



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

Processo nº 18471.000626/2006-39
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1202-000.959 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de abril de 2013
Matéria Adição ao lucro líquido.
Recorrentes LOJAS AMERICANAS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2003, 2004, 2005

CONCOMITÂNCIA COM ESFERA JUDICIAL. PARCIAL.

Detectada uma discussão judicial sobre matéria objeto de autuação, deve ser restabelecida a parte do lançamento respectiva, observando-se a Súmula CARF nº 1.

LANÇAMENTO COMPLEMENTAR. MODIFICAÇÃO SUBSTANCIOSA. IMPOSSIBILIDADE.

A previsão legal de lançamento complementar não alcança a hipótese de alteração do próprio fato gerador em seus aspectos temporal e fático.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Em relação ao recurso voluntário, por maioria de votos, em acatar a preliminar de nulidade do lançamento fiscal para anular a exigência do IRPJ referente ao ano-calendário 2001. Vencido o conselheiro Carlos Alberto Donassolo que rejeitava a preliminar de nulidade. O conselheiro Geraldo Valentim Neto acompanhou o voto pelas conclusões. Com base nessa decisão, em relação ao processo apensado, nº 10768.002416/2002-14, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário e determinar à unidade de origem que verifique a suficiência do saldo negativo de IRPJ para fins de homologação ou não da compensação pretendida, vencido o conselheiro Carlos Alberto Donassolo. Quanto ao recurso de ofício, pelo voto de qualidade, em face da concomitância com a esfera judicial, em dar parcial provimento para restabelecer o crédito tributário referente à variação cambial do investimento na empresa Klanil, do ano-calendário de 2002, no montante de R\$ 163.290.144,73. Vencidos os conselheiros Nereida de Miranda Finamore Horta, Orlando José Gonçalves Bueno e Geraldo Valentim Neto.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Donassolo – Presidente substituto

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Donassolo, Nereida de Miranda Finamore Horta, Orlando José Gonçalves Bueno, Viviane Vidal Wagner e Andrada Márcio Canuto Natal.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício e de recurso voluntário, este apresentado pela contribuinte acima identificada em face de decisão que deu parcial provimento à impugnação, em face da autuação de IRPJ e CSLL, referentes aos anos-calendário de 2002 a 2004, acrescidos de multa de 75% e encargos moratórios.

Os fundamentos da autuação do IRPJ, consoante se extrai do TFV (fls.), podem ser assim sintetizados.

Sobre o tema lucros auferidos no exterior, verificou-se que o interessado interpôs mandado de segurança na 21ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro (proc. nº 2003.5101013951-4) objetivando o reconhecimento:

- da não incidência de IRPJ e CSLL sobre os lucros auferidos/acumulados pela controlada Klanil Services Ltd., antes de sua efetiva disponibilização, afastando-se a aplicação da regra prevista no parágrafo único, do art. 74, da MP 2.158-35/01, relativamente aos períodos-base até 2002, bem como sobre os lucros futuros auferidos/acumulados pela Klanil;
- da inexigibilidade do crédito tributário de IRPJ e da CSLL sobre valores relativos aos resultados de equivalência patrimonial, concernentes ao investimento na Klanil, afastando-se a aplicação do art. 7º, §1º, da IN SRF 213/2002 e posteriores.

A fiscalização verificou que foi denegada a segurança e revogada a liminar concedida na sentença (fls. 345/354). Diante disso, foram considerados tributáveis os seguintes valores decorrentes de lucros auferidos por empresas controladas no exterior:

- Cheyney Financial S.A.

Ano-base	R\$
1998	8.760.153,00
1999	117.993.211,00
2000	31.639.500,88
2001 (1º semestre)	6.892.069,00
(-) lucro disponibilizado em 2000	(36.500.000,00)
Valor tributado em 31/12/2002	128.784.934,08

- Klanil Services Ltd.

Ano-base	R\$
2001 (2º semestre)	17.270.435,46
2002	39.282.422,32
Valor tributado em 31/12/2002	56.552.857,78

No enquadramento legal foram referidos os art. 25, §§2º e 3º, da Lei 9.249/1995; art. 16 da Lei 9.430/1996; arts. 249, I, e 394 do RIR/1999; art. 3º da Lei 9.959/2000.

A segunda infração apurada refere-se à exclusão indevida de valores relativos à equivalência patrimonial da empresa controlada Klanil, conforme a seguir:

Ano-base	R\$
2002	194.391.601,51
2003	32.474.411,44
2004	12.468.448,54

No enquadramento legal foram referidos os art. 250, I, do RIR/1999; art. 7º, §1º, da IN SRF 213/2002.

Na apuração do lucro real do ano-base de 2002 foram compensados o prejuízo apurado no período (R\$ 112.116.836,35) e prejuízos apurados em períodos anteriores (R\$ 80.283.767,11).

No lançamento de CSLL decorrente compensou-se a base negativa apurada em 2002 (R\$ 112.349.545,83) e de períodos anteriores (R\$ 80.213.954,26).

Na impugnação (fls. 391/431), a interessada alegou, em síntese:

- que reconhece ter elegido a esfera judicial para valer-se de seu entendimento sobre a constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158-35-01 e ilegalidade do art. 7, §1º, da IN SRF 213/2002, pretendendo demonstrar na impugnação apenas a improcedência do auto de infração por aplicação incorreta dos dispositivos legais;

- que, no período-base de 2002, estão sendo tributados indevidamente lucros gerados pela empresa Cheyney, que não pertencia ao interessado à época da edição da MP 2.158-35/01 ou da MP 2.158-34/01, de 27/7/2001, a qual introduziu, pela primeira vez, o tratamento previsto no art. 74 da MP 2.158-35/01 na sistemática de tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior;

- que o lucro auferido por Cheyney até o primeiro semestre de 2001 também não pode ser tributado nos termos do §6º, do art 1º, da IN-SRF 213/2002, ou mesmo da sua antecessora, a IN SRF 38/1996, por não ser lucro auferido por Klanil através de outra pessoa jurídica na qual tivesse participação;

- que o auto é improcedente na parte em que tributa o lucro gerado por Cheyney até o final do primeiro semestre de 2001 (R\$ 128.784.934,08), por não se poder tributar lucro de empresa no exterior que não pertence ao interessado, tampouco se pretendesse tributar esse lucro como se fosse de Klanil, pois esta não poderia ter auferido qualquer lucro em período anterior à aquisição do investimento;

- que, com relação ao lucro gerado por Klanil a partir do segundo semestre de 2001 até dezembro de 2002 (R\$ 56.552.857,78), esclarece que já ofereceu espontaneamente à tributação no ano-base de 2003, conforme informação às fls. 236/238 e demonstrado nas fichas 9A e 17, linhas 23 e 18, respectivamente, da declaração de imposto de renda de pessoas jurídicas – DIPJ (fls. 74 e 84) e no livro de apuração do lucro real – Lalur (fl. 320);

- que, apesar de reconhecer que esses valores deveriam ser oferecidos à tributação no ano-base de 2002, se fosse válido o art. 74 da MP 2.158/2001, esclarece que no ano-base de 2002 tinha perdas fiscais em montante muito superior ao lucro disponibilizado no exterior, conforme DIPJ às fls. 15 e 25;

- que as exigências feitas na segunda infração são totalmente descabidas, pois, além de pretender tributar resultados positivos de equivalência patrimonial de investimentos em controladas e coligadas no exterior, o autuante sequer ajusta esses valores para eliminar a duplicidade de valores, como o lucro do exterior e como resultado positivo de equivalência; a tributação de resultados correspondentes à variação cambial do investimento; e a tributação de lucros gerados no Brasil;

- que, em 2002, um mesmo lucro gerado por Klanil é tributado três vezes: quando desconsidera o fato de o interessado já ter oferecido à tributação em 2003; quando tributa na primeira infração; e quando tributa na segunda infração;

- que a única forma de compatibilizar o disposto no art. 7º, §1º, da IN SRF 213/2002 com o art. 74 da MP 2.158-35/01 é excluir da tributação valores correspondentes a lucro no exterior que já tenham sido oferecidos à tributação, por corresponderem a lucros da investida;

- que, em 2002, o valor informado como resultado positivo de equivalência refere-se, no que excede ao montante dos lucros tributáveis, à variação cambial dos investimentos em Klanil, a qual não é computada no lucro real e na base de cálculo da CSLL, consoante entendimento da RFB e do Conselho de Contribuintes;

- que a diferença entre o resultado de equivalência patrimonial e o lucro da Klanil, R\$ 155.109.179,19 (=R\$ 194.391.601,51 – R\$ 39.282.422,32), não é tributável segundo entendimento do Delegado da Receita Federal no Rio de Janeiro, por corresponder à variação cambial positiva do investimento;

- que, com relação ao ano-base de 2003, é tributado o valor de R\$ 32.474.411,44, correspondente aos resultados positivos de equivalência patrimonial do investimento na Klanil, sendo que, nesse ano, foi oferecido à tributação o valor de R\$ 46.984.766,38, conforme fichas 9A e 17, linhas 5, da DIPJ (fls. 74 e 84), ou seja, mais do que seu ganho de equivalência patrimonial e que a diferença de R\$ 14.510.354,94 resulta da desvalorização do dólar diante do real (variação cambial negativa);

- que não é passível de tributação o valor de R\$ 12.468.448,54, autuado em 2004, por não corresponder a lucros produzidos no exterior, mas sim a resultados da controlada indireta brasileira da Klanil, a Americom, já oferecidos à tributação no Brasil;

- que tem investimentos diretos em Klanil (100%), sociedade com sede no exterior, que é titular de investimentos em Cheyney (100%) sediada no exterior, que tem investimentos em Americanas.com – AMEXT (80,4%), também com sede no exterior, que, finalmente detém participação acionária representativa de praticamente 100% no capital de Americom, sociedade com sede no Brasil, sendo todos esses investimentos contabilizados pelo método de equivalência patrimonial;

- que o art. 74 da MP nº 2.158-35/01 não se presta a permitir a dupla tributação de um mesmo lucro gerado no Brasil (o da Americom), como se o lucro tivesse sido gerado no exterior pela Klanil e, assim, devesse ser tributado no interessado;

- que o resultado tributado pelo autuante, no ano de 2004, foi integralmente gerado no Brasil, por Americom e reconhecido contabilmente pelo método de equivalência patrimonial (80,4% de R\$ 22.652 mil = R\$ 18.212 mil), reduzido por prejuízos produzidos no exterior;

- que, no ano-base de 2004, Klanil, Cheyney e Amext não geraram renda no exterior;
- que, se a fonte produtora da renda a ser tributada não estiver no exterior, são inaplicáveis as normas de tributação dos lucros no exterior;
- que a lei só prevê a compensação do imposto de renda incidente no exterior, vez que, se já tiver ocorrido a tributação dos lucros no Brasil, tais lucros não devem ser submetidos à nova tributação;
- que, ainda que não se acolha o argumento de que o lucro da Americom não pode ser duplamente tributado, deve ser permitido compensar integralmente o IRPJ e a CSLL pagos pela Americom sobre os lucros tidos como do exterior.

Em face de tais argumentos, a DRJ determinou diligência para que:

- com relação à empresa Cheyney, fossem juntadas as demonstrações financeiras referentes ao período findo em 30/6/2001 e que procedesse à autuação dos lucros auferidos, no montante de R\$ 128.784.934,08, em 31/12/2001, por força da IN SRF nº 38, de 27/6/1996, art. 2º, §9º (comando repetido na IN SRF nº 213, de 7/10/2002, art. 2º, §6º).
- quanto à equivalência patrimonial, que fosse demonstrada a apuração dos valores de R\$ 194.391.601,51 em 2002, R\$ 32.474.411,44 em 2003 e R\$ 12.468.448,54 em 2004, informando o que é decorrente de participação nos resultados e o que é variação cambial e se o resultado em 2004 (R\$ 15.360 mil) foi gerado no Brasil por Americanas.com S.A.

Em retorno, foram juntados os documentos de fls. 489/651, lavrados os termos de fls. 652/653, 666/667 e 689, bem como os autos de infração retificadores do IRPJ (fls. 668/671) e da CSLL (fls. 672/675). A tributação dos lucros auferidos por Cheyney foi deslocada de 2002 para 2001, a teor do disposto no art. 2º, §9º, da IN SRF 38/96.

Cientificado da diligência, o contribuinte aditou razões, alegando, em síntese:

- que o auto de infração retificador foi lavrado para modificar o lançamento efetuado em julho de 2006, adicionando ao lucro líquido do período-base de 2001 os lucros auferidos no exterior por Cheyney, por força do art. 2º, §9º, da IN SRF 38/96;
- que os erros de direito não podem ser objeto de revisão de lançamento com base no disposto nos arts. 145, inciso III, e 149 do CTN;
- que o auto é nulo porque reenquadra a infração em dispositivo infralegal, expedido pela Secretaria da Receita Federal (a IN SRF 38/96), que considera disponibilizados os lucros auferidos no exterior, quando ocorre a alienação dos investimentos a eles relacionados, que não estava sequer vigente à época do suposto fato gerador, e que já se encontraria revogada pela Lei nº 9.532/97;
- que não se pode dizer que a alienação de ações no exterior consubstancie o crédito do lucro, conforme alínea “a”, do §2º, do art. 1º, da Lei nº 9.532/97, porque seu valor não foi transferido a qualquer conta do passivo de Cheyney; não houve o crédito bancário do valor do lucro (item 1, da alínea “b”, da citada lei), não ocorreu sua entrega a qualquer representante do interessado (item 2, da alínea “b”), nem a remessa do lucro a favor do interessado (item 3, da alínea “b”);

- que a operação de alienação de ações no exterior também não se enquadra no item 4, da alínea “b”, do §2º, do art. 1º, da Lei 9.532/97, o qual trata de emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada no exterior;

- que a distribuição ou disponibilização de lucros pressupõe a transferência de recursos de uma parte para outra, enquanto a alienação de participação societária é operação alheia à pessoa jurídica emitente dessa participação, que sequer se reflete no seu patrimônio, não podendo ser equiparada à disponibilização de lucros;

- que a Lei 9.532/97 poderia ter previsto que a alienação do investimento no exterior seria fato gerador da tributação de lucros, mas não o fez;

- que, ainda que a autuação do IRPJ fosse procedente, deveriam ser subtraídos da base de cálculo da CSLL os lucros gerados no exterior no período em que não havia qualquer norma determinando sua adição;

- que o Ato Declaratório SRF nº 75, de 17/8/99, reconheceu que antes da edição da MP 1.858/99, não havia qualquer norma determinando a incidência de CSLL sobre lucros auferidos no exterior, e que o referido diploma só poderia produzir efeitos a partir de 1/10/99, em função da anterioridade nonagesimal;

Posteriormente, foram aditadas novas razões, em face da não homologação, no processo nº 10768.002416/2002-14, das compensações efetuadas com base no saldo negativo de IRPJ integrado pelo pagamento de imposto de renda na fonte – IRF, a título de antecipação, sobre rendimentos de aplicações financeiras, no valor de R\$ 12.051.903,46, informado na DIPJ relativa ao ano-calendário de 2001. Pediu que, caso mantida a não homologação naqueles processos, que o saldo negativo de IRPJ seja utilizado para reduzir o valor exigido no auto de infração.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro – I julgou parcialmente procedentes os lançamentos efetuados para considerar devidos o IRPJ, no valor de R\$ 18.252.585,24, acrescido da multa de 75% e dos encargos moratórios, e reduzir a base de cálculo negativa da CSLL declarada no ano-calendário de 2001 em R\$ 6.892.069,00, nos termos da seguinte ementa:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2001, 2002

AUTO DE INFRAÇÃO. CORREÇÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE.

O art. 145, inciso I, do CTN, combinado com o art. 18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972 permite a correção do lançamento, com a lavratura de auto de infração complementar.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NO EXTERIOR. ALIENAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO. DISPONIBILIZAÇÃO DO LUCRO.

Os lucros auferidos por empresa controlada sediada no exterior são considerados disponíveis para a empresa controladora, no momento da alienação da respectiva participação societária.

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA DO EXERCÍCIO. CONTABILIZAÇÃO DA RECEITA. POSTERGAÇÃO NO PAGAMENTO DO IMPOSTO.

A inobservância do regime de competência para contabilização da receita só dá causa para lançamento se ocorrer postergação no pagamento do imposto.

RESULTADO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NO EXTERIOR. EXCLUSÃO DO LUCRO JÁ TRIBUTADO E DA VARIAÇÃO CAMBIAL SOBRE O INVESTIMENTO.

Na apuração do resultado da equivalência patrimonial relativo a investimento sobre empresa sediada no exterior, deve ser excluído o lucro já tributado na forma do art. 25 da Lei nº 9.249/1995 e do art. 1º da Lei nº 9.532/1997, sob pena haver duplicidade de tributação. Também deve ser excluído do resultado da equivalência patrimonial a variação cambial do investimento, por falta de previsão legal da incidência tributária.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. INÍCIO DA VIGÊNCIA.

A partir de 1º de outubro de 1999 teve início a tributação em bases universais, nos termos do art. 19 da MP nº 1.858-6, publicada no DOU de 30/6/1999.

LANÇAMENTO REFLEXO.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estende-se ao lançamento reflexo os efeitos da decisão prolatada no lançamento matriz.

A decisão, em suma: (i) julgou o lançamento improcedente em relação aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004; (ii) julgou o lançamento de IRPJ inteiramente procedente em relação ao ano-calendário de 2001 e o de CSLL procedente em parte com relação ao mesmo período; e (iii) indeferiu o pedido de aproveitamento do saldo negativo.

Em razão do montante exonerado, a turma julgadora recorreu de ofício ao CARF.

Regularmente científicada da decisão em 22/06/2007 (cfe. AR, fl.918), o contribuinte, inconformado, apresentou recurso voluntário ao CARF, em 20/07/2007 (fls.), em que contesta a decisão recorrida pelos argumentos a seguir sintetizados.

Aponta a impossibilidade de revisão do lançamento por erro de direito, não podendo ser alegado o art. 145, I, do CTN nem o art. 18, §3º, do Decreto-lei nº 70.235/72.

Sustenta a improcedência do auto mantido pela decisão recorrida, que tributa, no ano-base de 2001, o valor de R\$128.784.934,08, já que o Termo de constatação e Verificação ("TCV") não traz quaisquer esclarecimentos adicionais quanto ao auto, limitando-se a indicar os valores passíveis de tributação, que, segundo reconhece, correspondem a lucros gerados por CHEYNEY no período compreendido entre 1998 e o primeiro semestre de 2001, sendo que os dispositivos citados no enquadramento legal do auto em nada acrescentam à descrição dele constante.

Repisa o argumento de que o auto se baseia em norma infralegal inovadora (IN 38/96), que não estava sequer vigente à época do suposto fato gerador, e que já se encontraria revogada pela Lei nº 9.532/97.

Alega que inexiste, na sistemática da Lei nº 9.532/97, norma que atribua à alienação das ações de controladas com sede no exterior efeitos idênticos aos da disponibilização de seus lucros. A alienação de ações no exterior não consubstancia o crédito do lucro, conforme alínea "a" do parágrafo 2º, porque seu valor não foi transferido a qualquer conta do passivo exigível de CHEYNEY. Também não houve o crédito do valor do lucro em conta bancária em favor de CHEYNEY, conforme item 1 da alínea "d"; não ocorreu sua entrega a qualquer representante da recorrente, nos termos do item 2; e nem a remessa, a favor da recorrente, do valor do lucro, de acordo com o item 3.

Referida operação tampouco se enquadra no disposto no item 4 da alínea "b" do parágrafo 2º do art. 1º da Lei nº 9.532/97.

Pede o apensamento dos processos nº 10768.002416/2002-14 e 10768.007966/2002-20, para redução do lançamento pelo IRRF antecipado, o que, segundo ela, prescinde de processo próprio, na hipótese eventual de manutenção do lançamento.

Em 25.06.2008, a 3ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes decidiu interromper o julgamento do Recurso Voluntário para que fossem apensados ao presente processo os autos do processo de compensação nº 10768.002416/2002-14, permitindo que fossem eles julgados conjuntamente.

Em petição de 29.07.2008 (fls.981 e seguintes), a recorrente esclarece que, além das compensações objeto do processo nº 10768.002416/2002-14, foi utilizada outra parte do IRRF dos ano-calendário de 2001 e 2002 para quitar, por compensação, outros tributos administrados pela SRFB, nos processos nºs 10768.004158/2003-91 e 15374.001251/2006-34.

Questiona a não homologação das compensações sob o fundamento de que os autos de infração teriam retirado a certeza e liquidez do crédito, apesar de o valor do IRRF utilizado nas referidas compensações não ter sido empregado para reduzir o montante exigido a título de IRPJ nos referidos autos.

Despacho do presidente da Terceira Câmara do Conselho de Contribuinte (fls.1020-1021) determina a distribuição dos processos nº 10768.004158/2003-91 e nº 15374.001251/2006-34, além dos de nº 10768.002416/2002-14 e nº 10768.007966/2002-20, ao relator original, para serem apreciados conjuntamente com este.

A PGFN se manifesta nos autos (fls.1022 e seguintes), consignando, em suma, o seguinte.

Aduz que no mandado de segurança impetrado pelo contribuinte, em segunda instância, foi reconhecida a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, bem como a legalidade do art.7º, §1º, da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, porém o efeito da concomitância entre o processo administrativo e o judicial não foi devidamente avaliado pela DRJ/RJOI. A decisão recorrida teria desconsiderado que a propositura da ação mandamental implicou a renúncia ao exame da matéria na esfera administrativa, o que abrange parte substancial do crédito tributário em discussão.

Transcreve o pedido judicial para demonstrar que a impetrante pretende afastar a aplicação do artigo 74 e parágrafo único da MP nº 2.158-35/2001 (itens i e ii), bem como evitar a tributação dos "*valores relativos aos resultados de equivalência patrimonial concernentes ao investimento detido na Klanil*", afastando-se a incidência do art. 7º, § 1º, da IN nº 213, de 2002 para os anos-calendário de 2002 e seguintes.

Destaca que, nos parágrafos 69, 72 e 73 da petição inicial, a impetrante esclarece quais são os "*valores relativos aos resultados de equivalência patrimonial*" que pretende excluir da tributação, incluindo a variação cambial do valor do investimento. Como a discussão sobre a tributação da variação cambial do investimento na Klanil integra o objeto da ação mandamental, fica obstado o exame da matéria no processo administrativo fiscal, devendo ser reformada a decisão de 1ª instância nesse ponto, em observância à Súmula CARF nº 1, com o restabelecimento do crédito tributário referente à variação cambial do investimento na Klanil, do ano-calendário de 2002, no montante de R\$ 163.290.144,73.

A este processo encontra-se apensado o de nº 10768.002416/2002-14, que tem seu objeto assim resumido:

Em 14.02.2002, 15.04.2002 e 15.05.2002, a RECORRENTE apresentou á Secretaria da Receita Federal (SRF) pedidos de restituição no montante total de R\$ 11.861.348,55, relativos ao saldo negativo de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) do ano-calendário de 2001, apurado após a compensação do IRPJ devido com o Imposto de Renda na Fonte (IRF) incidente, a título de antecipação, sobre rendimentos de aplicações financeiras auferidos naquele mesmo ano. Em seguida, apresentou pedidos de compensação com débitos administrados pela RFB.

Encontram-se apensos ao feito os processos nº 10768.05492/2002-81, 10768.007968/2002-19, 10768.0079672002-74 e 10768.007966/2002-20, contendo pedidos de compensação relativo ao crédito do presente processo com diversos débitos de PIS e COFINS, no total de R\$ 11.873.769,25.

A DRJ não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação, concordando com o despacho decisório, já que “*em razão de ter sido lavrado auto de infração contra a RECORRENTE em 18.12.2006, para dela exigir IRPJ relativo ao ano-calendário de 2001 (processo administrativo nº 18471.000626/2006-39), o crédito correspondente ao saldo negativo de IRPJ informado na DIPJ daquele ano-calendário não seria líquido e certo*”, e considerando que a dedução do IRRF deve ser feita na apuração do IRPJ a pagar, nos autos do processo de nº 18471.000626/2006-39, que trata sobre o lançamento de ofício de imposto de renda. Foi editada a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2001 COMPENSAÇÃO NÃO - HOMOLOGAÇÃO.

A falta de comprovação do direito liquido e certo, requisito necessário para compensação, conforme o previsto no art. 170 da Lei N° 5.172/66 do Código Tributário Nacional, acarreta o indeferimento do pedido e a não-homologação da compensação.

Cientificada dessa decisão em 18/06/2007 (fl.266), o contribuinte apresentou recurso voluntário ao CARF, em 16/07/2007 (fls.270-291), em que sustenta que os pedidos de restituição e compensação atenderam a todos os requisitos legais exigidos para a sua homologação, pois não havia, na época em que protocolados, qualquer débito em aberto, que demandasse compensação de ofício com o crédito relativo ao saldo negativo do IRPJ apurado na DIPJ de 2001.

Após a renúncia do relator original ao mandato de conselheiro, foram os autos redistribuídos através de sorteio, nos termos do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 256, de 22/06/2009).

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício refere-se a parte da decisão que julgou o lançamento improcedente em relação aos anos-calendário de 2002, 2003 e 2004. Considerando-se o montante exonerado, é de se conhecer.

A parte da autuação derrubada corresponde à segunda infração, referente à exclusão indevida de valores relativos à equivalência patrimonial da empresa controlada Klanil, nos montantes de R\$ 194.391.601,51, R\$ 32.474.411,44 e R\$ 12.468.448,54, referentes, respectivamente, aos anos-calendário 2002, 2003 e 2004, com fundamento no art. 250, I, do RIR/99 e no art. 7º, §1º, da IN SRF 213/2002.

A autoridade fiscal verificou que o mandado de segurança nº 2003.5101013951-4, que pretendia confirmar a inexigibilidade do crédito tributário de IRPJ e da CSLL sobre valores relativos aos resultados de equivalência patrimonial, concernentes ao investimento na Klanil, afastando-se a aplicação do art.7º, §1º, da IN SRF 213/2002 e posteriores, fora desfavorável ao contribuinte.

A DRJ determinou diligência para que, “*quanto à equivalência patrimonial, fosse demonstrada a apuração dos valores de R\$ 194.391.601,51 em 2002, R\$ 32.474.411,44 em 2003 e R\$ 12.468.448,54 em 2004, informando o que é decorrente de participação nos resultados e o que é variação cambial e se o resultado em 2004 (R\$ 15.360 mil) foi gerado no Brasil por Americanas.com S.A.*”

Ao aplicar o §1º, do art. 7º, da IN SRF 213/2002, a DRJ considerou que o §1º busca acréscimos patrimoniais não tributados no transcorrer do ano-calendário, pois, caso contrário, o lucro seria submetido a uma dupla tributação.

Considerou que os lucros auferidos em 2001 e 2002, totalizando R\$ 56.552.857,78, foram oferecidos à tributação do IRPJ e da CSLL em 31/12/2003, sendo improcedentes os lançamentos sobre esse valor. Quanto aos demais anos, vale a pena transcrever o trecho da decisão:

37- [...] Portanto, se no ano-calendário de 2003 o interessado ofereceu à tributação R\$ 39.282.422,32 correspondente a sua participação no lucro auferido por Klanil em 2002 (fls. 239, 258 e 320) e os cálculos da equivalência patrimonial indicam uma participação nos lucros de R\$ 31.101.496,78 (fl. 491), o montante tributado espontaneamente pelo interessado foi maior que o lançado no auto de infração. A questão é a tributação no ano posterior ao fato gerador. Como já mencionado no §33 acima, não é caso de postergação, visto a apuração de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL.

38-Para a participação no lucro da controlada no ano-calendário de 2003, o interessado ofereceu à tributação R\$ 46.984.766,38 (fls. 239, 259, 320 e 492), não havendo qualquer diferença.

Com relação à participação no lucro da controlada no ano-calendário de 2004 (R\$ 18.212.026,27 – fl. 494), o interessado alega que o montante deriva da Americanas.com S.A. Comércio Eletrônico, empresa domiciliada no Brasil. A Americanas.com apurou um lucro de R\$ 22.652 mil (fl. 460), cuja participação da Klanil (80,4 %) em seu capital, perfaz o valor de R\$ 18.212.026,27.

[...] Portanto, não procede a tributação do valor de R\$ 12.468.448,54, resultante do lucro apurado por Americanas.com (R\$ 18.212.026,27), deduzido de outros prejuízos apurados no exterior (R\$ 2.850.639,20 – fl. 494) e de variação cambial devedora sobre investimentos no exterior (R\$ 2.892.940,31- fl. 493).

A partir do reexame dos elementos constantes dos autos, verifica-se que, em relação aos valores oferecidos à tributação previamente à autuação, não há reparos à decisão recorrida que cancelou o lançamento de IRPJ e CSLL de 2002 (parcial), 2003 e 2004.

Todavia, sobre a parcela referente à variação cambial apurada no ano-calendário de 2002, assim decidiu a DRJ:

41-Por último restou o valor de R\$ 163.290.144,73 (fl. 491), referente à variação cambial credora sobre investimento no exterior, inserido no valor de R\$ 194.391.601,51 autuado em 2002.

42-A primeira tentativa de tributar a variação cambial sobre investimentos no exterior ocorreu com o Projeto de Lei de Conversão nº 30, de 2003 (MP nº 135/2003). O art. 46 assim dispunha:

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

43-O Poder Executivo vetou o dispositivo, com o seguinte argumento:

“Não obstante tratar-se de norma de interesse da administração tributária, a falta de disposição expressa para sua entrada em vigor certamente provocará diversas demandas judiciais, patrocinadas pelos contribuintes, para que seus efeitos alcancem o ano-calendário de 2003, quando se registrou variação cambial negativa de, aproximadamente, quinze por cento, o que representaria despesa dedutível para as pessoas jurídicas com controladas ou coligadas no exterior, provocando, assim, perda

de arrecadação, para o ano de 2004, de significativa monta, comprometendo o equilíbrio fiscal".

44-Em 31/12/2004 foi editada a MP nº 232/2004 que determinou, no art. 9º, a tributação da variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método de equivalência patrimonial, tanto para o IRPJ como para a CSLL. Em 31/3/2005, foi editada a MP nº 243/2004, revogando o art. 9º daquela MP. A MP nº 232/2004 foi convertida na Lei 11.119/2005 sem o citado art. 9º.

45-Se o primeiro comando legal para tributar a variação cambial dos investimentos no exterior avaliados pelo método de equivalência patrimonial surgiu na MP nº 232/2004, com vigência para o ano de 2005, nota-se que no ano-calendário de 2002 não havia base legal para tributar a citada variação cambial. Nesse sentido, assim se pronunciou a 9ª RF da SRRF na solução de consulta nº 55/2003:

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

46-Em assim sendo, não procede o lançamento sobre a variação cambial.

A PGFN sustenta que a DRJ se equivocou, pois a propositura da ação mandamental implicou a renúncia ao exame, na esfera administrativa, em relação à matéria “tributação dos valores relativos aos resultados de equivalência patrimonial concernentes ao investimento detido na Klanil”, nos termos do art. 7º, § 1º, da IN nº 213/02 para os anos-calendário de 2002 e seguintes. Justifica a existência de concomitância em face dos parágrafos 69, 72 e 73 da petição inicial do mandado de segurança (fls.1027-1050), que possuem o seguinte teor:

69. - Em relação aos investimentos mantidos em sociedades controladas e coligadas sediadas no exterior, existe a mesma obrigação de aplicação do método de equivalência patrimonial. Nada obstante, neste caso, o valor do resultado da equivalência patrimonial é composto pela soma de vários fatores, entre os quais: (i) da participação da investidora no resultado (lucro ou prejuízo) do exercício da coligada ou controlada e outros aumentos e diminuições no patrimônio da sociedade controlada e coligada; e (ii) da variação cambial do valor do investimento.

[...]

72. - Torna-se: evidente que o resultado de equivalência patrimonial não é composto exclusivamente do lucro gerado na sociedade controlada ou coligada sediada no exterior. Assim, desde logo, fica demonstrada a ilegalidade e a constitucionalidade do §1º do artigo 7º da IN 213/02, ao pretender incluir na base de cálculo do IRPJ e da CSL outros valores que não se confundem com o lucro gerado no exterior.

73. - Com efeito, todas as leis e medidas provisórias que disciplinam a aplicação do princípio da universalidade da renda sempre mencionam o termo **lucro** para definir a hipótese de incidência do IRPJ e da CSL. Por essa razão, não é permitido a uma Instrução Normativa alargar a base de cálculo do IRPJ e da CSL, incluindo ali outros valores não autorizados por lei, sob pena de ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária, prevista no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.

[...]

IV - A CONCLUSÃO E O PEDIDO

[...]

(iii) não ser devido o IRPJ nem tampouco a CSL sobre os valores relativos aos "resultados de equivalência patrimonial" concernentes ao investimento detido na Klanil, afastando-se a aplicação do artigo 7º, § 1º, da IN 213/02 para os períodos base de 2002 e posteriores."

O referido §1º do art. 7º da IN SRF nº 213, de 2002, assim dispõe:

Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

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

Diante disso, inexiste dúvida de que o contribuinte buscou guarida no Poder Judiciário para se desobrigar de tributar o resultado positivo da equivalência patrimonial, incluindo a variação cambial do investimento.

A apreciação da matéria é vedada a este colegiado em razão da Súmula CARF nº 1, que dispõe:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Em face da concomitância com a esfera judicial, dou provimento parcial para restabelecer o crédito tributário referente à variação cambial do investimento na Klanil, do ano-calendário de 2002, no montante de R\$ 163.290.144,73.

RECURSO VOLUNTÁRIO

Por atender aos pressupostos legais, inclusive o temporal, o recurso voluntário é conhecido.

Preliminar de nulidade

A recorrente insurge-se contra a parte da decisão da DRJ que julgou o lançamento de IRPJ inteiramente procedente em relação ao ano-calendário de 2001 e o de CSLL procedente em parte com relação ao mesmo período.

Como relatado, essa parte da autuação decorreu da determinação contida na diligência da DRJ para que a autoridade fiscal procedesse à autuação dos lucros auferidos, no montante de R\$ 128.784.934,08, em 31/12/2001, quando, originalmente, haviam sido autuados em 31/12/2002, com fulcro no art. 74 da MP nº 2158-35, de 2001.

O auto de infração retificador foi lavrado para modificar o lançamento efetuado em julho de 2006, adicionando ao lucro líquido do período-base de 2001 os lucros auferidos no exterior por Cheyney, ou seja, deslocando a tributação desses lucros de 2002 para 2001, em observância ao disposto no art. 2º, §9º, da IN SRF 38/96.

Segundo a DRJ, a correção do lançamento original apoiou-se no art. 145, inciso I, do CTN, combinado com o art. 18, §3º, do Decreto nº 70.235/72.

Desde as razões aditadas à impugnação, a recorrente vem sustentando que os erros de direito não podem ser objeto de revisão de lançamento com base no disposto nos arts. 145 e 149 do CTN, e que o auto é nulo porque reenquadra a infração em dispositivo infralegal (a IN SRF 38/96) e não mais vigente à época do fato gerador.

Veja-se que o art. 145 do CTN traz as hipóteses em que a inalterabilidade do lançamento pode ser abalada, fazendo expressa menção ao art. 149, que, por sua vez, prevê as hipóteses em que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa.

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

.....
Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Por sua vez, o art. 18, §3º, do Decreto nº 70.235/72 assim dispõe:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[...]

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993) (destacou-se)

Da interpretação conjunta do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 com o art. 145 do CTN infere-se a possibilidade de alteração do lançamento regularmente notificado ao

sujeito passivo para corrigir incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, através da lavratura de auto de infração complementar, assegurado o direito de defesa.

De outro lado, a questão do erro de direito suscitada pela recorrente acaba por atrair a regra do art. 146 do CTN, que prevê:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

De fato, existe o debate doutrinário e jurisprudencial sobre a possibilidade de revisão de lançamento, considerando-se a natureza do erro: se de fato ou de direito. Enquanto a possibilidade de revisão em caso de erro de fato é largamente aceita, no caso de erro de direito, algumas posições são divergentes. Assim, poderia ser questionada a aplicação do art. 18 do Decreto nº 70.235/72 tendo como parâmetro a regra do art. 146 do CTN.

Contudo, no presente caso, não se faz necessária adentrar nessa discussão, visto que a solução decorre diretamente do ordenamento jurídico, sem maiores conjecturas. O Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, ao regulamentar, dentre outros, o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, definiu quais os parâmetros de correção do lançamento por meio de auto de infração complementar, tendo em conta os mesmos artigos do CTN e do Decreto nº 70.235/72, já referidos. Naquele decreto foram delimitadas expressamente as hipóteses de lançamento complementar, conforme abaixo:

Art.41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão. (destacou-se)

Ao positivar as hipóteses de cabimento de lançamento complementar, o referido decreto apenas fez esclarecer aos operadores do direito como deve ser aplicado o §3º do art. 18 do Decreto nº 70.235/72, tendo nítido caráter interpretativo.

Conquanto as hipóteses de lançamento complementar estejam previstas expressamente no §1º do art. 41 do Decreto nº 7.574, de 2011, a situação verificada nos autos não se enquadra em nenhuma delas. Pretendeu-se meramente substituir um lançamento pelo outro, dentro do mesmo processo, sob fundamentos diversos.

Dos elementos constantes dos autos, verifica-se que, no início do procedimento fiscal, a recorrente, intimada, informou que a alienação de sua participação em CHEYNEY ocorreu antes da MP nº 2.158-35/01. Inicialmente, a autoridade fiscal considerou distribuídos os lucros em 31/12/2002. No julgamento de primeira instância, o julgador reconheceu a inexatidão do lançamento e determinou sua correção. Após a orientação da DRJ, o momento do fato gerador, com base nos mesmos elementos de fato, ou seja, a alienação da participação societária, foi deslocado para 31/12/2001.

Assim, no caso concreto, em face da nova fundamentação legal apontada no auto de infração complementar, verifica-se que houve alteração do próprio fato gerador do IRPJ considerado, quer em relação à data de sua ocorrência, de 31/12/2002 para 31/12/2001, quer em relação ao seu fundamento fático, qual seja, a disponibilização de lucros, sem que tivesse havido a introdução de qualquer elemento novo.

Em razão de não se enquadrar nas hipóteses legais de lançamento complementar, deve ser anulado o lançamento de IRPJ, referente ao ano-calendário de 2001.

PROCESSO APENSADO N° 10768.002416/2002-14

Em razão do cancelamento da autuação referente ao ano-calendário de 2001, fica reconstituído o saldo negativo de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) do mesmo período.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 12/08/2013 por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado digitalmente em 12/08/2013

por VIVIANE VIDAL WAGNER, Assinado digitalmente em 13/08/2013 por CARLOS ALBERTO DONASSOLO

Impresso em 15/08/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Diante disso, compete à unidade de origem verificar a suficiência do crédito para fins de homologação ou não da compensação pretendida nos autos do processo em apenso.

DISPOSITIVO

Diante do exposto, dá-se provimento parcial ao recurso de ofício, para restabelecer o montante tributável de R\$ 163.290.144,73, referente ao ano-calendário de 2002, e provimento parcial ao recurso voluntário para anular o lançamento do IRPJ referente ao ano-calendário de 2001, determinando-se à unidade de origem que verifique a suficiência do saldo negativo de IRPJ para fins de homologação ou não da compensação pretendida nos autos do processo em apenso.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner