



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

Processo nº 18471.001031/2005-10
Recurso nº 161.371 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **1102-00.672 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de março de 2012
Matéria Glosa de Despesas e Lucro no Exterior
Recorrentes SANOFI SYNTHELABO FARMACÊUTICA LTDA.
FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001, 2004

Ementa:

RECURSO DE OFÍCIO. Não comprovado pela Fiscalização o fato econômico passível de tributação, impõe-se o cancelamento da exigência fiscal respectiva.

Recurso de Ofício negado.

RECURSO VOLUNTÁRIO. MATÉRIA DE FATO. Não colacionados aos autos documentos que comprovem as alegações recursais e ilidam a legitimidade da ação fiscal, é de rigor a manutenção do lançamento tributário.

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. A variação positiva ou negativa do valor do investimento em empresa controlada ou coligada situada no exterior, apurada pelo método de equivalência patrimonial investidora, não tem impacto nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça (v.g., REsp 1.211.882/RJ).

Recurso voluntário parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos; REJEITAR a preliminar de nulidade suscitada; NEGAR provimento ao recurso de ofício e quanto ao recurso voluntário DAR parcial provimento para cancelar a exigência relativa a “outras receitas rendimentos oriundos do exterior”, nos termos do voto do relator. O Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé acompanhou o voto, pela conclusão.

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

Autenticado digitalmente em 22/10/2012 por ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, Assinado digitalmente em

07/11/2012 por ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO, Assinado digitalmente em 13/11/2012 por ALBERTINA SILVA

SANTOS DE LIMA

Impresso em 14/12/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(assinado digitalmente)

Albertina Silva Santos de Lima- Presidente.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro (Presidente à época do julgamento), João Otávio Oppermann Thomé, Silvana Rescigno Guerra Barreto, Gleydson Kleber Lopes de Oliveira, Antônio Carlos Guidoni Filho e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

Trata-se de recursos de ofício e voluntário de interesse de SANOFI SYNTHELABO FARMACÊUTICA LTDA. interpostos em face de acórdão proferido pela 9ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DO RIO DE JANEIRO/ RJ I, assim ementado:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000, 2003

PROVA INDIRETA. PRESUNÇÃO SIMPLES.

A ausência de nexo evidente entre o fato conhecido e o fato que se quer provar retira da presunção a precisão necessária à sua utilização para fundamentar lançamento.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO. ANO 2000. DEDUÇÃO FORA DO PERÍODO DE COMPETÊNCIA.

Verificada a indedutibilidade da despesa de amortização relativa ao Ano-calendário 2000, esta deve ser glosada. Para se subsumir à hipótese de postergação, deve o contribuinte provar que o valor glosado foi oferecido a tributação no período base próprio.

DESPESA DE AMORTIZAÇÃO. ANO 2003 INDEDUTIBILIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO DE SUA ADIÇÃO PARA EFEITO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL.

Verificando-se a indedutibilidade da despesa de amortização no ano e não sendo comprovadas as alegações de que este valor teria sido adicionado para efeito de apuração do lucro real é lícito ao fisco proceder ao lançamento.

LUCROS. EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. ANO 2001 E 2002

No caso de encerramento de atividades das coligadas, domiciliadas no exterior, os lucros auferidos por seu intermédio, ainda não tributados no Brasil, medidos pela equivalência patrimonial, serão considerados disponibilizados, devendo ser computados para fins de determinação do lucro.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

EXIGÊNCIA DECORRENTE.

Tendo em vista o nexó lógico entre a exigência formalizada no auto de infração relativo ao IRPJ e a relativa à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, as soluções adotadas hão que ser consentâneas.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

FATURAMENTO. RECEITA BRUTA. LUCROS

O resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido não deve integrar a base de cálculo da COFINS e PIS. Os dividendos quando recebidos não integram a receita, não sendo, por consequência, objeto de tributação das Contribuições.

Lançamento Procedente em Parte”

O caso foi assim relatado pela E. Delegacia Regional de Julgamentos recorrida, *verbis*:

“I - Do Lançamento

*O presente processo tem origem no auto de infração de fls. 947/970, lavrado pela Delegacia da Receita Federal de Fiscalização no Rio de Janeiro, em 11/07/2005, do qual a interessada acima foi cientificada em 12/07/2005, consubstanciando exigência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – **IRPJ**, no valor de R\$2.584.288,99; além das autuações reflexas referentes às Contribuições “Social sobre o Lucro Líquido” – **CSLL**, no valor de R\$906.438,05; “Financiamento da Seguridade Social” – **COFINS**, no valor de R\$275.263,08, “Programa de Integração Social” – **PIS**, no valor de R\$59.640,32. Estes tributos, acrescidos dos juros de mora e da correspondente multa de ofício de 75%, refere-se aos fatos geradores ocorridos entre os anos calendário 2000 e 2003.*

II – Da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pela interessada, efetuou o autuante o lançamento de ofício do IRPJ, que, de acordo com a descrição dos fatos contida no corpo do auto de infração, resultaram na apuração das infrações denominadas:

– **“Atividades Exercidas Parte no País/Parte no Exterior – Rendimentos Auferidos no Exterior”** – Art. 25, § 1º, da Lei nº 9.249/95; Art. 16 da Lei nº 9.430/96; Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251 e § único, 394, §1º, do RIR/99; Art. 3º da Lei nº 9.959/00;

– **“Adições Não Computadas na Apuração do Lucro Real – Perdas em Operações no Exterior”** – Arts. 249, inciso I, e 394, §8º, do RIR/99;

– **“Outras Receitas – Rendimentos Oriundos do Exterior”** – Art. 25, da Lei nº 9.249/95; Art. 1º da Lei nº 9.532/97 com as alterações do art. 3º da Lei nº 9.959/00 e pelo art. 35 da MP nº 1.991-15 e reedições; Art. 4º da MP nº 2.004-3/99 e reedições c/c art. 9º do Decreto nº 3.342/00 e o art. 9º do Decreto nº 3.431/00;

Os lançamentos da CSLL; COFINS e PIS são mera decorrência do de IRPJ;

As razões que motivaram os lançamentos estão descritas no relatório intitulado “Descrição dos Fatos” – fls. 971 a 982 - e atentam para os seguintes fatos:

– *em relação à 1ª infração do IRPJ, a autoridade Fiscal apurou omissão de receitas decorrente de rendimentos produzidos no Chile em face da comercialização do produto Atenolol/Betacar;*

– *a impugnante adquiriu a titularidade do produto Atenolol, comercializado sob a marca Betacar, através dos contratos de compra de ativos e de aquisição de Marca Registrada, anexadas às fls. 634/692 - tradução às fls. 675/691, mediante o aporte de US\$ 2.000.000 e US\$ 400.000, pagos à vista, com recursos sacados em 24/09/99 da conta do Fiscalizado no Citibank do Brasil, conforme informações da Comissão Parlamentar de Inquérito - CPI do Banestado;*

– *a patente e a marca estão registradas no ativo permanente do Fiscalizado desde 24/09/99, conforme cópias das páginas do Diário às fls. 693/695, tendo a República do Chile expedido um certificado, anexado às fls. 673 ou 692, que demonstra que a marca Betacar foi inscrita a favor da defendente em 28/10/1999;*

– *os termos do contrato supra citado revelam explicitamente a sua finalidade, ou seja, **USO, EXPLORAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO** do produto, apenas no Chile, bem como questões envolvendo a sua fabricação, comercialização,*

lucratividade e transferência de estoques na fase de transição (grifos do original);

– o exposto no contrato prova a continuidade da produção Atenolol/Betacar no Chile pela impugnante e por consequência sobre todos os rendimentos gerados naquele país no período de 01/08/1999 – data da compra dos ativos até a sua venda em 31/05/2004;

– ressalta-se que o contrato de compra de ativos, em seu item 2.5, às fls. 677 e 973, prevê que a impugnante teria o direito de comprar o estoque do produto da vendedora a um preço, de forma a lhe garantir uma margem bruta de 92%, conforme estabelecido no Anexo 3, daquele contrato, às fls. 689;

– alerta que não está fazendo uso de qualquer presunção legal como meio de prova da existência de rendimentos tributáveis auferidos pela impugnante no Chile, pois estes restam provados pelo teor dos contratos e demais elementos e argumentos já apresentados;

– em face da falta de informações precisas dos rendimentos efetivamente recebidos, os quais são sabidos que existem, arbitram-se os mesmos, utilizando-se dos elementos de que se dispuser, a teor do art. 845 do RIR/99;

– do Anexo 3, acima referido, verificou-se que a "Margem Bruta", de 92%, correspondente a 275.992.445 Pesos Chilenos, foi obtida na venda do produto para os sete primeiros meses do ano calendário 1999, o que permitiu, após ajustes para determinar o valor anual e conversão de moeda, a apuração dos valores tributáveis para o período 2000 a 2003, conforme se segue:

<i>ANO</i>	<i>MARGEM BRUTA</i>	<i>TAXAS BACEN</i>	<i>MARGEM BRUTA</i>
<i>2000</i>	<i>473.129.90</i>	<i>0,00341</i>	<i>1.616.117,0</i>
<i>2001</i>	<i>473.129.90</i>	<i>0,00351</i>	<i>1.664.234,0</i>
<i>2002</i>	<i>473.129.90</i>	<i>0,00491</i>	<i>2.326.474,0</i>
<i>2003</i>	<i>473.129.90</i>	<i>0,00488</i>	<i>2.312.138,0</i>

– quanto à segunda infração do IRPJ, este é decorrente da glosa das despesas de amortizações do produto Atenolol/Betacar, tendo em vista a impugnante não ter apropriado, em ano algum, qualquer rendimento produzido pela referida patente no exterior;

– a autuação restringe-se aos anos calendário 2000 e 2003, visto que somente nestes anos as amortizações lançadas influenciaram negativamente na apuração do tributo, pois o §8º do art. 394 do RIR/99 veda a compensação das perdas no exterior com os lucros auferidos no Brasil

– destaca-se que nos anos calendário 2001 e 2002, a impugnante optou pela apuração do IRPJ sob a forma presumida;

– por fim, em referência à última infração trata-se da falta de tributação dos lucros auferidos e disponibilizados por coligadas no exterior, nos anos calendário de 2001 e 2002;

– a Fiscalizada adquiriu as ações das empresas Sanofi-Synthelabo Rc S/A, no Chile, e Synthelabo Delagrangre Del Peru S/A, no Peru, em 31/12/2000, sendo que estas sociedades foram vendidas, respectivamente, em 30/09/2001 e 01/12/2002, por R\$6.290.399,66 e R\$1.407.740,03, conforme cópias dos razões da conta da compradora e extratos bancários anexados às fls. 717/718 e 725/727;

– instada a esclarecer a natureza das referidas empresas no exterior, a Fiscalizada manteve-se silente, tendo-se concluído que estas eram coligadas em razão das informações constantes dos registros nas fichas 36 das DIPJ's de 2001 e 2002;

– a impugnante apresentou as cópias de balancetes, os contratos de compra e venda de ações, os demonstrativos de apurações de ganhos de capital e de equivalências patrimoniais relativos ao ano calendário 2001, não tendo, por outro lado, apresentado aqueles referentes ao ano calendário 2002, entretanto, registrou que a legislação não prevê arbitramento pela falta desta documentação;

– “a Lei 9.249/95, art. 25, § 3º, inciso III, e a IN SRF 38/96, art. 2º, § 4º, haviam estabelecido que nos casos de extinção da pessoa jurídica os lucros de suas coligadas no exterior, ainda não tributados no Brasil, seriam considerados disponibilizados na data do balanço de encerramento, quando seriam tributados”, ou seja, caberia à impugnante oferecer à tributação os lucros auferidos e disponibilizados pelas duas empresas estrangeiras a partir do ano de 2001 até a data de suas vendas;

– a MP 2.158-34, 27/07/01, em seu art. 74, estabeleceu que os lucros das coligadas no exterior serão considerados disponibilizados no Brasil nas datas dos balanços de suas apurações, sendo que os lucros apurados até 31/12/01 serão considerados disponibilizados em 31/12/02, salvo se ocorridas, antes dessa data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor;

– a IN SRF 38/96, § 9º, bem como IN SRF 213/02, art. 2º, § 6º estabeleceram também que os lucros ainda não tributados no Brasil serão adicionados ao lucro líquido na apuração do lucro real quando forem alienadas as participações em coligadas;

– a Fiscalizada contabilizou os dividendos recebidos do Chile, em 31/05/2001, no valor de R\$178.073,96, a débito e a crédito, respectivamente, nas contas de “Valor Original” – conta 1300401 e “Equivalência Patrimonial” – conta 1300402, sendo que o débito majorou indevidamente a valor total do

investimento, o qual posteriormente, na data de 28/09/01, foi objeto de ajuste, que teve como contrapartida, a conta de resultado de equivalência patrimonial, quando deveria sê-lo em acréscimo de disponibilidades ou redução de obrigações do contribuinte, o que acarretou uma redução indevida, neste mesmo valor, do saldo da conta de Resultado de Equivalência Patrimonial de nº 7190901 no final do ano de 2001 (cópia do razão às fls. 739);

– os saldos positivos de equivalências patrimoniais que representam lucros auferidos no exterior, estão sendo objeto de lançamento de ofício quando disponibilizados, isto é, nos anos das vendas das ações, nos termos da legislação acima citada, conforme disposto nas tabelas abaixo:

III - Da Impugnação

Inconformada com o lançamento, do qual tomou ciência em 12/07/2005, mediante AR de fls. 1006, apresentou a interessada, em 11/08/2005, a impugnação de fls. 1008/1049, instruída com os documentos de fls. 1050/1404, alegando, em síntese, que:

– em referência à primeira infração supra mencionada, afirma não ter auferido rendimentos no exterior, e que os valores tributados pelo autuante foram presumidos com base em contratos de compra de ativos e de aquisição de marca, os quais não indicam qualquer informação relacionada a "rendimentos";

– o lançamento foi realizado por arbitramento, bem como fundamentado em dispositivos legais equivocados;

– esclarece que o único objeto dos referidos contratos é a compra de ativos e de marca, não significando que o fato de a impugnante adquirir todos e quaisquer direitos da marca "Betacar", necessariamente a obrigaria comercializar tal produto, daí auferindo rendimentos, ou seja, não existe vínculo entre a exigência lançada pela Fiscalização, decorrente da presunção dos rendimentos através da comercialização do citado produto, e o contrato de aquisição de ativos;

– na hipótese, portanto, evidencia-se a carência de correlação lógica entre o documento utilizado pela Fiscalização para fundamentar a exigência (contrato de compra de ativos) e o fato do qual teria decorrido a exigência (suposta obtenção de rendimentos decorrentes da comercialização de produtos da marca "Betacar"), incorrendo em insanável erro, consubstanciado na presunção de rendimentos não oferecidos à tributação, evidenciando-se a insubsistência da autuação;

– é verdade que o item 2.5 do Anexo 3 garantiu uma margem bruta mínima na eventual recompra dos estoques da vendedora em uma data futura e incerta, entretanto, não há no contrato qualquer informação da efetiva existência de estoque e de sua efetiva venda à impugnante que ensejasse presunção de obtenção de rendimentos;

– assim, não se constituindo o fato em concreto em uma das hipóteses de presunção legal, e não estando presentes elementos do qual a Fiscalização pudesse se utilizar para deduzir que a impugnante tivesse auferido rendimentos com a comercialização de produtos da marca "Betacar", ilegítima se apresenta a exigência de IRPJ e, em decorrência os seus lançamentos reflexos;

– ressalta que da análise da documentação contábil no período verifica-se que não houve qualquer rendimento auferido no Chile pela impugnante decorrente da comercialização de produtos da marca "Betacar", desde sua aquisição, em agosto/1999, até a data da venda desses ativos, em 31/05/2004, isso porque o objeto dos referidos contratos era a compra de ativos, e não contrato de comercialização ou representação dos produtos da citada marca;

– reitera que após a aquisição dos ativos e da marca, a impugnante não auferiu qualquer rendimento proveniente do Chile, e nem mesmo firmou qualquer contrato com terceiro para sua utilização e, na medida em que não foram auferidos rendimentos provenientes daquele país, não há o que ser contabilizado, nem oferecido à tributação, pois inexistente qualquer acréscimo patrimonial;

– improcede o lançamento deste item na modalidade arbitramento pois ao caso em questão não se subsumem as hipóteses previstas no art. 148 do CTN, visto que esta opção de lançamento há de ser uma prática subsidiária em relação às declarações do contribuinte, e permitida apenas nas hipóteses de omissão ou ausência de fé nas declarações dos contribuintes, ou na falta de escrituração regular que impossibilite a sua verificação por parte da autoridade Fiscal, o que não é a hipótese dos autos;

– o critério utilizado para o arbitramento é totalmente inaplicável, pois os valores utilizados pela Fiscalização para apuração do valor médio mensal dos rendimentos, retirados do Anexo 3 não retratam o valor dos rendimentos auferidos entre janeiro e julho de 1.999, porquanto os dados constantes do referido Anexo não espelham os rendimentos que teriam sido auferidos com a marca "Betacar", e sim a margem bruta a ser auferida pela impugnante somente na hipótese de eventual compra dos estoques da vendedora (empresa chilena) pela compradora (impugnante), hipótese essa que em momento algum foi comprovada pela Fiscalização e que, de fato, também nunca ocorreram;

– quanto à segunda infração, esta se caracteriza pela glosa de despesas de amortização de patente, com base na vedação da compensação das perdas de capital no exterior com os lucros auferidos no Brasil, a teor do §8º do artigo 394 e artigo 249, inciso I, ambos do RIR/99;

– afirma que houve equívoco da parte do fisco em considerar as despesas de patente como perdas no exterior, visto que na

definição da própria SRF, “perda de capital é o resultado obtido na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens ou direitos integrantes do ativo permanente”;

“a perda de capital, cuja dedução é restringida pelo § 8º do artigo 394, seria a decorrente de um bem detido pela impugnante no exterior (uma aplicação financeira, por exemplo) que alienado por valor inferior a seu custo, apurando-se um prejuízo que não poderia ser compensado com lucros auferidos no Brasil”;

– a possibilidade de amortização das despesas de patente é autorizada pelo artigo 325, inciso I, alínea “a”, do RIR/99, sendo que estas despesas não se confundem com perdas no exterior;

– ademais, ressalta-se que todos os efeitos da amortização, quando da venda da marca Betacar, em 31/05/2004, foram anulados, conforme comprova a cópia do livro razão, anexada às fls. 1136;

– o valor de R\$774.480,00, relativo às despesas de amortização no ano calendário 2000, reduziu o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital na venda da patente, o que evidencia que quando da venda da patente na data 31/05/2004, tal valor não foi deduzido do lucro real, o que permite concluir que o imposto e a contribuição efetivamente devidos foram pagos naquela ocasião, caracterizando a presente cobrança nos autos de bis in idem;

– admitindo-se, apenas a título de argumentação, que a Fiscalização estivesse correta em glosar a despesa de amortização acima citada, certa é que referido valor deveria ter sido considerado pela Fiscalização no momento da venda da patente, em 31/05/2004, procedendo a autoridade lançadora ao cálculo de postergação do imposto, hipótese em que seriam exigidos da impugnante apenas os acréscimos legais decorrentes da suposta postergação no pagamento do IRPJ e da CSLL;

– já o valor de R\$387.240,00, relativo às despesas de amortização no ano calendário 2003, a impugnante procedeu à amortização de parcela da patente apenas em sua contabilidade, não tendo referido valor sido deduzido para fins fiscais, ou seja, os mesmos foram adicionados para fins de determinação do lucro real, conforme indicam os demonstrativos de fls. 1139/1140, o que revela mais uma cobrança de ofício em duplicidade;

– quanto à última infração, o fisco entendeu que os resultados de equivalência patrimonial devem ser submetidos à tributação;

– antes, contudo, cabe esclarecer que o montante de R\$ 178.073,96, correspondente ao recebimento de dividendos, está sendo indevidamente considerado na base de cálculo do IRPJ porquanto já devidamente tributado pela impugnante devidamente adicionado ao lucro real e à base de cálculo da

CSLL, conforme comprovam a DIPJ e o demonstrativo de apuração do Lucro Real anexado às fls. 1330/1331;

– ressalta-se que a movimentação contábil apurada pela Fiscalização na conta de equivalência patrimonial representou mero ajuste contábil, realizado pelo fato de o valor do dividendo, acima referido, não constar do patrimônio líquido da sociedade investida no exterior;

– ao contrario senso dos lucros auferidos, os demais valores, por representarem resultado de equivalência patrimonial, não são passíveis de tributação pelo IRPJ e Contribuições reflexas por falta de amparo legal;

– disciplinando especificamente sobre tributação no exterior, dispõe o artigo 25, da Lei nº 9.249/95, que somente os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior são passíveis de tributação pelo IRPJ, sendo que o seu § 6º, exclui expressamente os resultados de equivalência patrimonial desse tipo de tributação;

*– com a edição da Lei Complementar nº 104/2001, foi acrescentado ao artigo 43 do CTN o § 2º que determina que "na hipótese de receita **ou** rendimento oriundo 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."*

– Com vistas à regulamentação deste dispositivo, foi editada a Medida Provisória nº 2.158-35/01, que disciplinou o momento em que os lucros seriam disponibilizados, ou seja, tratou do aspecto temporal da tributação;

– a SRF, com o objetivo de regulamentar o artigo supra, editou a IN nº 213/02, a qual, desbordando das disposições legais, não se limitou a regulamentar sobre o aspecto temporal, mas determinou a tributação do resultado positivo da equivalência patrimonial, o que viola o ordenamento jurídico pátrio, pois norma infra legal não pode criar nova forma de tributação, mas apenas esclarecer o conteúdo e alcance da lei;

– cita ementas de Solução de Consulta que orientam em sentido contrário, bem como do TRF que entende ser ilegal a mencionada IN;

– certo é que as disposições da MP nº 232/2004, em seu art. 9º, evidenciam a tentativa do fisco de legitimar a tributação do resultado da equivalência patrimonial pelo IRPJ, prevista na referida IN nº 213/2002, o que, todavia, resultou sem eficácia, pois tal artigo foi revogado pela MP nº 243/2005, conforme pode ser visto na Lei nº 11.119/2005, resultado da conversão da MP nº 232/2004, onde se verifica que o citado art. 9º não foi incluído;

– logo são ilegítimas as cobranças de IRPJ e CSLL com base em resultado de equivalência patrimonial;

– também não tem amparo legal a exigibilidade, a título de PIS e COFINS, sobre o resultado de equivalência patrimonial, tendo em vista a expressa determinação contida na Lei nº 9.718/98, com alterações da Medida Provisória nº 2158-35/2001, e da Lei nº 10.637/02, bem como o art. 1º, § 3º, inciso V, da Lei nº 10.637/02;

– logo, também, incabível a autuação, a título de PIS e COFINS, sobre o resultado de equivalência patrimonial,

O acórdão acima ementado considerou insubsistente em parte a impugnação e, conseqüentemente, procedentes em parte os lançamentos.

No tocante à exigência relativa a “atividades exercidas parte no país/parte no exterior – rendimentos auferidos no exterior”, entendeu o acórdão recorrido que a autoridade fiscal deveria ter aprofundado a investigação para verificar a efetiva ocorrência de omissão de rendimentos auferidos no exterior pela Contribuinte. Segundo o acórdão, a mera celebração de contrato de venda e compra de marca e patente no exterior (e de ativos a elas relacionado) não implica - de forma definitiva - que a Contribuinte tenha explorado tal marca e patente, mediante produção e comercialização do produto respectivo. E conclui: “Neste momento, com certeza, o autuante se perguntaria como o órgão julgador pretenderia aprofundar a investigação, visto que as empresas coligadas da impugnante estão no estrangeiro. No meu entender, tal resposta está no documento que deu origem a esta ação Fiscal, ou seja, na mídia da CPI do Banestado, visto que as informações ali contidas não se restringem apenas ao ano calendário 1999, logo caberia ao autuante perquirir na referida documentação eventuais transferências de rendas entre as empresas coligadas do Chile e Peru e a impugnante, o que poderia caracterizar receitas não oferecidas à tributação no Brasil. Resta, portanto, descaracterizada como suficiente para fundamentar a autuação a prova indireta acostada aos autos, devendo, neste caso, ser considerado insubsistente o lançamento efetuado”.

Quanto a essa exigência, ainda, o acórdão impugnado asseverou que o lançamento não poderia prosperar também pelo fato de ter sido lavrado mediante arbitramento fundamentado no art. 845 do RIR/99. Segundo o acórdão, “inadmissível supor que o dispositivo legal acima tenha o condão de permitir a presunção de que a impugnante pudesse manter, nos quatro anos seguintes à compra do ativo, a mesma margem bruta obtida pelo vendedor chileno nos dezessete meses anteriores à compra, e mais inimaginável ainda é supor que a receita bruta obtida por este último, no primeiro semestre de 1999, pudesse se manter constante no decorrer dos quatro anos, até a data da venda do referido ativo”.

No tocante à exigência relativa a “adições não computadas na apuração do lucro real – perdas em operações no exterior”, o acórdão recorrido sustentou a ilegitimidade da dedução das parcelas de amortização da patente adquirida no exterior nos anos-calendário de 2000 e 2003.

Quanto ao ano-calendário de 2000, entendeu o acórdão que tal dedução não poderia ser admitida pelo fato de as despesas de amortização relativas a investimentos não terem contribuído para a formação de resultado da sociedade, a teor do disposto no art. 324 do RIR/99 e no art. 13, III da Lei n. 9.249/95. Entendeu o acórdão, ainda, que não seria possível acolher a alegação da Contribuinte de “postergação de imposto” na hipótese, pois a Contribuinte não teria trazido aos autos “documentos que possam servir de esteio à desconstituição da infração”. Segundo o acórdão, “apesar de constar na demonstração do

resultado, linha 42 – ficha 06A, de acordo com pesquisas efetuadas na DIPJ 2005, relativa ao ano calendário 2004, anexadas às fls. 1411/1417 que as receitas, decorrentes da alienação de bens do ativo permanente, oferecidas à tributação suplantam em muito o valor acima mencionado (ganho de capital decorrente da venda da patente), não se tem realmente certeza de que este ganho de capital efetivamente integra aquela receita. Da análise do demonstrativo de apuração do lucro real, constante da ficha 09A da DIPJ 2005, verifica-se a existência de uma reversão de saldos de provisões não dedutíveis, o qual, no meu entender, poderia, apesar de ser considerado errado, vir a incluir eventual exclusão da amortização acumulada da referida patente. Os fatos acima apontados apenas revelam a incerteza de que efetivamente a impugnante tenha oferecido à tributação o ganho de capital auferido devidamente influenciado pela baixa da amortização acumulada da patente Betacar, o que impede o reconhecimento de que de fato ocorreu a postergação”.

Quanto ao ano-calendário de 2003, sustentou o acórdão que – ante o confronto das informações contidas nos demonstrativos colacionados aos autos (fls. 469/1147) e a DIPJ 2004 – seria improcedente a alegação da Contribuinte no sentido de que teria adicionado no lucro líquido o valor de R\$ 387.240,00 (amortização) com a finalidade de anular os efeitos fiscais de dedução realizada anteriormente pela Contribuinte.

No tocante à exigência relativa a “*outras receitas – rendimentos oriundos do exterior*”, asseverou o acórdão que os lucros auferidos por coligadas no exterior deveriam ser computados na apuração do lucro real no curso do período-base da pessoa jurídica (Lei n. 9.249/95, art. 25, § 3º, I e II). Em que pese tenha destacado equívoco na fundamentação legal adotada pela fiscalização (Lei n. 9.249/95, art. 25, § 3º, III), o acórdão *a quo* sustentou que a Medida Provisória n. 2.158-34/2001 (art. 74) e a IN n. 213/02 reforçariam a procedência do lançamento, pois determinam, respectivamente: (i) que os lucros das coligadas no exterior sejam considerados disponibilizados no Brasil nas datas dos balanços de suas apurações; (ii) que, nas hipóteses de encerramento de atividades/alienação de participação acionária de empresas coligadas no exterior, os lucros (ainda não disponibilizados) por coligadas no exterior deverão ser considerados para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica brasileira no encerramento do ano-calendário relativo à extinção/alienação. E afirma: “*considerando-se as regras de hermenêutica, quando da aplicação da interpretação sistemática aos artigos 74 da Medida Provisória 2.158-34, 27/07/01, e aos artigos 2º e 7º, da IN SRF 213/02, infere-se que o momento da tributação é por ocasião do auferimento dos lucros em filial, sucursal, controlada ou coligada, medido pelo ajuste do investimento mediante equivalência patrimonial. Com efeito, manda a regra geral que trata da matéria que quando ocorre o aumento do PL da investida situada no exterior, este fato deve se refletir na conta investimento da investidora, na exata proporção de sua participação acionária, tendo como contrapartida uma conta de resultado – receita (...).*” E conclui: “*respeitando-se o disposto no § 6º do art. 2º da IN SRF 213/02, já transcrito, temos que os saldos positivos de equivalências patrimoniais, constantes das contas 1300402 e 1300502, explicitadas às fls. 981, que representam lucros auferidos no exterior serão considerados disponibilizados por ocasião da alienação das empresas coligadas situadas no Chile e Peru, fato este ocorrido nos anos 2001 e 2002, respectivamente*”. Segundo o acórdão recorrido, a Contribuinte não teria feito prova de que as variações positivas do investimento em empresa ligada decorreriam de outros eventos que não o auferimento de lucro.

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte suscita nulidade do acórdão recorrido sob o fundamento de este ter inovado a acusação fiscal no que se refere à dedutibilidade de despesas relacionadas à amortização de patente adquirida no exterior e, no

mérito, reproduz as razões de sua impugnação, especialmente no que se refere: **(i)** à improcedência da glosa de despesas relacionadas à amortização de patente adquirida no exterior no ano-calendário de 2000, seja por alegado equívoco da fiscalização no circunstancial da infração à legislação tributária, seja por conta dos expressos termos do art. 325 do RIR/99, seja pelo fato de os efeitos fiscais da amortização terem sido anulados pela venda superveniente em que se apurou ganho de capital correspondente; **(ii)** à improcedência da glosa de despesas relacionadas à amortização de patente adquirida no exterior no ano-calendário de 2003, pelo fato de os valores respectivos terem sido adicionados pela Contribuinte ao lucro líquido do citado ano; **(iii)** à improcedência da exigência relativa a “*outras receitas – rendimentos oriundos do exterior*”, pois não seria legítima a tributação sobre a variação positiva dos investimentos calculada pela Contribuinte pelo método da equivalência patrimonial, tal como ocorreria no caso. Fosse superado tal argumento, a Contribuinte sustenta ainda que a tributação dos resultados provenientes da equivalência patrimonial implicaria dupla tributação no caso, pois o valor de R\$ 178.073,96 já teria sido oferecido à tributação.

Em vista da natureza dos argumentos aduzidos pela Contribuinte e da necessidade de instrução do processo para adequado julgamento da lide, a extinta Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes resolveu, por unanimidade de votos, converter o julgamento para a adoção das seguintes providências, verbis:

atestar a autenticidade dos documentos de fls. 1502/1639 em face das vias originais da documentação fiscal e contábil da Recorrente;

verificar o conteúdo dos lançamentos contábeis relativos à aquisição, amortização e posterior alienação da patente Betacar para apurar se houve contabilização e tributação do alegado ganho de capital na venda do citado ativo. Cotejar tais lançamentos com as declarações fiscais apresentadas pela Recorrente;

verificar, mediante consulta aos livros fiscais e contábeis da Recorrente, se o valor de R\$ 387.240,00 foi adicionado ao lucro líquido para apuração do lucro real relativo ao ano-calendário de 2003 (cf. alegado pela Recorrente a fls. 1483/84). Cotejar tais informações com a DIPJ e demais declarações do período respectivo;

verificar, mediante consulta aos livros fiscais e contábeis da Recorrente, se o valor de R\$ 178.073,96 foi oferecido voluntariamente à tributação pela Contribuinte no ano-calendário de 2000 (cf. alegado pela Recorrente a fls. 1495/1.496). Cotejar tais informações com a DIPJ e demais declarações do período respectivo.

Das verificações efetuadas, solicita-se lavrar Relatório de Diligência circunstanciado e dele dar ciência ao contribuinte para sobre ele se manifestar, no prazo de 30 (trinta) dias, querendo.”

Em cumprimento à citada determinação, a Delegacia de origem realizou diligência para apuração dos fatos acima referidos, pela qual concluiu, em síntese, que não

seria possível verificar o quanto solicitado em sede de diligência (notadamente itens “ii”, “iii” e “iv” supra), em vista da falta de apresentação pela Contribuinte do LALUR relativo aos anos-calendário de 2003 e 2004.

Regularmente intimada, a Contribuinte apresentou manifestação ao citado relatório.

É a síntese do necessário.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho

Recurso de Ofício

O recurso de ofício atende aos pressupostos de admissibilidade estabelecidos na legislação vigente, pelo que dele tomo conhecimento.

Conforme salientado no relatório supra, o acórdão recorrido determinou o cancelamento da exigência relativa a “*atividades exercidas parte no país/parte no exterior – rendimentos auferidos no exterior*”, sob o fundamento de que a Fiscalização deveria ter aprofundado investigação para verificar a efetiva ocorrência de omissão de rendimentos auferidos no exterior pela Contribuinte e, se o caso, o respectivo montante.

O acórdão recorrido não merece qualquer reparo.

Como bem observado pela Instância *a quo*, a mera celebração de contrato de venda e compra de marca e patente no exterior (e de ativos a elas relacionado) (i) não importa necessariamente conclusão de que a Contribuinte explorou tal marca e patente, mediante produção e comercialização do produto respectivo, e de que auferiu receitas desta atividade; e, menos ainda, (ii) permite aferir respectivos montantes e períodos. A circunstância invocada pela Fiscalização caracteriza, no limite, mero indício de fato econômico passível de tributação, o qual, de per si, não é suficiente para sustentar a acusação fiscal de omissão de receitas, ante a ausência de presunção legal a respeito do tema.

Por sua correção, peço vênica para transcrever trecho do voto condutor do acórdão recorrido para justificar o cancelamento desta exigência, *verbis*:

“Como visto no relatório supra, a impugnante adquiriu os direitos de uso, exploração e comercialização do produto Atenol/Betacar no Chile, sendo certo que o contrato de compra de ativos garantia uma margem bruta de aproximadamente 90%, quando da transferência dos estoques de produtos prontos e das matérias primas.

12. O autuante funda seu lançamento na certeza de que o referido contrato prova a continuidade da produção de Atenolol/Betacar no Chile pela impugnante desde a sua aquisição, em 01/08/1999, até a sua venda, em 31/05/2004, e

arbitra os rendimentos auferidos pela defendente, neste período, considerando que a margem bruta de 92%, obtida pelo vendedor chileno no decorrer do ano calendário 1998 e sete meses posteriores, conforme disposto no documento de fls. 672, repetir-se-ia até a data de venda deste ativo, em 31/05/2004.

*13. Apesar dos protestos do autuante de que não estaria fazendo uso de uma presunção, **não resta dúvida que o mesmo inferiu a ocorrência de um fato — continuidade da venda do produto pela impugnante — em razão de um outro fato provado — contrato de aquisição de direitos de patente e de marca, o que caracteriza o uso de uma prova indireta, qual seja, uma presunção simples;***

14. Cabe, no momento, tecer alguns comentários sobre presunções;

(...)

22. Logo a presunção simples, que decorre do raciocínio humano, acontece quando a partir da comprovação de um fato diretamente provado - fato indiciário - reconhece-se a ocorrência de outro fato indiretamente provado - fato indiciado, ou seja, parte do sucedido em fatos secundários para a se chegar ao fato principal;

23. Importante ressaltar que neste caso, o liame entre os dois fatos tem que ser único, não permitindo dúvidas sobre a existência de outras possibilidades de fato conseqüente quando conhecido o fato antecedente, garantindo desta forma a inexistência de dúvidas sobre o grau de implicação que une um fato ao outro;

24. Nesse sentido, assim se posicionou o Conselho de Contribuintes, verbis:

PRESUNÇÕES SIMPLES - Nas presunções simples é necessário que o fisco esgote o campo probatório. A atividade do lançamento tributário é plenamente vinculada e não comporta incertezas. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar, por força do disposto no art. 112 do CTN. 1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / ACÓRDAO 107-06560 em 19.03.2002. Publicado no DOU em: 21.06.2002.

PROVA SEGURA - Para a exigência do tributo é necessário que se comprove de forma segura a ocorrência do fato gerador do mesmo. Tratando-se de atividade plenamente vinculada (Código Tributário Nacional, arts. 3º e 142), cumpre à Fiscalização realizar as inspeções necessárias à obtenção dos elementos de convicção e certeza indispensáveis à constituição do crédito tributário. Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar por força do disposto no art. 112 do CTN. O imposto por definição (CTN. art. 3º), não pode ser usado como sanção. 1º Conselho de Contribuintes / 7a. Câmara / Acórdão

107-05545 em 25.02.1999. Publicado no DOU em: 30.04.1999.

25. *Dai o cuidado especial que deve ser tomado pela Fiscalização, no campo das provas, ao presumir a ocorrência do fato gerador, tendo como base a existência de indícios não previstos na lei;*

26. *Feitas tais digressões, no nosso caso, a meu pensar, não existe uma relação de causalidade homogênea que conduza de maneira segura, a partir dos termos do contrato de compra de ativos e de aquisição de Marca Registrada relativas ao produto Atenolol/Betacar, anexada às fls. 634/692 - Patente às fls. 675/684 no valor de US2.000.000,00 — Marca Registrada às fls. 684/691, no valor de US400.000,00 - à conclusão de que a impugnante deu continuidade à produção dos referidos produtos, apesar de constar do referido documento o estabelecimento de que a vendedora interromperá a comercialização do referido produto na data de Entrada em Vigor (do contrato), fixado quando do pagamento (fls. 677), o qual se realizou em 24/09/99, a teor do documento de fls. 627;*

27. *Aliás, a própria defendente afirma peremptoriamente — vide item 5.7 do relatório supra que "o objeto dos referidos contratos era a compra de ativos, e não contrato de comercialização ou representação dos produtos da citada marca";*

28. *Verifica-se que não foram arrolados outros pagamentos que demonstrassem inequivocadamente que a impugnante recomprou os estoques, porventura existentes na vendedora chilena, conforme previsto no item 2.5 do contrato, às fls. 677, o que impossibilita a certeza da continuidade da operação como afirma o autuante;*

29. *Evidencia-se, portanto, a incerteza do vínculo entre os termos dos referidos contratos e a continuidade de produção dos citados produtos no Chile pela impugnante, o que demandaria por parte do autuante um maior aprofundamento na ação fiscal de forma a comprovar os fatos alegados;*

30. *Neste momento, com certeza, o autuante se perguntaria como o órgão julgador pretendia aprofundar a investigação, visto que as empresas coligadas da impugnante estão no estrangeiro;*

31. *No meu entender, tal resposta esta no documento que deu origem a esta ação Fiscal, ou seja, na mídia da CPI do Banestado, visto que as informações ali contidas não se restringem apenas ao ano calendário 1999, logo caberia ao autuante perquirir na referida documentação eventuais transferências de rendas entre as empresas coligadas do Chile e Peru e a impugnante, o que poderia caracterizar receitas não oferecidas à tributação no Brasil;*

32. *Resta, portanto, descaracterizada como suficiente para fundamentar a autuação a prova indireta acostada aos autos,*

devendo, neste caso, ser considerado insubsistente o lançamento efetuado;

33. Admitindo-se, apenas a título de argumentação, que a prova contida nos autos fosse suficiente para provar os fatos alegados pelo autuante, carece de fundamentação lógica o arbitramento perpetrado para os quatro anos seguintes à compra do ativo retro mencionado, com base no art. 845, do RIR/99, abaixo transcrito:

(...)

34. Inadmissível supor que o dispositivo legal acima tenha o condão de permitir a presunção de que a impugnante pudesse manter, nos quatro anos seguintes à compra do ativo, a mesma margem bruta obtida pelo vendedor chileno nos dezessete meses anteriores à compra, e mais inimaginável ainda é supor que a receita bruta obtida por este último, no primeiro semestre de 1999, pudesse se manter constante no decorrer dos quatro anos, até a data da venda do referido ativo;"

Por tal fundamento, oriento meu voto no sentido de rejeitar o recurso de ofício interposto.

Recurso Voluntário

O recurso voluntário é tempestivo e foi interposto por parte legítima, pelo que dele tomo conhecimento.

(i) Da Preliminar de nulidade do acórdão recorrido

Preliminarmente, a Contribuinte suscita preliminar de nulidade do acórdão recorrido, sob o fundamento de que este teria inovado a fundamentação da acusação fiscal, notadamente no que se refere à exigência relativa à glosa de despesas referentes à amortização de ativos adquiridos no exterior.

A preliminar não procede.

Em que pese o fato de a Fiscalização ter citado (equivocadamente) o art. 894 do RIR/99 como fundamento desta infração, depreende-se do exame do Termo de Verificação Fiscal que a glosa da despesa correspondente à amortização de ativos no exterior teve como fundamento jurídico o fato de a Contribuinte não ter apropriado qualquer ganho proveniente da exploração desses ativos no período respectivo. No particular, tal afirmação é feita duas vezes ao longo do TVF, senão se veja:

“Conforme cópias das páginas das razões e dos balancetes de fls.742 a 754 e 761 a 897, o contribuinte apropriou despesas de amortização da patente chilena Atenolol/Betacar. Nas contas ativas n's 1331102 e 1331106, de amortização da patente Betacar (partidas contabeis), e na conta n. 7190801, de despesa de amortização de patente (contra-partida contábil), se vêem os

valores nos totais de R\$ 774.480 e R\$ 387.240, lançados respectivamente em 2000 e 2003, anos em que o IRPJ foi apurado com base no Lucro Real.

As despesas de amortizações da patente lançadas em 2001 e 2002, não afetaram as bases de cálculo de IRPJ e CSLL nesses anos pois foram apuradas pela forma presumida.

De outro lado, o contribuinte não apropriou, em ano algum, qualquer rendimento produzido pela patente no exterior.

Assim, as despesas de amortizações da patente contribuíram negativamente para os resultados contábeis e teriam que ser adicionadas na apuração do Lucro Real e da CSLL dos anos de 2000 e 2003, pois o §8º do art. 394 do RIR/99 veda a compensação das perdas no exterior com os lucros auferidos no Brasil.

Intimado em 01/07/05 a justificar as despesas lançadas, o contribuinte não o fez.

Como foi descrito no item anterior, o contribuinte não contabilizou o rendimentos da patente auferido no Chile, determinando o lançamento de ofício baseado em resultado apurado no ano de 1999, no qual, salvo prova em contrário, todos os custos encontram computados. Assim, as despesas de amortização da patente contabilizadas pelo contribuinte, mas não adicionadas as bases de cálculo do IRPJ e CSLL nos anos de 2000 e 2003, devem ser lançadas de ofício” (grifos nossos)

O acórdão recorrido não inova a acusação fiscal, pois também atesta a procedência da glosa das despesas pelo fundamento de a Contribuinte não ter apropriado ganhos provenientes da exploração dos ativos no período. Veja-se, nesse sentido, trecho do voto condutor do acórdão, *verbis*:

“40. Como já visto, o autuante fundamenta a sua autuação, neste item, no fato de a impugnante “não ter apropriado, em ano algum, qualquer rendimento produzido pela patente no exterior.”(fls. 978, do Termo Descrição dos Fatos, o qual é parte integrante do auto de infração)

41. Nesse sentido, podemos nos reportar ao disposto no art. 324, do RIR/99, abaixo transcrito:

(...)

42. Depreende-se da leitura do supra citado dispositivo legal, que as despesas de amortização relativas a investimentos que não contribuem para a formação de resultado da sociedade, não podem ser objeto de dedução;”

O fato de o acórdão atacado citar dispositivo legal distinto daquele mencionado (equivocadamente) pela Fiscalização no lançamento não implica inovação de acusação fiscal, já que o *fundamento jurídico* adotado para justificar a glosa de despesas (qual

seja: ausência de rendimentos tributáveis por força da exploração do ativo) manteve-se absolutamente inalterado.

Com a devida vênia, a Contribuinte teve inúmeras oportunidades para comprovar a improcedência da acusação fiscal mediante prova inequívoca de que tais ativos produziram algum resultado (tributável) no exterior, o que ratifica o fato de que o erro de citação do dispositivo pela Fiscalização em nada prejudicou seu direito de defesa. A par disso, o que por si só justificaria a rejeição da preliminar, diga-se que a própria Contribuinte parece concordar com a indedutibilidade de citadas despesas, pois sustenta em seu recurso voluntário ter adicionado ao menos parte dessas despesas ao lucro contábil do período para fins de apuração do lucro real.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

(ii) Mérito: Dedutibilidade de despesas de amortização relativas ao ano-calendário de 2000

Conforme salientado no relatório supra, sustenta a Contribuinte que a glosa de despesas relacionadas à amortização de patente adquirida no exterior no ano-calendário de 2000 seria improcedente, pois: **(i)** haveria por alegado equívoco da fiscalização no circunstancial da infração à legislação tributária pela Fiscalização; **(ii)** haveria autorização expressa para tal dedutibilidade pelo art. 325 do RIR/99; e, por fim, **(iii)** os efeitos fiscais da amortização terem sido anulados pela venda superveniente em que se apurou ganho de capital correspondente.

Quanto ao *item (i) supra*, reporto-me ao quanto sustentado sobre o tema em sede preliminar, já que o alegado equívoco da Fiscalização quanto à citação do dispositivo tido como violado sequer pode ser caracterizado como erro no circunstancial da infração à legislação tributária. De fato, conforme salientado acima, o fundamento jurídico suscitado para justificar a glosa de despesas é claro e não foi refutado pela Contribuinte.

Quanto ao *item (ii) supra*, parece-me não ser possível a interpretação de que a previsão do art. 325 do RIR/99 autorizaria o aproveitamento de despesas de amortização em relação a todos e quaisquer ativos adquiridos pelo contribuinte, independentemente de sua vinculação aos resultados da pessoa jurídica. Ao contrário, entendo que tal dispositivo deve ser interpretado à luz do disposto no art. 13 da Lei n. 9.249/95, segundo o qual apenas são amortizáveis as despesas referentes a bens intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços. Verbis:

*"Art. 13. Para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, **são vedadas as seguintes deduções**, independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº4.506, de 30 de novembro de 1964:*

(...)

*III - de despesas de depreciação, **amortização**, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, **exceto se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços**.*

Conforme se depreende do exame dos autos, citados ativos (cujas despesas de amortização foram glosadas) em nada contribuíram para os resultados da Contribuinte ao longo de todo o período fiscalizado, e, como tal, não estão “*intrinsecamente relacionadas com a produção ou comercialização de bens*”, razão pela qual não poderiam ser deduzidos do lucro líquido da empresa para apuração do lucro real.

Por fim, quanto ao *item (iii) supra*, a extinta Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes determinou a conversão do julgamento em diligência para apurar “*o conteúdo dos lançamentos contábeis relativos à aquisição, amortização e posterior alienação da patente Betacar para apurar se houve contabilização e tributação do alegado ganho de capital na venda do citado ativo. Cotejar tais lançamentos com as declarações fiscais apresentadas pela Recorrente*”.

Lamentavelmente, por força da não apresentação do LALUR do ano-calendário de 2004 (relativo à venda do ativo pela Contribuinte), a diligência não foi conclusiva. De fato, em que pese tenha reconhecido que o ganho de capital efetivamente foi levado à tributação pela pessoa jurídica, a Fiscalização não pode constatar a existência (ou não) de eventuais lançamentos no LALUR (sobre a amortização acumulada da patente comercializada) que pudessem reduzir o resultado tributável no período. *Verbis*:

“Assim, no âmbito desta diligência fiscal, intimamos a recorrente a apresentar demonstrativo de composição do valor de R\$ 10.629.129,49 consignado em sua DIPJ do ano-calendário de 2004, exercício de 2005, sob a rubrica “Receitas decorrentes da Alienação de Bens e Direitos do Ativo Permanente” (Ficha 06A - linha 42), bem como demonstrativo de composição do valor de R\$ 13.500.894,63 consignado em sua DIPJ do ano-calendário de 2004, exercício de 2005, sob a rubrica “Reversão dos Saldos das Provisões Não Dedutíveis” (Ficha 09A - linha 26), acompanhado de cópia autenticada das fls. do Livro Razão relativas às contas contábeis que os compõem.

Em atendimento à intimação fiscal, a recorrente apresentou demonstrativo de composição do montante de R\$ 10.629.129,49 relativo às receitas decorrentes da alienação de bens e direitos do Ativo Permanente, acompanhado de cópia dos lançamentos contábeis das contas que o compõem (fls. 1746 a 1752), através dos quais inferimos que os saldos contábeis apurados em 31/12/2004 nas contas nº 7130102 (Baixa — Ganho da Venda de Imobilizado) e nº 7110102 (Venda de Ativo Intangível) compõem referido montante.

Destarte, não havendo controvérsia quanto ao valor do ganho de capital apurado e ao seu oferecimento à tributação, restar-nos-ia, apenas, dirimir a dúvida suscitada pelo relator do Acórdão nº 12-12536 quanto à eventual exclusão da amortização acumulada da patente Betacar através da reversão de saldos de provisões não dedutíveis, na apuração do lucro real.

Em atendimento à intimação fiscal, a recorrente apresentou os demonstrativos de composição do valor de R\$ 13.500.894,63 (fls. 1753 e 1754) que cotejados com os valores consignados na Ficha 09A — Demonstração do Lucro Real — de sua DIPJ do

ano- calendário de 2004 (fls. 1413 a 1417), indicam, em princípio, divergências, embora os montantes do Lucro Líquido do Exercício e o Lucro Real tenham identidade.

Entretanto, regularmente intimada, a recorrente não logrou êxito em apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR do ano-calendário de 2004, em virtude de sua não localização em seus arquivos (fls. 2087), o que impede o exame fiscal visando elucidar as divergências entre os valores dos demonstrativos apresentados e da DIPJ/2005 e, sobretudo, inviabiliza a prestação de informação conclusiva com o objetivo de dirimir a dúvida suscitada pelo relator do Acórdão nº 12-12536.

Em vista da ausência de efetiva comprovação do recolhimento do tributo cuja postergação pretende seja reconhecida no processo, impõe-se a negativa de provimento ao recurso voluntário nessa parte.

(iii) Mérito: Dedutibilidade de despesas de amortização relativas ao ano-calendário de 2003

Quanto a este item, sustenta a Contribuinte que a glosa de despesas relacionadas à amortização de patente adquirida no exterior no ano-calendário de 2003 seria improcedente, pois os valores respectivos terem sido adicionados pela Contribuinte ao lucro líquido do citado ano.

Para a melhor solução dessa questão, a extinta Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes também determinou diligência à Fiscalização, a fim de que fosse verificado, “*mediante consulta aos livros fiscais e contábeis da Recorrente, se o valor de R\$ 387.240,00 foi adicionado ao lucro líquido para apuração do lucro real relativo ao ano-calendário de 2003 (cf. alegado pela Recorrente a fls. 1483/84). Cotejar tais informações com a DIPJ e demais declarações do período respectivo*”.

Aqui também a diligência não foi conclusiva por força da não apresentação do LALUR do ano-calendário de 2003. *Verbis*:

“No Recurso Voluntário, a recorrente afirma que o montante de R\$ 387.240,00, relativo à despesa de amortização da patente Betacar, compõe o valor de R\$ 400.992,97 correspondente à parcela não dedutível da rubrica "Outras Despesas Operacionais" consignada na Ficha 05A de sua DIPJ/2004 (fls. 467) o qual, por sua vez, está incluído no valor total de R\$ 9.497.918,84 (soma das parcelas não dedutíveis das Despesas Operacionais) que foi adicionado ao lucro líquido, na apuração do lucro real, conforme consta na Linha 03 da Ficha 09A da DIPJ/2004 (fls. 469).

Com efeito, intimamos a recorrente no âmbito desta diligência fiscal, a apresentar demonstrativo de composição do valor de R\$ 8.676.455,83 consignado em sua DIPJ/2004 sob a rubrica "Outras Despesas Operacionais" (Ficha 05A - Linha 30) bem como demonstrativo de composição do valor de R\$ 400.992,97 correspondente parcela não dedutível, acompanhado de cópia

autenticada das fls. do Livro Razão relativas às contas contábeis que os compõem.

Inicialmente, a recorrente apresentou demonstrativo de composição do valor de R\$8.676.455,83 (fls. 1742 a 1744) contendo as contas e os respectivos valores contábeis, cujos valores foram confrontados com o Balancete Analítico relativo ao ano-calendário de 2003 juntado pela autoridade autuante As fls. 867 a 897, resultando na correspondência entre ambos, exceto quanto ao valor de R\$ 10.320,44 para o qual a recorrente não logrou êxito em identificar sua composição e origem, conforme correspondência datada de 14/05/2010 anexada As fls. 2083.

Outrossim, a recorrente apresentou demonstrativo de composição da parcela indedutível relativa às Outras Despesas Operacionais no montante de R\$ 400.992,97 (fls. 1745) donde se conclui que a despesa de amortização da patente Betacar no valor de R\$ 387.240,00 seria um dos itens que o compõe e, por conseguinte, teria sido adicionado ao lucro líquido, na apuração do lucro real, haja vista estar compreendido no montante de R\$ 9.497.918,84 consignado na Linha 03 da Ficha 09A da DIPJ/2004.

Todavia, em razão da não apresentação do Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR do ano-calendário de 2003, haja vista a recorrente não ter logrado êxito em localizá-lo em seus arquivos até a presente data e estar procedendo sua reconstituição (fls. 2087), o exame e a confirmação destas informações ficam prejudicadas.

Diante de tal fato, e ante a insuficiência dos elementos de prova dos autos que ratifiquem as alegações da Contribuinte, rejeito o recurso voluntário nessa parte.

(iv) Mérito: da infração relativa a “outras receitas – rendimentos oriundos do exterior”

Neste item, assevera a Contribuinte que não seria legítima a tributação sobre a variação positiva dos investimentos calculada pela Contribuinte pelo método da equivalência patrimonial, tal como pretendido pela Fiscalização. Fosse superado tal argumento, sustenta ainda que a tributação dos resultados provenientes da equivalência patrimonial implicaria dupla tributação no caso, pois o valor de R\$ 178.073,96 já teria sido por ela oferecido à tributação.

Nesse ponto, entendo que o recurso da Contribuinte merece provimento.

Conforme expressamente disposto no art. 25 da Lei n. 9.249/1995, devem ser computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas apenas os “lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior”. *Verbis*:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. [\(Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001\)](#)

Nos termos da Instrução Normativa 247, de 1996, da Comissão de Valores Mobiliários, o cálculo da equivalência pelo valor do investimento é determinado mediante a aplicação da percentagem de participação no capital social sobre o patrimônio líquido da empresa coligada ou controlada.

O resultado positivo do cálculo de equivalência patrimonial não decorre obrigatoriamente da apuração do lucro pela empresa coligada ou controlada do contribuinte. Há outros fatores que interferem (para mais ou para menos) o cálculo respectivo, entre os quais se destacam a variação cambial e o aumento de capital com ágio. Assim, em outros termos, tributar-se o resultado da equivalência patrimonial não significa tributar “lucros, rendimentos ou ganho de capital”, tal como permite a legislação de regência.

Essas considerações não passaram despercebidas pelo E. Superior Tribunal de Justiça, o qual, em exame sobre o tema, já teve a oportunidade de reconhecer a ilegalidade da exigência de tributos sobre a variação positiva da equivalência patrimonial exatamente pelo fato de esta não contemplar exclusivamente lucros provenientes do exterior, mas também fatos econômicos não alcançados pela tributação. Veja-se, nesse sentido, ementa e trecho de v. acórdão da lavra do Exmo. Min. Castro Meira no REsp n. 1.211.882/RJ, verbis:

PROCESSUAL CIVIL. PRAZO. CONTAGEM. CIÊNCIA DA DECISÃO MEDIANTE CARGA DOS AUTOS. OBSERVÂNCIA DO ART. 184 E §§, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. EMPRESAS CONTROLADAS E COLIGADAS SITUADAS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. IMPOSSIBILIDADE NAQUILO QUE EXCEDE A PROPORÇÃO A QUE FAZ JUS A EMPRESA INVESTIDORA NO LUCRO AUFERIDO PELA EMPRESA INVESTIDA. ILEGALIDADE DO ART. 7º, §1º, DA IN/SRF N. 213/2002.

1. Segundo a jurisprudência desta Casa, o termo inicial do prazo recursal é antecipado para a data em que o advogado retira os autos mediante carga, pois nessa data é considerado como intimado. Contudo, em nenhum dos casos essa intimação se dá com prejuízo do disposto no art. 184 e §§, do CPC. Precedentes: REsp. n. 146.197/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Carlos Alberto Menezes Direito, julgado em 16.4.1998; REsp. n. 88.509/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Costa Leite, julgado em 21.5.1996; REsp. n. 57.754/GO, Segunda Turma, Rel. Min. Américo Luz, julgado em 8.3.1995; REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado em 20.8.1991; REsp. n. 11.228/PR, Terceira Turma, Rel. Min. Dias Trindade, julgado em 20.8.1991; REsp. n. 2.840/MG, Quarta Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, julgado em 6.11.1990.

2. Não agride ao art. 535, do CPC, o julgado que labora sobre fundamentação adequada e suficiente, muito embora sem examinar todas as teses e artigos de lei invocados pelas partes.

3. É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora),

referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002.

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

5. Recurso especial não provido.

Quanto ao mérito, observo que a controvérsia a ser enfrentada gira em torno da compatibilização ou não do art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002 (trata da tributação a título de IRPJ e CSLL de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil) com o ordenamento jurídico em vigor.

(...)

Para apuração do valor do investimento foi adotado pela legislação em vigor o chamado "**método da equivalência patrimonial**", compreendido este como o método que consiste em atualizar o valor contábil do investimento ao valor equivalente à participação societária da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida, e no reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício. O **valor do investimento**, portanto, será determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social, sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada (in Portal de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/equivalenciapatrimonial.htm>>. Acesso em 11.11.2010).

Em se tratando de método onde se apura o resultado do exercício da empresa investidora com a inclusão do resultado positivo decorrente do investimento em empresas coligadas ou

controladas, há o conseqüente aumento do lucro líquido da empresa investidora.

Sendo assim, esse mecanismo contábil permite, em tese, a tributação na empresa investidora do lucro obtido com o investimento em empresas investidas, desde que seja considerado como lucro tributável da investidora a variação positiva do valor do seu investimento.

No entanto, muito embora essa tributação fosse possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, caput e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, "c", 4, da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mediante artifício contábil que elimina o seu impacto na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL. Transcrevo:

(...)

Sendo assim, a variação positiva ou negativa do valor do investimento, muito embora tenha impacto sobre o lucro líquido da empresa investidora, não adentra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por força de lei.

Em se tratando de empresas investidas coligadas ou controladas situadas no exterior, havia ainda um ingrediente a mais para a não tributação da variação positiva do valor do investimento, qual seja, a vigência do art. 63, da Lei n. 4.506/64, que somente permitia a tributação de resultados provenientes de atividades exercidas no Brasil (princípio da territorialidade). Transcrevo:

(...)

Posteriormente, com a publicação da Lei n. 9.249/95, a sistemática mudou, passando-se a tributar a título de IRPJ o lucro auferido por empresas no Brasil proveniente de empresas coligadas e controladas situadas no exterior, criando-se novo mecanismo contábil para permitir essa tributação, excepcionando-se a regra isencional anterior prevista no art. 63, da Lei n. 4.506/64. Veja-se:

(...)

De observar que a tributação permitida pela Lei n. 9.249/95 se restringe aos lucros auferidos no exterior pelas empresas coligadas e controladas (investidas), não abrangendo todos os lucros auferidos no exterior pela investidora por intermédio das empresas investidas.

Sendo assim, segundo a lei em exame, somente o lucro das investidas é tributado no Brasil a título de lucro da investidora auferido no exterior, na proporção de sua participação no capital da investida.

Essa constatação deriva do fato de que o art. 25, §2º, I, da Lei n. 9.249/95, exige a apuração dos lucros da empresa investida

*("lucros que auferirem ") para fins de serem adicionados proporcionalmente ao lucro líquido da investidora. Além disso, os §§2º e 3º do suso citado art. 25, aludem aos **lucros auferidos pelas investidas** e não pelas investidoras, no exterior.*

*Com todo esse contexto guarda coerência o §6º, do citado art. 25, ao determinar que os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuariam a ter o tratamento previsto na legislação vigente, ou seja, **não adentrariam a base de cálculo do IRPJ, sem prejuízo da tributação dos lucros auferidos pelas empresas investidas no exterior através de sua inserção no lucro líquido da empresa investidora**, isto é, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.*

(...)

No entanto, muito embora a Medida Provisória n. 2.158-34, de 27 de julho de 2001, não tenha feito qualquer alteração na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no que diz respeito à tributação dos lucros auferidos no exterior, a pretexto de regulamentá-la e regulamentar as alterações normativas iniciadas com a Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97), a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB fez publicar a Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002, que efetuou alterações na base de cálculo do IRPJ e da CSLL incidentes sobre os lucros auferidos do exterior por intermédio de empresas coligadas e controladas, a saber:

(...)

Com efeito, o art. 7º, da nova instrução normativa é claro em permitir que a variação positiva ou negativa do valor do investimento em empresa coligada ou controlada no exterior influencie na apuração do lucro real e na base de cálculo da CSLL devidos pela empresa investidora, permitindo a tributação pela variação positiva e a redução da base de cálculo pela variação negativa do valor do investimento.

Ora, como vimos acima, essa disciplina não encontra amparo em lei, sendo expressamente vedada pelo disposto no art. 23, caput e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, "c", 4, da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, que, como já demonstrado, não sofreram qualquer alteração pela legislação que lhes foi posterior.

*Ademais, a tributação permitida pelo art. 25, da Lei n. 9.249/95, é aquela incidente sobre os lucros auferidos pelas empresas investidoras **que também sejam lucros da empresa investida no exterior**. Essa tributação já estava suficientemente regulamentada no art. 1º, §3º, da Instrução Normativa SRF n. 38/96, que foi repetido pelo art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002, quando determinou que os **lucros das empresas coligadas ou controladas no exterior serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real e***

da base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica no Brasil, proporcionalmente à sua participação no capital social.

Ora, muito embora sabidamente possa o Fisco introduzir de ofício modificações nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento (art. 146, do CTN), tal não me parece ser o caso concreto, tendo em vista as vedações legais expressas, não havendo como tributar a integralidade da variação positiva do valor do investimento da empresa investidora em empresa coligada ou controlada no exterior.

Sendo assim, a sistemática em vigor não permite a tributação pela variação do valor do investimento que exceder aquilo que, além de ser considerado lucro da empresa investidora, também seja considerado lucro da empresa investida situada no exterior.

Desta forma, é de ser decretada a ilegalidade do art. 7º, da Instrução Normativa n. 213/2002, naquilo que a tributação pela variação do valor do investimento exceder a tributação dos lucros auferidos pela empresa investidora que também sejam lucros auferidos pela empresa investida situada no exterior, na forma do art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002.”

Por tais fundamentos, oriento meu voto no sentido de rejeitar o recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, afastar a preliminar de nulidade do acórdão recorrido e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para cancelar a exigência relativa a **“outras receitas – rendimentos oriundos do exterior”**.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Guidoni Filho - Relator