



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11080.008698/2009-21  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-005.636 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de novembro de 2022  
**Recorrente** RBS PARTICIPAÇÕES S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Exercício: 2004, 2005

**MULTA ISOLADA SOBRE ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS**

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhida, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Ademais, mantidos os demais lançamentos apurados pelo Fisco, que ajustaram a base de cálculo do IRPJ, não há que se falar em afastamento da referida multa.

**DIREITO DE PREFERÊNCIA. CUSTO.** O direito de preferência na subscrição de ações não se confunde com as ações, de modo que não pode ser computado, como custo de alienação do aludido direito, a perda com a desvalorização das ações no período. Nestas condições, são aceitáveis apenas as despesas necessárias à realização da operação, tais como comissões devidas às corretoras e taxas bancárias diversas.

**PROVISÃO INDEDUTÍVEL.** É ônus da contribuinte demonstrar o evento que motivou a exclusão, na apuração do resultado fiscal, de rendimentos resultantes da reversão de provisões indedutíveis.

**DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.** São dedutíveis, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas necessárias à atividade da empresa, desde que usuais e normais, consoante o disposto no artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Despesas originadas por perdas no pagamento de valores previstos em Termos de Opção de Ações não se justificam como usuais, normais e necessárias às atividades da empresa.

**LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA CONTROLADORA NO BRASIL.** STF - ADI nº 288. O STF decidiu, no ADI Nº 2.588, ser constitucional o artigo 74 da MP 2.158/2001, no que concerne às empresas controladas e inconstitucional no que toca às empresas coligadas localizadas em países sem tributação favorecida. Não se alcançou maioria acerca da aplicação da norma às controladas fora de paraísos fiscais e às coligadas localizadas em paraísos fiscais. Sobre estes dois pontos, permanece em pleno vigor o artigo 74 em discussão, posto que o STF não o excluiu do ordenamento jurídico pátrio. Deste modo, os lucros auferidos por controlada ou coligada localizada em país com tributação favorecida, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, serão

considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

**AUTUAÇÃO REFLEXA. MULTA ISOLADA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL).** Na medida em que a exigência reflexa tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento da multa isolada por não recolhimento da estimativa de imposto de renda, a decisão de mérito prolatada aplica-se para decidir o auto de infração decorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviani Aparecida Bacchmi - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Sergio Magalhaes Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thaís De Laurentiis Galkowicz, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente)

## **Relatório**

O Termo de Verificação Fiscal (TVF), de 30/12/2009 (fls. 21) conta-nos que foi expedido MPF para fiscalizar a RBS, inicialmente, com relação a IRPJ do período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005. Posteriormente, o TVF foi ampliado para abarcar a CSLL de jan/abril de 2005. Uma série de documentos contábeis, fiscais, contratos foram solicitados no curso da ação fiscal, cujo resultado a Fiscalização resumiu assim:

*“No curso desta ação fiscal, apurou-se que a RBS não ofereceu à tributação ganhos obtidos em operações de renda variável. Também se constatou a existência de uma exclusão indevida, por ocasião da determinação do seu resultado fiscal. Verificou-se, ainda, que lucros disponibilizados do exterior não foram adicionados a esse seu resultado fiscal. Por fim, identificou-se a falta de pagamento de tributos devidos por estimativa. Esses fatos, que têm como consequência a lavratura de Autos de Infração”* (fls. 21).

O crédito tributário apurado e constituído de ofício totaliza R\$ 1.233.700,69, sendo R\$ 906.005,27 de IRPJ e R\$ 327.695,42 de CSLL, referentes ao lançamento de multas isoladas decorrentes do não recolhimento de estimativas, que, com as infrações acima apontadas passaram a ser devidas. Outra consequência da autuação foi a redução dos prejuízos acumulados pela contribuinte registrados na RFB, consoante demonstrativos de fls. 10/11 e 19/20.

Na Impugnação (fls. 920 a 953), a Recorrente refuta o lançamento, resumidamente, com os seguintes argumentos: (a) preliminarmente, seria incabível o lançamento de multa isolada porquanto foi apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL (“BNCS”); (b) no mérito, não existiriam as infrações relacionadas no TVF e, por conseguinte: (i) não haveria base de cálculo para a cobrança de recolhimentos por estimativa; (ii) por isso, mesmo que fosse possível o lançamento de multa de ofício após apurado prejuízo anual, a higidez dos balanços de suspensão manteriam a impossibilidade de aplicação de multa isolada; (iii) a recomposição de ofício do LALUR é improcedente, devendo ser cancelado o procedimento de ofício.

Acerca dessa defesa da RBS, a DRJ decide (fls. 1014 a 1051):

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ** Ano-calendário: 2004, 2005 **ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ E CSLL NÃO RECOLHIDAS. MULTA ISOLADA.** Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de estimativa mensal que deixe de ser recolhido, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

**DIREITO DE PREFERÊNCIA. CUSTO.** O direito de preferência na subscrição de ações não se confunde com as ações, de modo que não pode ser computado, como custo de alienação do aludido direito, a perda com a desvalorização das ações no período. Nestas condições, são aceitáveis apenas as despesas necessárias à realização da operação, tais como comissões devidas às corretoras e taxas bancárias diversas.

**PROVISÃO INDEDUTÍVEL.** É ônus da contribuinte demonstrar o evento que motivou a exclusão, na apuração do resultado fiscal, de rendimentos resultantes da reversão de provisões indedutíveis.

**DESPESAS. DEDUTIBILIDADE.** São dedutíveis, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas necessárias à atividade da empresa, desde que usuais e normais, consoante o disposto no artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999.

**LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO FICTA PARA CONTROLADORA NO BRASIL.** STF. ADI Nº 2.588. Nos autos da Declaração Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.588, decidiu o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, julgar constitucional o artigo 74 da MP 2.158, de 2001, no que concerne às empresas controladas situadas em países considerados “paraísos fiscais” e a inconstitucional no que toca às empresas coligadas localizadas em países sem tributação favorecida. Não se alcançou maioria acerca da aplicação da norma às controladas fora de paraísos fiscais e às coligadas localizadas em paraísos fiscais. Sobre estes dois pontos, permanece em pleno vigor o artigo 74 em discussão, posto que o STF não o excluiu do ordenamento jurídico pátrio. Deste modo, os lucros auferidos por controlada ou coligada localizada em país com tributação favorecida, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

**AUTUAÇÃO REFLEXA. MULTA ISOLADA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL).** Na medida em que a exigência reflexa tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento da multa isolada por não recolhimento da estimativa de imposto de renda, a decisão de mérito prolatada naquele constitui prejudgado na decisão do auto de infração decorrente.

A DRJ desenvolve suas análises e concorda com todos os pontos abordados pelo Fiscal, ao final, votando pela improcedência da impugnação e pela manutenção das autuações.

A Recorrente, então, apresentou Recurso Voluntário (fls. 1061) repisando os argumentos trazidos em sua impugnação, pleiteando a reforma da decisão da DRJ e a declaração de insubsistência dos autos de infração.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1201-005.636 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 11080.008698/2009-21

## Voto

Conselheiro Viviani Aparecida Bacchmi, Relator.

A Recorrente foi cientificada da decisão da DRJ em 23/07/2014 e apresentou seu recurso em 06/08/2014, sendo, portanto, tempestiva a defesa. Por preencher os demais requisitos, o recurso é admitido.

O processo refere-se a multas isoladas incidentes sobre estimativas não recolhidas, no valor de R\$ 1.233.700,69, em decorrência de ajustes nas apurações de IRPJ/CSLL feitos pelo Fisco que reverteram o prejuízo fiscal apurado pela RBS para lucro tributável.

As infrações cometidas, de acordo com a Fiscalização, podem ser assim resumidas (fls. 22) :

- RBS não ofereceu à tributação os ganhos obtidos em operações de renda variável, representadas pela venda de direitos de preferência para a subscrição de novas ações de outra companhia, realizada em bolsa de valores, em 2005;
- existência de uma exclusão indevida do lucro real e da base de cálculo da CSLL, relacionada à perda com Termo de Opções concedidas a beneficiários diversos, efetuada pelo contribuinte em 2004;
- a RBS não adicionou ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, tanto em 2004 quanto em 2005, a sua parcela nos lucros auferidos e disponibilizados por empresa coligada, situada no exterior;
- falta de pagamento do IRPJ e da CSLL, ambos devidos por estimativa, relativos aos resultados fiscais acumulados do período de janeiro a março de 2005 e de janeiro a abril de 2005.

Na sua defesa, a RBS se defende desenvolvendo argumentos para os seguintes tópicos, que serão comentados na sequência:

1. Resultado Econômico Obtido em Renda Variável (Item 3.1 do TVF)
2. Exclusão Supostamente Indevida na Apuração do Resultado Fiscal (Item 3.2 do TVF)
3. Resultados no Exterior e Ausência de sua Disponibilização (Item 3.3 do TVF)
4. Improcedência da Multa Isolada por ter Apurado Prejuízo Fiscal

### **1. Resultado Econômico Obtido em Renda Variável**

De acordo com a Fiscalização, identificou-se a existência de contas de ativo com títulos que faziam referência a Net Serviços de Comunicação S.A. ("Net"), uma companhia na qual a RBS detinha participação de valor relevante.

Em análise a notas de corretagem, a Fiscalização concluiu que a RBS alienou direitos relativos a Net, em operações de renda variável realizadas em bolsa de valores, em março e abril de 2005, mas não houve ganho apurado nessas operações, em decorrência da forma com que os lançamentos contábeis foram efetuados<sup>1</sup>. Não foi apresentada, também, comprovação dos custos das operações.

Avaliando o aviso aos acionistas datado de 18/03/2005 (folha 210), constata-se que a Net aprovou a realização de um aumento de capital, mediante subscrição particular, com preferência assegurada aos então acionistas, dentre eles a RBS, para a subscrição das novas ações, no período de 21/03 a 20/04/2005. Como o preço fixado para essa subscrição, de R\$ 0,35 por ação, era inferior àquele pelo qual a ação era negociada, esse direito de preferência, assegurado aos então acionistas sem custo algum, passou a ter valor. E foi esse direito que o contribuinte fiscalizado alienou em bolsa, conforme as notas de corretagem.

Os custos não foram apresentados porque simplesmente inexisteram, segundo o auditor fiscal. Os ganhos mensais corresponderam ao próprio total dessas alienações, diminuído apenas das despesas necessárias para sua percepção, tais como as comissões devidas às corretoras e taxas diversas. A Fiscalização apurou, conforme documentos analisados, o seguinte resultado:

	<b>Março 2005</b>	<b>Abril 2005</b>
Resultado apurado pela Fiscalização	7.770.840,18	10.355.814,38
Resultado apurado pela RBS	-31.589,66	-40.999,79
<b>Diferença</b>	<b>7.802.429,84</b>	<b>10.396.814,17</b>

O problema foi que, após a aquisição do investimento na Net, houve uma desvalorização no seu valor, cabendo à RBS constituir uma provisão para fazer refletir na escrituração a perda potencial na sua realização (art. 183, III, da Lei nº 6.404/76). Essa provisão, por força do art. 13, I, da Lei nº 9.249/95, é indedutível na apuração do lucro real e também da base de cálculo da CSLL. Em dezembro de 2004, a empresa constituiu essa provisão, em razão da desvalorização das ações da investida, no valor de R\$ 75.905.313,14, mediante lançamento a débito da conta contábil de despesa "Prejuízos eventuais", e a crédito da conta retificadora de ativo permanente "Prov. desvalorização Net". Esse valor foi corretamente adicionado por ocasião da determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (folhas 413 e 414).

<sup>1</sup> Reregistros a crédito da conta de receita "Venda de investimentos", com a contrapartida a débito da conta de ativo circulante "Direitos preferenciais — Net", a débito de outra conta de ativo circulante "IRRF s/ aplicação financeira" e também a débito da conta de despesa "Tarifas bancárias". Poucos dias após, à medida que ocorriam as liquidações das operações, os valores eram baixados dessa conta de ativo "Direitos preferenciais — Net" e transferidos para as contas de ativo circulante "Bco Est Rio Grande Sul S/A", código 064110102041, ou "Banco Itau S/A". No entanto, a RBS também escriturou custos vinculados a essas vendas, por meio de registros a débito da conta "Custo baixa bens do ativo" e a crédito da conta de ativo permanente "Net Serviços de Comunicação SA". Em abr/2005, essas operações de alienação de direitos foram assim: a RBS escriturou as vendas desses direitos, a medida que ocorriam, mediante registros a crédito da conta de ativo "Net Serviços de Comunicação SA", com a contrapartida a débito das contas de ativo "Bco Est Rio Grande Sul S/A" ou "Banco Itau S/A", a débito de outra conta de ativo, "IRRF s/ aplicação financeira", e também a débito da conta de despesa "Tarifas bancárias".

Em 2005, contudo, isso não foi feito. A RBS imputou uma perda ao investimento na Net, que era apenas potencial, ao invés de reconhecer ganhos efetivos obtidos em operações de renda variável, decorrência da alienação de outro direito, de preferência para a subscrição de novas ações dessa companhia. Apenas por ocasião da realização do investimento na Net, mediante sua alienação, é que essa perda poderia se transformar em definitiva, passando a produzir efeitos fiscais.

A DRJ, faz sua própria análise dos fatos, primeiramente, subsumindo-os ao art. 171 da Lei das S/A<sup>2</sup>, que autoriza o próprio acionista e exercer o direito de preferência ou a aliená-lo a terceiro. Para a autoridade julgadora, *“direito de propriedade sobre parte do capital social de uma sociedade anônima não é o direito de preferência de subscrever novas ações. São direitos diferentes regulados por normas diversas, cada qual com suas peculiaridades. Neste sentido, não é aceitável que, ao se alienar o direito de preferência, a alienante considere como custos da operação, as perdas incorridas com a desvalorização de ação. São direitos patrimoniais diferentes que não se confundem.”*

Não haveria nos autos qualquer indicação de que a empresa tenha incorrido em qualquer gasto na aquisição de tal direito. *“Com isso, ao vender, em março de 2005, o direito de preferência, não é de se esperar que outros custos/despesas, além daqueles relacionados às comissões e taxas bancárias tenham interferido no resultado da operação. Quanto à transação de abril de 2005, não obstante tenha sido realizada a venda de bem do ativo, nenhuma receita foi registrada, o que torna ainda mais estranho o procedimento adotado pela interessada,*

---

<sup>2</sup> Art. 171. Na proporção do número de ações que possuem, os acionistas terão preferência para a subscrição do aumento de capital. § 1º Se o capital for dividido em ações de diversas espécies ou classes e o aumento for feito por emissão de mais de uma espécie ou classe, observar-se-ão as seguintes normas: a) no caso de aumento, na mesma proporção, do número de ações de todas as espécies e classes existentes, cada acionista exercerá o direito de preferência sobre ações idênticas às de que for possuidor; b) se as ações emitidas forem de espécies e classes existentes, mas importarem alteração das respectivas proporções no capital social, a preferência será exercida sobre ações de espécies e classes idênticas às de que forem possuidores os acionistas, somente se estendendo às demais se aquelas forem insuficientes para lhes assegurar, no capital aumentado, a mesma proporção que tinham no capital antes do aumento; c) se houver emissão de ações de espécie ou classe diversa das existentes, cada acionista exercerá a preferência, na proporção do número de ações que possuir, sobre ações de todas as espécies e classes do aumento. § 2º No aumento mediante capitalização de créditos ou subscrição em bens, será sempre assegurado aos acionistas o direito de preferência e, se for o caso, as importâncias por eles pagas serão entregues ao titular do crédito a ser capitalizado ou do bem a ser incorporado. § 3º Os acionistas terão direito de preferência para subscrição das emissões de debêntures conversíveis em ações, bônus de subscrição e partes beneficiárias conversíveis em ações emitidas para alienação onerosa; mas na conversão desses títulos em ações, ou na outorga e no exercício de opção de compra de ações, não haverá direito de preferência. § 4º O estatuto ou a assembleia-geral fixará prazo de decadência, não inferior a 30 (trinta) dias, para o exercício do direito de preferência. § 5º No usufruto e no fideicomisso, o direito de preferência, quando não exercido pelo acionista até 10 (dez) dias antes do vencimento do prazo, poderá sê-lo pelo usufrutuário ou fideicomissário. § 6º O acionista poderá ceder seu direito de preferência. § 7º Na companhia aberta, o órgão que deliberar sobre a emissão mediante subscrição particular deverá dispor sobre as sobras de valores mobiliários não subscritos, podendo: a) mandar vendê-las em bolsa, em benefício da companhia; ou b) rateá-las, na proporção dos valores subscritos, entre os acionistas que tiverem pedido, no boletim ou lista de subscrição, reserva de sobras; nesse caso, a condição constará dos boletins e listas de subscrição e o saldo não rateado será vendido em bolsa, nos termos da alínea anterior. § 8º Na companhia fechada, será obrigatório o rateio previsto na alínea b do § 7º, podendo o saldo, se houver, ser subscrito por terceiros, de acordo com os critérios estabelecidos pela assembleia-geral ou pelos órgãos da administração.

*principalmente se considerado o que dispõe o artigo 418 do RIR/99*<sup>3</sup>. Não seria usual realizar uma operação dessa espécie sem registrar as contrapartidas em contas de resultado.

A Recorrente, por seu turno, alega ter juntado documentos que comprovam os lançamentos efetuados e o cálculo da provisão para desvalorização do investimento mantido na Net (fls. 1.078). Nesse passo, segundo ela, o custo médio da ação era de R\$ 2,30 por ação (174.969.150,74 / 76.202.951 ações), em 31/12/2004, enquanto o valor de mercado era de R\$ 0,61 por ação (cotação conforme CMA). A empresa então decide contabilizar os valores da venda dos direitos de subscrição de novas ações como redutor de custo de investimento. Em 11/04/2005, após redução dos valores de venda dos referidos direitos, o custo médio contábil dos investimentos da Net era de R\$ 2,06 e seu valor de mercado era R\$ 1,02 por ação. Conclui a empresa que se tivesse contabilizado o valor da venda dos direitos de subscrição das ações da Net como receita, o valor do custo a ser contabilizado seria maior, registrando-se um prejuízo para a empresa ou valor idêntico ao da venda.

O cerne da discussão, portanto, seria desvendar a necessidade de efetiva alienação de ações da Net para fins de considerar a perda na data da operação dos direitos de preferência sobre as ações da empresa. Alega a Recorrente que buscou, ao realizar a operação, atender ao princípio da capacidade contributiva. A perda com a desvalorização decorrente da variação negativa (redução do preço em relação ao custo de aquisição) não teria sido potencial, mas efetiva, pois fundamentada no valor de mercado, reconhecido contabilmente como prejuízo em renda variável.

Após analisar as alegações da Recorrente na Impugnação, a DRJ concordou com a Fiscalização *“uma vez que a contribuinte não trouxe ao conhecimento do Fisco argumentos plausíveis que pudessem suportar seus procedimentos que resultaram na falta de oferecimento à tributação dos resultados com as operações em comento. Não procede, assim, a alegação da interessada de que o cerne da controvérsia seria “a necessidade, ou não, da efetiva alienação das ações da Net de propriedade da Impugnante, para fins de considerar a perda (resultante da desvalorização) na data da operação de venda dos direitos de preferência sobre as ações da mesma empresa. “Ação” não se confunde com “direito de preferência”. Logo, a perda resultante da desvalorização das ações não pode ser computada como custo da operação de alienação do direito de preferência. Tais perdas somente poderiam ser incorridas quando da realização do ativo correspondente, ou seja, da efetiva alienação das ações.”* (fls. 1.034)

Pendo para as conclusões da DRJ e da Fiscalização. O direito de preferência para a subscrição de novas ações da Net não se confunde com as ações dessa companhia. Portanto, a potencial perda que se projetava advinda desse direito deveria ser tratada como provisão e não como despesa a ser confrontada com a receita na venda das ações da empresa.

Esse foi o procedimento adotado pela empresa em 2004, inclusive. Por que alterou essa metodologia contábil correta e adotou método estranho e mais benéfico fiscalmente em

---

<sup>3</sup> Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31, § 1º).

2005? A forma como registrou o investimento e o direito de preferência levaram a um não reconhecimento de receita decorrente da operação, o que viola o art. 418 do RIR/99.

Instada a apresentar os custos da operação, as únicas despesas seriam as comissões devidas às corretoras e taxas diversas. Nenhuma outra foi trazida pela empresa. Por isso, é de se considerar que todo saldo positivo com a venda das opções constitui ganho, devendo compor a base de cálculo de IRPJ e de CSLL, conforme apurado no TVF.

Assim sendo, opino no sentido de que o lançamento e a decisão da DRJ devem ser mantidos.

## **2. Exclusão Supostamente Indevida na Apuração do Resultado Fiscal (Item 3.2 do TVF)**

De acordo com o auditor fiscal, ao analisar o saldo da conta "Opção de compra de ações" notou que estava devedor em R\$ 7.750.065,56, 10/01/2004, enquanto a conta "Prov. desv. Opção compra ações" tinha saldo credor de R\$ 6.807.983,86. A RBS, contabilmente, em 17/01/04, fez um encontro dessas contas, reduzindo a zero os saldos delas e transferindo a diferença, de R\$ 942.081,70, para outra conta de ativo, a "RBS On Line Ltda". Já no plano fiscal identificou-se que o contribuinte fez uma exclusão, também em jan/2004, tanto na apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL. O mesmo se repetiu nos demais meses de 2004.

A RBS forneceu uma planilha ao Fiscal com as alegadas explicações para as exclusões realizadas. Segundo a empresa: *“Na conta 064.120110.066 foram registrados nos anos de 2001, 2002 e 2003 compromissos assumidos pela empresa referente a Termo de Adesão ao Plano de Compra de Ações datado de outubro de 2000 referente a RBS Interativa S/A. Na conta 064.120110.067 foram registrados em 2002 e 2003 provisão para desvalorização das opções face o não sucesso da empresa. Em 2004 os valores foram transferidos para a conta 064.120109.066”* (fls. 27).

A análise de todos os documentos e explicações fornecidos pela empresa mostrou que a RBS Interativa, uma empresa do grupo, instituiu plano de ações para determinados beneficiários, como forma de motivar a equipe envolvida nesse novo negócio a alcançar determinados objetivos.

Ao aderir ao plano, *“essas pessoas comprometeram-se a pagar um prêmio, além de um preço pela subscrição. Em contrapartida, passaram a ter o direito de receber, poucos meses após os pagamentos efetuados, um valor muito superior, representado por ações preferenciais da instituidora desse plano, tantas quantas fossem necessárias para totalizar aquele valor previamente pactuado. Alternativamente, na hipótese da RBS Interativa não ter ainda deliberado pela abertura de capital, essas pessoas poderiam aguardar ou então vender a chamada opção ao contribuinte fiscalizado, pelo mesmo valor majorado.”* Nenhuma dessas pessoas tinha qualquer vínculo empregatício com a empresa, sendo que a RBS participava na condição de interveniente, assumindo a obrigação de compra da opção, por ser controladora da instituidora desse plano.<sup>4</sup>

<sup>4</sup> Tome-se, como exemplo, o acordo firmado pela RBS Interativa com uma das pessoas beneficiárias do denominado plano de opção de compra de ações, o Sr. Antônio Augusto Pinet Tigre (folha 499). Ele, mediante o pagamento de um prêmio de R\$ 1.000,00, em outubro de 2000, e de um preço de R\$ 20.000,00, em fevereiro de 2001, passou a ter o direito de receber R\$ 200.000,00 em maio de 2001, representados por ações da instituidora desse plano.

Portanto, pagos, pelo outorgado, os prêmios em 10/06/2003 e em 06/02/2004, teria ele ao direito de adquirir as ações. Caso não se concretizasse a abertura do capital da RBS Interativa S.A., a opção seria adquirida pela RBS.

A conclusão do Fisco e da DRJ é de que a exclusão feita pela RBS em 2004, no valor de R\$ 6.807.983,86, tanto na apuração do lucro real quanto da base de cálculo da CSLL, foi indevida. Seja pelo art. 13, da Lei 9.249/95 (inedutibilidade da provisão), seja pelo disposto no art. 299 do RIR/99 (requisitos da dedutibilidade da despesa), não se justificaria a despesa. Aparentemente, a empresa observou a vedação legal, porque, ao constituir a provisão contábil, em 2002 e 2003, fez a adição desse valor por ocasião da apuração das bases de cálculo dos tributos, o que se constatou na parte B do LALUR de 2004.

Assim, entende-se que apenas por ocasião da realização do ativo correspondente, que deu causa à constituição da provisão, poderia se cogitar a dedutibilidade desse valor, mediante exclusão na apuração do resultado fiscal. A RBS, no entanto, considerou que “o aumento do capital da RBS On Line, na qual tinha participação, seguido da alienação desse investimento para a Zero Hora Editora Jornalística S.A. correspondeu à realização desse ativo e justificou a exclusão. Para o Fisco, contudo, esse evento, documentado com uma alteração de contrato social da RBS On Line (folhas 416 a 421), não justifica o procedimento adotado pela RBS. Com efeito, o contribuinte fiscalizado adquiriu das pessoas beneficiárias do denominado plano de opção de compra de ações o direito de converter essas intituladas opções em ações da RBS Interativa. A operação mediante a qual ele alienou sua participação na RBS On Line não teve qualquer relação com a instituidora desse plano. Trata-se de pessoas jurídicas distintas. A RBS On Line foi incorporada pela Zero Hora, cujo nome foi alterado para RBS — Zero Hora, e lhe sucedeu em todos os direitos e obrigações, nos termos do artigo 227 da Lei nº 6.404/76. Já a RBS Interativa, que também teve seu nome alterado, para Direct Marketing Direto S.A., permanece ativa até hoje.”

Todavia, bem pondera a DRJ, que “a justificativa dada pela Recorrente para a exclusão na apuração do resultado fiscal em nada se aproxima com as hipóteses de reversão de provisões indedutíveis discutidas pela doutrina e pela jurisprudência administrativa. Afinal, a alteração do contrato social da empresa RBS On Line (CNPJ 05.105.328/0001-96), a fls. 416, nenhuma relação tem com a opção de compra de ações da empresa RBS Interativa S.A. (CNPJ 03.719.3211/0001-39), a qual permanece ativa sob a razão social de Direct Marketing Direto S/A.”

Outra razão encontrada pelo Fiscal para considerar indedutível a exclusão de R\$ 6.807.983,86 está contida no artigo 299 do Decreto nº 3.000/1999 – o RIR/99 – que estabelece que as despesas, para serem tidas como operacionais e dedutíveis, devem ser necessárias. Essas despesas também devem ser usuais ou normais, conforme o tipo de transações ou operações da

---

Alternativamente, podia vender a intitulada opção, pelos mesmos R\$ 200.000,00, para a RBS. No ano seguinte, a operação foi repetida com os mesmos valores, apenas corrigidos monetariamente.

Como não houve a tal deliberação pela abertura do capital da RBS Interativa, o Sr. Antônio vendeu a chamada opção para o contribuinte fiscalizado. Com isso, após ter pagado R\$ 46.142,80 para a instituidora desse plano, entre prêmios e pregos, ele recebeu R\$ 538.848,00 da RBS (folhas 453 e 503 a 509). Somados todos os desembolsos feitos pelas pessoas agraciadas, a título de prêmio e prego, chegou-se a R\$ 942.081,70 (folha 453). Já o total dos desembolsos feitos pelo contribuinte fiscalizado em favor dessas pessoas, pela compra das ditas opções, chegou aos R\$ 7.750.065,56. Esse era, aliás, o saldo da conta contábil de ativo "Opção de compra de ações", em 10 de janeiro de 2004 (folha 221). A diferença entre esses valores, de R\$ 6.807.983,86, era o saldo, na mesma data, da conta retificadora de ativo "Prov. dev. opção compra ações" (folha 222).

empresa. A constituição da provisão contábil teve origem na aquisição das denominadas opções para compra de ações. Essa aquisição foi feita junto a pessoas que, repita-se, não tinham qualquer vínculo empregatício com a RBS, além de ter custado R\$ 7.750.065,56, valor muito superior aos R\$ 942.081,70 que essas mesmas pessoas haviam pago, poucos meses antes, pela compra dessas opções junto A RBS Interativa. Isso tornaria a despesa não necessária, não usual e anormal. *“A única razão para a RBS ter figurado como interveniente foi o fato dela ser sua controladora. Isso não seria suficiente. O que se observou foi o contribuinte fiscalizado, enquanto interveniente, atuar como uma espécie de garantidor da instituidora desse plano, assumindo para si uma perda em uma operação estranha à sua atividade. Se o objetivo, com tal plano, era premiar determinadas pessoas, ao oferecer a elas um ganho expressivo em um curto espaço de tempo.”*

A empresa enfatiza que, ao contrário do que supôs a Fiscalização, seu objetivo não era premiar determinadas pessoas, mas permitir que pudessem auferir ganhos decorrentes do seu desempenho, e que a obrigação assumida e cumprida *“foi consequência do insucesso do novo negócio, que não ‘decolou’ e não viabilizou a abertura do capital em bolsa de valores”*. Como resultado dos acontecimentos, ao invés de obter ganho de capital decorrente da valorização da empresa, viu-se obrigada a cumprir sua obrigação de pagar o valor previsto no Termo de Opção de Compra de Ações e arcar com o prejuízo. A seu ver, portanto *“a operação foi, sim, usual, normal e necessária; mal sucedida, mas necessária, normal e usual”*. Considera exagerada a pretensão fiscal de destacar que as pessoas beneficiárias das opções não tinham vínculo empregatício com a impugnante, ignorando o vínculo societário entre as empresas e as disposições do Plano de Ações. Protesta, ainda, contra os argumentos da Fiscalização de que o valor pago aos beneficiados foi muito superior ao custo de aquisição, *“como se o prejuízo incorrido tivesse sido proposital ou que sua grandeza tivesse o condão de alterar a natureza jurídica das coisas”*. No seu entender, diante do prejuízo, deveria o Fisco acatar os lançamentos contábeis e fiscais.

Primeiro, importa mencionar que, nos anos de 2002 e 2003, os valores provisionados foram adicionados ao lucro contábil para a apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, como determinado pela legislação. Não há, portanto, qualquer justificativa plausível para a não adoção do mesmo procedimento em 2004. A situação era idêntica, então, o que explicaria procedimento diverso e prejudicial ao Fisco?

Depois, entendo que um plano de incentivos baseados em ações pressupõe, sim, algum vínculo da empresa cujas ações se distribui com as pessoas beneficiárias. Não faz sentido se conceder ações de outra empresa aos seus próprios empregados, sob alegação de incentivá-los a gerar resultados, se eles trabalham não para a empresa que remunerará aquelas ações. Não há como se trabalhar para uma empresa e se gerar resultado para outra, se a força de trabalho, o foco, a dedicação são exclusivas. Quando se concede direitos de ações de uma empresa, espera-se, em troca, que o empregado/diretor procure, com seu trabalho, gerar mais resultados para essa empresa, visando aumentar o valor de suas ações. Não foi o caso.

Aqui, não ficou muito claro o objetivo da RBS ao conceder as ações de outras empresas. Os seus empregados pagaram valor ínfimo pelos aludidos direitos e angariaram montante consideravelmente maior posteriormente. O que se denota, portanto, é que esses beneficiários tiveram as ações *“valorizadas”* conforme prometido contratualmente pela RBS, enquanto a RBS amargou perda nessa operação, que aproveitou fiscalmente.

Por isso, além da exclusão realizada não ter respaldo legal, como apontado pelo Fisco, entendo que houve um desatendimento ao viés de necessidade, usualidade e normalidade exigido no art. 299 do RIR/99. NOÉ WINKLER, em sua obra Imposto de Renda — Editora Forense, 2a Edição, às fls. 439: "*O art. 47 da Lei n.º 4.506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que comumente se denomina de cláusula geral. Isto significa que o legislador evitou baixar norma exemplificativa ou, muito menos taxativa. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como se glosar tal gasto.*"

Essa prova do atendimento aos requisitos da Lei não consta dos autos. As explicações da RBS não justificam o ajuste feito em suas apurações fiscais que diminuiu, de maneira não usual tampouco normal, o resultado fiscal da empresa.

No mais, apoio-me nas amplas considerações feitas pela DRJ sobre o tema:

*"(...) somente são dedutíveis, a rigor dos artigos 249 e 299 do RIR/1999, as despesas que sejam necessárias à consecução das atividades da pessoa jurídica, que sejam usuais e normais, ou seja, tenham caráter de rotina no contexto empresarial em que se inserem e não se revistam de desconectividade em relação às mesmas atividades. Diversamente, gastos que tenham nítido caráter de "perdas", que sejam esporádicos, que não se vinculem ao processo gerador do ganho da entidade, ainda que técnica, contábil ou gerencialmente possam ter conotação de "despesas", não podem, à luz da legislação do IRPJ e da CSLL ser deduzidos das bases de cálculo de ambos os tributos, pelo que, obrigatória sua adição às respectivas bases imponíveis, como bem entendeu o Fisco". (fls. 1.040)*

Já tidos como não usuais e anormais os planos de opções de compra de ações, tal operação também não é necessária e a DRJ menciona o exemplo do Sr. Antonio Augusto Pinent Tigre (nota de rodapé 4, retro), que teve um aumento patrimonial bastante significativo sem que houvesse, como contrapartida, a mais valia no preço das ações. "*Veja que está se tratando aqui de um plus remuneratório, ou seja, de parcelas percebidas além das inicialmente previstas nos contratos de trabalho destas pessoas, não podendo se aceitar a tese que seu pagamento tenha sido necessário.*"

A previsão constante do Termo, que remuneraria o beneficiário mesmo em caso de fracasso da abertura de capital, somente "*criou obrigações para a atuada e nenhum possível benefício a ela, benefício que seria usufruído pelas pessoas beneficiárias em qualquer caso. Sem a abertura do capital, para que os outorgados não vissem frustradas suas expectativas iniciais, garantiu-se uma inusitada remuneração, distante da propalada intenção de incentivar e premiar o sucesso*". (fls. 1.041).

E mais: é admissível que a Recorrente seja garantidora de operações realizadas por empresas do grupo econômico. No entanto, a responsabilidade original pelo pagamento de remunerações a pessoas que prestaram serviços a outra empresa do grupo econômico infringe o aludido princípio da entidade, sobre o qual a DRJ discorre às fls. 1.042.

Por isso, com base nos bem fundamentados argumentos da Fiscalização e da DRJ, acato a decisão tomada pelas autoridades fiscais sobre esse tópico também.

### 3. Resultados no Exterior e Ausência de sua Disponibilização (Item 3.3 do TVF)

O ativo da Recorrente mostrou investimento na RBSPAR, uma empresa sediada nas Ilhas Cayman, controlada pela RBS em 20% (diferentemente do que constava da sua DIPJ, comprovado por atas de reunião de Diretoria). Os 80% restantes pertenciam a empresa Networth Limited.

O lucro apurado pela RBSPAR era assim distribuído para a RBS:

	2004	2005
Lucro em moeda estrangeira (L) (US\$)	990.988,98	578.742,89
Participação da RBS no lucro (M=L*20%) (US\$)	198.197,80	115.748,58
Taxa cambial (N)	2,6544	2,3407
Participação da RBS no lucro (O=M*N) (RS)	526.096,24	270.932,70

De acordo com a legislação brasileira (art. 74 d MP nº 2.158-35/2001), a RBS deveria ter computado o lucro da sua coligada no exterior nas apurações fiscais de 2004 e 2005.

O Fiscal complementa (fls. 32): *“É importante mencionar que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, estabeleceu que os lucros auferidos por coligadas no exterior, caso da RBSPAR, passaram a ser considerados disponibilizados para a coligada no Brasil, caso da RBS, na data do balanço no qual foram apurados. Assim, esses lucros deveriam ter sido adicionados pelo contribuinte fiscalizado na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. No entanto, isso não ocorreu, conforme exame dos LALUR (folhas 249, 250 e 267) e das fichas 09A e 17 das DIPJ, tanto da relativa ao ano-calendário de 2004 (folhas 48 e 58), quanto da referente ao ano-calendário de 2005 (folhas 122 e 132). As adições feitas pela RBS, cujos títulos nos livros fiscais continham referência ao resultado da equivalência patrimonial da RBSPAR, e cujos valores, nos totais de R\$ 573.036,30 para 2004 e R\$ 1.012.518,46 para 2005, coincidem com aqueles informados nas fichas 09A e 17 das DIPJ, em verdade corresponderam aos resultados das variações de todos os investimentos avaliados pelo valor do patrimônio líquido, que foram objeto de registro na conta de resultado "Equiv patr negativa". Como essas variações, por forçado artigo 389 do Regulamento do Imposto de Renda e do artigo 2º, § 10, c, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, não são computadas na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, o objetivo desses ajustes se limitou a cumprir o disposto nesses dispositivos legais, ou seja, anular o efeito dos lançamentos contábeis sobre o resultado fiscal.*

A empresa não teria adicionado, às suas apurações fiscais, equivalência patrimonial negativa apuradas nas suas participações societárias estrangeiras:

Conta contábil "Equiv patr negativa" — 0642004324	2004	2005

RBSPAR Ltd (R\$)	322.225,54	-988.079,41
LMDS Empr Gaúcha de Telec Ltda.) (R\$)	-133,96	-251,46
RTS Rede de Telec do Sul Ltda. (R\$)	-141,00	-249,45
RBS Com e Lic de Marcas Ltda. (R\$)	-18.073,06	-23.364,30
RBS On Line Ltda. (R\$)	-876.815,82	0,00
RBS Infra Est e Partic Ltda. (R\$)	-98,00	-574,03
Resultado da equivalência patrimonial	-573.036,30	-1.012.518,46
Adição na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL	573.036,30	1.012.518,46

O Fiscal esclarece, ainda, que, ao final de 2004 e 2005, a RBS tinha 20% do capital da RBSPAR, enquanto os outros 80% estavam com a Networth. Assim, havia apenas coligação entre a investidora e a investida no exterior, o que poderia levar à conclusão de que não existia controle de uma sobre a outra. No entanto, ambas se encontravam sob controle comum, exercido pelo Sr. Nelson Pacheco Sirotsky e pelo Sr. Jayme Sirotsky.

A RBS tinha como acionistas majoritários, à época, a IMA Participações Ltda., com 50,99% do capital votante e total, e a JAMA Participações Ltda., com 40,99% do capital votante e total. A IMA, por sua vez, tinha como principal quotista, nesse período, o Sr. Nelson, também designado diretor, com poderes para geri-la e administrá-la (folha 168). Já a JAMA tinha como principal quotista o Sr. Jayme, também designado sócio-gerente. Além disso, ambos integravam o Conselho de Administração da RBS e o Sr. Nelson acumulava essa função com a de Diretor Presidente. No entender do Fiscal, portanto, eles tinham o controle do contribuinte fiscalizado.

Em relação à Networth, os Srs. Nelson e Jayme tinham poder de administrá-la, sendo diretores da empresa, conforme documentação apresentada (fls. 885). Os principais sócios dessa empresa eram a River Shores LLC, com 44,9% do seu capital, transferidas para a Balmoral Cay Limited, e a Hebron Investment Ltd, com 15,3% do seu capital. O Sr. Nelson informou a propriedade da Hebron, enquanto o Sr. Jayme informou a propriedade da River Shores e da Balmoral Cay, nas respectivas relações de direitos de sua DIRPF. Portanto, ambos tinham o controle da Networth, o que comprovaria também o controle da RBSPAR. *“Assim, não apenas de direito, mas também de fato havia a disponibilidade imediata dos lucros da investida, a RBSPAR, para as investidoras, dentre elas a RBS, bastando para isso uma deliberação nesse sentido dessas pessoas, o Sr. Nelson e o Sr. Jayme, sob cujo controle todas essas empresas se encontravam”* (fls. 34).

Por isso é que a autoridade fiscal comprovou a infração, representada pela omissão, por parte da RBS, de lucros auferidos e disponibilizados do exterior pela RBSPAR, em 2004 e 2005.

A RBS refuta o argumento da Fiscalização, pois, *“enquanto o contribuinte no Brasil não recebe efetivamente o lucro auferido pela coligada no exterior, não se pode falar em disponibilidade”*. Lembra que a matéria em debate aguardava decisão do Supremo Tribunal

Federal nos autos da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 2.588, cujos efeitos serão vinculantes. Reproduz, na continuação, os Informativos STF nos 296, 373 e 442.

Ressalte-se que a mencionada ADI 2.588 foi julgada e publicada em fev/2014, com a seguinte Ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000). 1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados: 1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros; 1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielísivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248); 1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada; 1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização. 2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece: 2.1. **A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;** 2.2. **A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);** 2.3. **A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.**

Na esteira dessa disposição, a Medida Provisória nº 2.158- 35/2001 dispôs que, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL “(...) *os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados* (...)”. A medida provisória, assim, estabeleceu o momento em que se considera verificada a aquisição da disponibilidade de renda no caso, lucros auferidos por empresa controlada ou coligada situada no exterior. Este momento é a data do balanço, no qual tais lucros tiverem sido apurados.

Na decisão, ficou registrado que, no caso das empresas controladoras situadas no Brasil, em relação aos lucros auferidos pelas empresas controladas localizadas no exterior, configura-se disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela controladora. A disponibilidade dos lucros auferidos pela empresa controlada, assim, depende única e exclusivamente da empresa controladora, que detém o poder decisório

sobre o destino desses lucros, ainda que não remetidos efetivamente, concretamente pela empresa controlada, situada no exterior, para a controladora localizada no Brasil. “*Em consequência, a apuração de tais lucros caracteriza aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda, não havendo nenhum descompasso entre o disposto no art. 74, caput da medida provisória em questão com o contido no caput e no parágrafo 2o do art. 43 do Código Tributário Nacional e tampouco com os arts. 146, inciso III, alínea a e 153, inciso III da Constituição Federal.*”

Diferenciou, contudo a situação das empresas coligadas. “*Não havendo posição de controle da empresa situada no Brasil sobre a sua coligada localizada no exterior, não se pode falar em disponibilidade, pela coligada brasileira, dos lucros auferidos pela coligada estrangeira antes da efetiva remessa desses lucros para a coligada aqui localizada ou, pelo menos, antes da deliberação que se faça no âmbito dos órgãos diretores, sobre a destinação dos lucros do exercício. Não me parece adequado assemelhá-las para efeito de tratamento tributário às filiais e sucursais, cujos lucros se consideram disponibilizados para a matriz na data do balanço no qual tiverem sido apurados*”.

E conclui: “*Diante do exposto, julgo procedente em parte a presente ação direta, para o fim de declarar inconstitucional a expressão "ou coligada" duplamente contida no caput do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001. Para empresas coligadas no exterior e para a tributação dos lucros dela auferidos pela coligada no Brasil (IR e CSLL), seguirá vigorando o disposto na Lei n.º 9.532/97.*”

Portanto, o STF definiu que é constitucional a tributação de controladas no exterior no momento da apuração do lucro. É inconstitucional, contudo, a tributação de coligadas a multinacionais brasileiras antes da distribuição dos lucros aos acionistas no Brasil, desde que essas não estejam sediadas em paraísos fiscais. Os ministros não decidiram se o dispositivo pode ser aplicado a empresas coligadas situadas em paraísos fiscais.

O CARF já se pronunciou sobre o tema, em linha com o entendimento do STF:

**processo:** 16561.000065/2009-86, 06/10/2021, 1ª Turma/CSRF 1ª Seção

**Ementa:** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)  
Ano-calendário: 2004, 2005 LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA FORA DE PARAÍSO FISCAL OU PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS POSITIVOS NA APURAÇÃO DA INVESTIDORA BRASILEIRA. JULGAMENTO STF. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO EFICAZ. No julgamento da ADI nº 2.588/DF pelo E. Supremo Tribunal Federal, que tratou da inconstitucionalidade na aplicação do art. 74 da MP nº 2.158/01 aos lucros auferidos por empresa controlada no exterior, situada fora de paraísos fiscais ou de países com tributação favorecida, não houve a deliberação e concordância necessárias sobre essa hipótese específica, dentro da matéria apreciada, para promover o controle de constitucionalidade concentrado pretendido pela Ação proposta, capaz de produzir efeitos erga omnes. **Numero da decisão:** 9101-005.809

**processo:** 10880.728246/2012-87, de 15/01/2020, 1ª TURMA/CSRF 1ª SEÇÃO

**Ementa:** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)  
Ano-calendário: 2008 LUCROS NO EXTERIOR. CONTROLADA INDIRETA. PAÍS COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO. MP 2.158/2001. STF. ADI 2588. Os lucros auferidos por controlada indireta, localizada em país com tributação favorecida, são tributáveis, na forma do artigo 74, da Medida

Provisória nº 2.158/2001, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588.

**Numero da decisão:** 9101-004.645 **Nome do relator:** CRISTIANE SILVA COSTA

**processo:** 16643.720021/2011-81, 14/02/2017, 2ª Turma 4ª Câmara 1ª Seção

**Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007 LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO PARA CONTROLADORA NO BRASIL. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/01. EMPRESAS NO URUGUAI. Para fim de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, os lucros auferidos por controlada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados. Disciplina conferida pelo art. 25, da Lei nº 9.249/95, c/c art. 74 da MP nº 2.158-35/01. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE SOCIEDADE CONTROLADA. ADIÇÃO DOS RESULTADOS NA INVESTIDORA BRASILEIRA. No julgamento da ADI 2.588/DF, em relação à constitucionalidade da aplicação do art. 74 da MP nº 2.158/01 aos lucros auferidos por empresa controlada, situada fora de paraísos fiscais ou de países com tributação favorecida, não houve a apreciação necessária da matéria para promover o resultado típico dessa Ação, capaz de produzir efeitos erga omnes. **Numero da decisão:** 1402-002.388 **Nome do relator:** LUIZ AUGUSTO DE SOUZA GONCALVES

**processo:** 16561.720090/2014-47, 12/08/2019, 2ª Turma, 3ª Câmara 1ª Seção

**Ementa:** ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2010 IRPJ. CSLL. LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, correspondentes ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONTROLADAS. PROPÓSITO DE EVITAR O DIFERIMENTO INDEFINIDO DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS . REGRA CFC. A regra do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é autêntica regra CFC (Controlled Foreign Company Rule), visando, precipuamente, evitar o diferimento por tempo indeterminado da tributação dos lucros apurados com base nos investimentos que a sociedade domiciliada no Brasil possua no exterior. TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. CONCEITO DE RENDA. ADEQUAÇÃO. A apuração de lucros em sociedades controladas no exterior caracteriza a aquisição de disponibilidade jurídica apta a dar nascimento ao fato gerador do imposto de renda, não havendo nenhum descompasso entre o disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 com o conceito de renda contido no art. 43 do Código Tributário Nacional. **Numero da decisão:** 1302-003.813 **Nome do relator:** PAULO HENRIQUE SILVA FIGUEIREDO

Portanto, diante da determinação jurisprudencial da instância máxima de julgamento do País, que agrilha os conselheiros do CARF, não me resta alternativa senão determinar a tributação da equivalência patrimonial negativa e dos lucros auferidos pelas controladas da RBS no exterior quando de sua apuração, em dez/2004 e dez/2005, nos moldes apurados pela Fiscalização.

#### **4. Im procedência da Multa Isolada em Razão de Apuração de Prejuízo Fiscal**

O auto de infração está adstrito a multas isoladas sobre IRPJ e CSLL em razão da adição ao lucro real e à BNCSLL de resultados de renda variável, de lucro no exterior e da glosa

de exclusão de perda com Termos de Opções concedidas a beneficiários diversos, comentadas anteriormente.

De acordo com a empresa, mesmo com os ajustes efetuados às suas apurações fiscais, a RBS continuaria em situação de prejuízo fiscal, o que seria motivo para a não incidência de multa isolada por não existência de estimativas.

Esclarece que antes da demonstração de prejuízo fiscal há permissão legal para, em caso de não recolhimento por estimativa, aplicar-se a multa isolada. Encerrado o período de apuração e demonstrado prejuízo fiscal não há o que se presumir e, portanto, não há base de cálculo para a incidência da multa. No caso analisado, a base da estimativa em 2 meses ocorreu por conta da glosa feita nos autos de infração, o que tornaria ainda mais inconsistente esse lançamento.

Cita jurisprudência administrativa sobre a aplicação da multa isolada apenas no caso de ocorrer antes da apuração de prejuízo fiscal. No entender da RBS, a multa isolada foi aplicada *“com base em interpretação equivocada do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que é peremptório aos estipular multas de ofício (das quais é espécie a isolada) serão calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. E, não havendo tributo devido, o §2º do art. 35 da Lei 8.981/95 determina que a pessoa jurídica está dispensada de estimativa. A combinação desses dispositivos (...) exclui a obrigação de antecipar o que não é devido e impede a aplicação de multa isolada.”* (fls. 1.067)

A RBS teria provado documentalmente o prejuízo fiscal e da BNCS (fls. 237 a 271 dos autos).

A DRJ afirma, contudo, que constatadas as infrações descritas e recalculados os resultados fiscais acumulados, em março e abril de 2005, eles se tornam positivos, consoante demonstrado na tabela abaixo (fls. 1.024):

	IRPJ		CSLL	
	Jan a Mar 2005	Jan a abr 2005	Jan a Mar 2005	Jan a abr 2005
Resultado Fiscal Declarado após compensação de PF e BNCS (X)	-6.214.989,34	-7.796.214,71	-6.214.989,34	-7.796.214,71
Infração (Y=K)	7.802.429,84	18.199.244,01	7.802.429,84	18.199.244,01
Resultado Fiscal antes da compensação (Z=X+Y)	1.587.440,50	10.403.029,30	1.587.440,50	10.403.029,30
PF e BNCS compensável	476.232,15	3.120.908,79	476.232,15	3.120.908,79
<b>Resultado Fiscal pós compensação PF e BNCS</b>	<b>1.111.208,35</b>	<b>7.282.120,51</b>	<b>1.111.208,35</b>	<b>7.282.120,51</b>
Tributos devidos mês	271.802,08	1.812.530,13	100.008,75	655.390,85
Retenção na Fonte	306,86	519,59	0	0
Tributos Devidos Meses Anteriores	0	271.495,22	0	100.008,75
<b>Tributo a Pagar no Mês</b>	<b>271.495,22</b>	<b>1.540.515,22</b>	<b>100.008,75</b>	<b>555.382,10</b>

Multa Isolada (50% - mais benéfica)	135.747,61	770.257,66	50.004,37	277.691,05
-------------------------------------	------------	------------	-----------	------------

Esclarece o r. julgador que “os tributos devidos por estimativa não foram recolhidos pela contribuinte, o que faz incidir o disposto no artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que impunha à época a multa isolada de 75%, **“ainda que tivessem sido apurados prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL no ano-calendário”**. Com a nova redação dada ao aludido artigo 44 pela Lei nº 11.488, de 2007, o percentual da multa foi reduzido para 50%, o qual, por se tratar de penalidade menos severa do que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, foi aplicado retroativamente, de acordo com o artigo 106, II, c, do Código Tributário.” (negritei).

A legislação que rege, art. 44, II da Lei nº 9.430/96, com atualização pela Lei nº 11.488/2007, versa:

**Art. 44.** Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

**II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:**

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

**b) na forma do art. 2º desta Lei<sup>5</sup>, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.**

A Lei é clara: se o contribuinte que tiver optado pelo pagamento mensal do imposto pela metodologia da base estimada não efetuar o pagamento, estará sujeito à multa isolada de 50%. Ainda que tenha apurado PF e BNCS, a multa será devida. Logo, essa argumentação da Recorrente não tem respaldo legal.

Assim decidiu o CARF reiteradas vezes, culminando na Súmula abaixo:

**Súmula CARF nº 178**

**Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021**

A inexistência de tributo apurado ao final do ano-calendário não impede a aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativa na forma autorizada desde a redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Não importa se o tributo é apurado pela metodologia da base estimada, se isso o caracteriza como não definitivo. Essa argumentação não encontra respaldo na legislação e na jurisprudência dominante. Ainda que as estimativas devam ser descontadas do tributo definitivo apurado ao final do ano, o pagamento delas é obrigatório e a sua não observância acarreta a aplicação da penalidade citada. A lei não é letra morta, não foi revogada e nem caiu em desuso; ela vige e tem força e eficácia diante do ilícito tributário, devendo ser aplicada caso a situação fática se subsuma à previsão normativa.

<sup>5</sup> Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

**CONCLUSÃO**

Por manter todos os lançamentos efetuados pelo Fisco e acatados pela DRJ (itens 1 a 3 acima) e por entender que a multa isolada é devida, nego provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Viviani Aparecida Bacchmi