95).

O § 6º do art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, ao dispor que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, ressaltou que isso seria sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º do mesmo artigo. A sistemática prevista na legislação vigente (DL 1.598/77) é exclusão do lucro líquido, para fins de lucro real, da receita de equivalência patrimonial. Se a investida é empresa situada no Brasil, por ocasião da distribuição os lucros não são tributados na investidora, porque já o foram na empresa investida. Entretanto, se a investida não é empresa domiciliada no Brasil, essa tributação deverá se dar na disponibilização dos lucros. Ou seja, o que o § 6º explicitou foi que, quando decorrentes de investimento no exterior, os resultados da equivalência patrimonial, que afetam o lucro contábil, *continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente*, ou seja, continuarão a ser excluídos para fins de apuração do lucro real, “*sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º*”, ou seja, sem prejuízo da tributação quando da disponibilização.

Essa norma fiscal foi mantida pela Lei nº 9.532/97, que previa que a simples apuração dos lucros não era suficiente para marcar a data de sua disponibilização. A regra, contudo, foi alterada pelo art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, e a data da apuração do lucro no balanço da entidade estrangeira passou a definir o momento da sua disponibilização.

É inquestionável que, a partir da Lei 9.249/95, os lucros obtidos por intermédio das controladas ou coligadas no exterior são tributáveis na investidora no Brasil. O artigo 74 da MP 2.158-35, de 2001, define o momento da disponibilização, para efeito de tributação. Uma vez que o resultado da equivalência patrimonial apenas atesta a apuração dos lucros pela coligada ou controlada, a determinação contida na IN SRF nº 213/02, para a inclusão na base de cálculo do lucro real e da CSLL do resultado positivo dessa equivalência, apenas concretiza o comando fixado pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

**Em síntese tem-se que antes da MP 2.158-35/2001, os lucros obtidos por intermédio das controladas ou coligadas no exterior eram tributáveis quando do pagamento ou crédito (ainda que presumidos, conforme definido na legislação), caracterizando-se a tributação como incidindo sobre dividendos. A partir da MP 2.158-35/2002, a tributação passou a incidir não sobre dividendos, mas sobre os lucros brutos apurados.**

No caso, restou caracterizada a hipótese prevista no art. 74 da MP 2.158-35/2002. (grifei)

Pois bem, a recorrente auferiu lucros no exterior por intermédio de subsidiárias cuja disponibilização ocorreu nos termos do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, isto é, no momento em que foram apurados nos balanços

Em janeiro de 2001, por meio da Lei Complementar nº 104/01, o art. 43 do CTN foi alterado, passando a vigorar com a seguinte redação:

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

*§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) (Negritei)*

E em agosto de 2001, a legislação sobre o assunto foi alterada, por meio da MP nº 2.158-35/2001, cujo art. 74 dispôs:

*Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do [art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.*

*Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.*

A Recorrente, em sua peça recursal, neste tópico, questiona a possibilidade de “tributação dos lucros antes de sua efetiva disponibilização”, e pugna pela inconstitucionalidade do artigo 74 da MP nº 2.158-35/01.

Descabe a este Conselho manifestar-se acerca da inconstitucionalidade de leis. Nesse sentido é o teor da Súmula nº 2 do CARF, que afirma: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*”

Frise, outrossim, que o posicionamento ora firmado quanto a aplicação do art. 7 da MP 2.158-35/2001, encontra respaldo em julgamento do STJ sobre o tema:

RECURSO ESPECIAL Nº 907.404 – PR (2006/0263834-0)

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

RECORRENTE : VIRAGRO PARTICIPAÇÕES S/C LTDA E OUTROS

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA - TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR – DISPONIBILIDADE JURÍDICA DA RENDA – ART. 74 DA MP. N. 2.158-

35/2001 – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA CONTIDA NO CAPUT DO ART. 43 DO CTN – ENTENDIMENTO QUE SE COADUNA COM O ATUAL POSICIONAMENTO DO STF. (...)

3. A Medida Provisória n. 2.158-35/2001, ao adotar a data do balanço em que os lucros tenham sido apurados na empresa controlada, independentemente do seu efetivo pagamento ou crédito, não maculou a regra-matriz da hipótese de incidência do imposto de renda contida no caput do art. 43 do CTN, pois, pré-existindo o acréscimo patrimonial, a lei estava autorizada a apontar o momento em que se considerariam disponibilizados os lucros apurados pela empresa controlada.

4. O entendimento firmado coaduna-se com a tese que prevalece no julgamento de mérito da ADI n. 2.588, no qual a eminente. relatora Ministra Ellen Gracie proferiu voto no sentido de julgar procedente, em parte, o pedido formulado na inicial, para declarar a inconstitucionalidade apenas da expressão "ou coligada", duplamente contida no caput do referido art. 74, por ofensa ao disposto no art. 146, III, "a", da Constituição Federal, que reserva à lei complementar a definição de fato gerador.

5. A hipótese dos autos, todavia, cuida de empresas controladas localizadas no exterior, situação em que há posição de controle das empresas situadas no Brasil sobre aquelas.

Recurso especial improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça "Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro João Otávio de Noronha, acompanhando o Sr. Ministro-Relator, a Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, João Otávio de Noronha (voto-vista) e Castro Meira votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, ocasionalmente, a Sra. Ministra Eliana Calmon.

Brasília (DF), 23 de outubro de 2007 (Data do Julgamento)

MINISTRO HUMBERTO MARTINS - Relator"

Em síntese, não merece prosperar qualquer argumento tendente a afastar a aplicação do Art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 a fatos geradores a ela anteriores (neste caso, 1996 e 1997). Como bem decidiu o STJ, pré-existindo o acréscimo patrimonial, a lei estava autorizada a apontar o momento em que se considerariam disponibilizados os lucros apurados pela empresa controlada.

Diante do exposto, rejeito a preliminar de decadência quanto a tributação dos lucros formados em 1995 e 1996.

4. Nulidade Parcial da decisão de Primeira Instância, quanto a matéria falta de oferecimento à tributação de lucros auferidos no exterior e adições não computadas referentes a créditos do diferido

A muito tenho manifestado entendimento quanto a possibilidade de anular parcialmente uma decisão quando englobar a apreciação de diversas matérias, não interdependentes, e os fatos que ensejarem a nulidade sejam específicos a uma ou mais desses matérias. Isso em observância dos princípios da economia processual e da segurança jurídica. Pois, a nulidade parcial permite sejam definitivamente julgadas matérias não atingidas por vícios, ao tempo que impede decisões divergentes sobre questões adequadamente julgadas e também sem vícios processuais.

Sobre o tema, assim se manifestou Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez na obra *Processo Administrativo Fiscal Comentado*, 3ª. edição (2010), pgs. 567 e 568:

#### 11.108.10. Nulidade parcial da decisão administrativa

A decisão pode ser nula por vício de ilegalidade constatado no próprio acórdão ou em ato processual anterior, ou seja, os motivos podem ser exógenos ou endógenos, respectivamente. Os motivos intrínsecos ou endógenos mais comuns são o julgamento *citra*, *ultra* e *extra petita*. As situações são as seguintes:

- se a decisão não aprecia todos os argumentos apresentados na impugnação ou concede menos do que o pedido (*citra petita*), no nosso entender, o contribuinte deveria opor embargos declaratórios para sanar a omissão.<sup>385</sup> Se mesmo provocado, o juízo não suprir a falha, a decretação de nulidade da decisão deve ser promovida pela instância *ad quem*;

- se a decisão é *ultra petita*, ou seja, o julgador concede além do pedido, não há nulidade, bastando que se elimine a parte que excedeu ao pedido;

- se a decisão é *extra petita*, com certeza, há de se declarar a nulidade, pois se decidiu fora do que foi pedido.

Deve-se observar, entretanto, que, nem sempre, é necessário que se anule, integralmente, a decisão. Embora formalizados num só ato, uma decisão pode englobar diversos julgamentos, em razão de terem sido cumulados diversos pedidos. Para Teresa Alvim, "a sentença que aprecia mais de um pedido (...) é formalmente uma, mas materialmente dúplice e cindível. Portanto, se decidiu um dos pedidos e se 'não se considerou o outro', parece que estaremos, na verdade, em face de duas sentenças: uma delas, eivada de vício, e a outra, inexistente, fática e juridicamente."

Assim, ao se declarar nulidade de uma prova, por exemplo, não há razão para se infirmar todas as outras que dela não dependam, e, também, não há porque considerar contaminados os outros itens da exigência fiscal, já considerados procedentes. Aliás, o próprio Decreto nº 70.235/72, em seu artigo 42, parágrafo único, considera definitiva a parte da decisão de primeira instância não submetida a recurso, ou seja, uma parcela do julgado transita em julgado, e outra, não. Destarte, tendo o contribuinte recorrido apenas de uma das questões decididas pelo julgador, aquela que restou inatacada está perfeita e acabada, surtindo todos os efeitos, passível até de encaminhamento à cobrança. Se houvesse unidade formal na decisão que impedisse a decretação de sua nulidade parcial, tal procedimento não poderia ser válido.

No caso presente, a peça recursal aponta pelo menos duas matérias expressamente impugnadas que não teriam sido objeto de apreciação na decisão recorrida, a seguir transcritos:

2.7.2.a - Do Artigo VII da Convenção Brasil-França - Impossibilidade de Tributação dos Lucros Apurados peia Empresa Controlada Sediada na França (...) Primeiramente, faz-se necessário ressaltar que a Turma julgadora foi omissa em sua decisão, pois não se manifestou a cerca da impossibilidade de tributação dos lucros apurados pela empresa controlada sediada na França. (*fl. 71 do Recurso, 2049 dos autos*).

A Turma Julgadora também foi omissa quanto à análise da impossibilidade de tributação de dividendos recebidos da controlada na Espanha, não apreciando este ponto da defesa da Recorrente. Assim, cabe a este E. Conselho de Contribuintes apreciar esta questão, conforme será demonstrado a seguir. (*fl. 2661*).

No tocante à alegação de que a Recorrente teria feito exclusões indevidas para fins de apuração do lucro real da base de cálculo da CSLL dos créditos oriundos de parceiros, quando do aproveitamento do benefício fiscal concedido pela Lei nº 10.637/02, entendeu a Turma Julgadora que *"Embora a contribuinte tenha apresentado argumentação detalhada, inclusive com exemplos hipotéticos, de como teria feito a amortização de valores do ativo diferido, faltou à contribuinte comprovar o que alega"* (...). Contudo, a afirmação feita pelo E. Turma Julgadora não merece prosperar, uma vez que toda a documentação e informações referentes ao procedimento realizado para o aproveitamento do referido benefício fiscal **foram efetivamente apresentadas pela Recorrente, seja durante o procedimento de fiscalização, seja em sede de impugnação.** (fl. 2063)

Além disso, a contribuinte alegou ter apresentado, ainda na fase de auditoria, os comprovantes de pagamento de imposto de renda no exterior (fls. 64 e 65 dos autos), que forma reapresentados no recurso (vide alegação à fl. 2063). Todavia, a decisão de 1ª instância afirma que nada foi apresentado (fl. 1959).

Diante dessas omissões, entendo que a decisão de primeira instância deve ser parcialmente anulada para que essas matérias sejam devidamente apreciadas.

#### 5. Da necessidade de realização de diligência fiscal antes de proferir nova decisão de primeira instância.

Em vista aos autos formei convencimento de que é necessário apurar se realmente o contribuinte faz jus a compensação de tributos pagos no exterior sobre os valores objeto de tributação e quais os valores devem ser subtraídos da exigência.

Para tanto, propugno que antes da nova decisão de primeira instância, os autos sejam enviados à Delegacia da Receita Federal de origem para que a fiscalização analise os documentos apresentados pelo contribuinte, intimando-o a fazer complementações, se necessário e apure tais valores.

No tocante à alegação de que os valores recebidos a título de “créditos de parceiros”, em 2004, foram tributados em períodos de apuração seguintes (anteriores ao 4º trimestre de 2007 – lavratura do auto de infração), a fiscalização também deve intimar o contribuinte a apresentar os comprovantes do alegado e confirmar os valores, inclusive se ocorreu apuração de IRPJ e CSLL a pagar nesses períodos.

A Fiscalização pode fazer outras verificações e procedimentos, em estrita consonância com o escopo da diligência visando seu êxito. Ao final, deverá lavrar termo substanciado e cientificar a contribuinte para, caso deseje, manifestar-se no prazo de 30 dias.

Ato contínuo, o processo deverá ser enviado à DRJ para novo julgamento em 1ª instância.

#### 6. Da necessidade de ciência da nova decisão de 1a. instância ao contribuinte, reabrindo o prazo recursal, e outros procedimentos

O artigo 63 do anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/2009, em seu parágrafo 7º., estabelece:

*Art. 63. As decisões das turmas, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo relator, pelo redator designado e pelo presidente, e delas constarão o nome dos conselheiros presentes e os ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.*

(...)

§ 6º No caso de resolução, as questões preliminares ou prejudiciais já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, após a realização da diligência. (grifei)

Logo, salvo melhor juízo, as decisões deste colegiado no presente processo não são definitivas e deverão ser confirmadas quando da reapreciação das demais matérias, isso após a nova decisão de 1ª instância.

Por seu turno, o art. 67 do mesmo regimento dispõe:

*Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.*

(...)

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância. (grifei).

Portanto, não se faz necessário cientificar a Procuradoria da Fazenda Nacional, tampouco o contribuinte deste Acórdão, haja vista que não é cabível a interposição de recurso especial, além disso, o processo ainda não foi definitivamente julgado nesta instância.

Atítulo de esclarecimento, registro que após a nova decisão de primeira instância o contribuinte deverá ser cientificado, reabrindo-lhe o prazo recursal sobre o todo o crédito tributário em litígio.

Por seu turno, o contribuinte caso deseje desistir do litígio deverá fazer isso expressamente. Do contrário, mesmo que o contribuinte perca prazo ou deixe de se manifestar após proferida nova decisão da DRJ, os autos devem retornar a este Colegiado para prosseguir no julgamento em segunda instância. Isso porque a nulidade ora declarada é parcial, que implica na suspensão do litígio quanto as demais matérias.

## 7. Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de:

- a) Rejeitar a preliminar de erro na identificação do sujeito passivo;
- b) Acolher a preliminar de decadência para cancelar as exigências relativos aos fatos geradores tributados até novembro de 2002 (PIS e Cofins) e até o 3º trimestre de 2002 (IRPJ e CSLL);
- c) Rejeitar a preliminar de decadência da tributação dos lucros auferidos no exterior, relativo aos anos-calendário de 1996 e 1997, não disponibilizados até 31/12/2001, cuja tributação ocorreu em 31/12/2002, em face da disponibilização ficta de que trata o art. 74 da MP 2.158-35/2001.
- d) Anular a decisão de primeira instância apenas na parte relativa à falta de oferecimento à tributação de lucros auferidos no exterior e adições não computadas referentes a créditos do diferido.

e) Não conhecer do Recurso de Ofício e não apreciar as demais questões objeto do recurso voluntário em face da nulidade parcial da decisão de primeira instância. Tais matérias serão apreciadas após o novo julgamento em 1ª. instância, caso o contribuinte não desista expressamente do recurso voluntário.

f) Determinar a realização de diligência, antes da nova decisão de primeira instância, nos termos do item 5 deste voto.

*(assinado digitalmente)*  
Antônio José Praga de Souza