



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 12448.721970/2016-48  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1401-003.640 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2019  
**Recorrente** OSX BRASIL S/A EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

PERDAS COM OPERAÇÃO DE HEDGE. DEDUTIBILIDADE. PROCEDÊNCIA

Em não se demonstrando a necessidade da despesa resultante de operações de *hedge*, face à não caracterização de um bem que se procura proteger ou de alguma obrigação assumida perante terceiros, há que se manter o lançamento resultante da sua glosa

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 (Lei 9.249, art. 25/26, c/c MP 2.15835/2001, art. 74).

TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-ÁUSTRIA.

Não há incompatibilidade entre os tratados internacionais para evitar dupla tributação e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835/2001. No caso concreto, o Tratado firmado entre Brasil e Áustria não impede a tributação na controladora no Brasil dos lucros auferidos no exterior, especialmente quando essa tributação recai sobre lucros gerados em locais onde não há tributação da renda/lucro, locais que não estão abarcados pelo Tratado Brasil-Áustria.

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MENOR. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO. MESMA MATERIALIDADE. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. POSSIBILIDADE.

Nos casos de lançamento com aplicação de multa de ofício, cumulado com lançamento de multa isolada por não recolhimento das estimativas, cabível a aplicação do princípio da consunção em razão de, decorrendo da aplicação do princípio, a multa aplicada em razão da infração maior (de ofício) absorver a multa relativa à menor infração (isolada) até o limite do valor da multa de ofício lançada. No caso concreto não se aplica o princípio em razão do cancelamento integral da multa de ofício lançada no mesmo exercício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso em relação a operações de hedge e à exigência de juros sobre a multa de ofício; ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação a tributação de lucros no exterior, vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Letícia Domingues Costa Braga e Eduardo Morgado Rodrigues que davam provimento; e iii) por maioria de votos, dar provimento ao ponto relativo à multa isolada por força do princípio da consunção, nos termos do voto do Relator, vencidos os Conselheiros Cláudio de Andrade Camerano, Carlos André Soares Nogueira e Luiz Augusto de Souza Gonçalves; neste ponto, votaram pelas conclusões os Conselheiros Daniel Ribeiro Silva, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin e Eduardo Morgado Rodrigues

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves- Presidente.

(assinado digitalmente)

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Abel Nunes de Oliveira Neto, Daniel Ribeiro Silva, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Carlos André Soares Nogueira, Letícia Domingues Costa Braga, Eduardo Morgado Rodrigues e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente)

## **Relatório**

Início com a transcrição do relatório da Decisão de Piso.

Versa o presente processo sobre impugnação apresentada pelo contribuinte em face dos autos de infração de: Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ ( a fls. 328/335); Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (a fls. 336/340).

Cientificada dos lançamento em 17/06/2016 – sexta-feira (vide doc. a fls. 365/366), a contribuinte apresentou, em 19/07/2016 (Termo a fls. 368), impugnação a fls. 369 e segs., na qual aduz, em apertada síntese, as seguintes razões de defesa:

a) quanto à glosa de despesas relativas a perdas em operações de hedge:

a.1) que as despesas financeiras incorridas pela IMPUGNANTE em operações de *hedge* devem ser consideradas dedutíveis na base de cálculo do "IRPJ", eis que necessárias a execução do objeto social da IMPUGNANTE;

a.2) que o limite à dedução de perdas apuradas em operações com derivativos, previsto no artigo 249, par. único, inc. X, e no artigo 772 do Decreto nº 3.000/99 ("RIR"), não se aplica as perdas em operações de hedge, consoante aquilo expressamente previsto no artigo 77, inc. V e par. 15, da Lei nº 8.981/95, logo, a D. Autoridade Fiscal não poderia vir a exigir os

tributos, multas e juros ora cobrados sobre aquela despesa qualificada como perdas em operações de hedge, tal como amplamente reconhecido nas decisões administrativas das Delegacias da Receita Federal de Julgamento e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

a.3) que a D. Autoridade Fiscal considerou como indedutível a despesa financeira incorrida pela IMPUGNANTE no valor de R\$ 102.845.000,00 (cento e dois milhões e oitocentos e quarenta e cinco mil reais), relativa a perdas em operações de derivativos (hedge), por entender que não teria sido suficientemente demonstrados, no curso do procedimento de fiscalização, quais direitos e obrigações registrados na contabilidade da impugnante teriam ensejado a contratação da mencionada operação de proteção (hedge);

a.4) que a impugnante logrou em demonstrar, durante a fiscalização, o contexto operacional que originou a contratação da operação de cobertura em comento;

a.5) que à impugnante, na qualidade de holding, cabia captar, gerir e aplicar os recursos necessários ao desenvolvimento das atividades a serem desempenhadas pela OSX - CONSTRUÇÃO NAVAL S/A e pela OSX - SERVIÇOS OPERACIONAIS LTDA., assumindo, para tanto, as despesas, riscos e obrigações correlatas;

a.6) que foi necessária a abertura do capital da impugnante, isto é, a realização da sua oferta pública inicial ("IPO", na sigla em inglês), em 18 de março de 2010, para que fosse possível planejar, financiar e desenvolver todas as atividades pretendidas pela impugnante através das suas sociedades subsidiárias operacionais;

a.7) que, como divulgado nos noticiários à época, a emissão de ações na oferta pública inicial de ações ("IPO") realizada pela IMPUGNANTE resultou na captação aproximada de R\$ 2.817.000.000,00 (dois bilhões e oitocentos e dezessete milhões de reais);

a.8) que todas as operações que materializariam o planejamento, financiamento e desenvolvimento da OSX – CONSTRUÇÃO NAVAL S/A e da OSX – SERVIÇOS OPERACIONAIS LTDA. não foram realizadas imediatamente após a oferta pública inicial de ações ("IPO") da impugnante, isto em face das diversas análises, deliberações e negociações comerciais, sobretudo com fornecedores estrangeiros, que as atividades empresariais nesses setores ensejam;

a.9) que, naturalmente, diante de uma captação de recursos tão vultosa, a impugnante, conservadoramente, foi obrigada a preocupar-se com eventuais riscos inerentes ao mercado financeiro internacional, em especial, a taxa de variação do dólar;

a.10) que a preocupação com a taxa de variação do dólar ganha uma relevância ainda maior quando se considera que ambas as sociedades subsidiárias ora comentadas - OSX - CONSTRUÇÃO NAVAL S/A e OSX - SERVIÇOS OPERACIONAIS LTDA. - assumiram, e viriam a assumir ainda mais, obrigações em moedas estrangeiras, especialmente diante do fato de que a indústria naval e a indústria de petróleo e gás natural dependem de equipamentos e de mão-de-obra especializados, oriundos do exterior;

a.11) que a necessidade de importação de equipamentos e mão-de-obra para essas indústrias é tão manifesta que o próprio governo federal estimula a contratação dos mesmos junto a sociedades estrangeiras, desonerando a carga tributária incidente sobre essas operações

através de Regimes Aduaneiros Especiais como o "REPORTO" e o "REPETRO", entre diversas outras;

a.12) que, assim, a impugnante foi compelida a realizar operações de *hedge*, isto é, operações de cobertura de riscos, firmando, nesse sentido, um contrato com o Banco Morgan Stanley especialmente diante do risco inerente a variação cambial;

a.13) que há que se destacar que as operações de *hedge* não são contratos identificados pelo seu conteúdo, mas, sim, pela sua finalidade de cobrir um risco - cotações de moedas estrangeiras, variações no preço de determinadas *commodities* em certo prazo, etc. - e, na maioria das vezes estão assentadas em um contrato de derivativos;

a.14) as operações de *hedge* realizadas pela impugnante não tinham como objetivo a especulação financeira, mas, sim, a proteção do patrimônio da própria impugnante, patrimônio este que, em razão do seu valor após a oferta pública inicial de ações ("IPO"), não poderia estar sujeito as oscilações naturais do mercado financeiro;

a.15) que, segundo o artigo 299 do Decreto nº 3.000/99 ("RIR"), as despesas operacionais dedutíveis da base de cálculo do "IRPJ" e da "CSLL" são aquelas despesas necessárias a atividade da empresa ou a manutenção da respectiva fonte produtora;

a.16) que, segundo a D. Autoridade Fiscal, a limitação à dedutibilidade das perdas em operações de *hedge* devidamente comprovadas pela IMPUGNANTE estaria prevista no artigo 249, par. único, inc. X e no artigo 772, caput, ambos do Decreto nº 3.000/99 ("RIR"), *in verbis*:

“Art. 249. Na determinação do lucro real, sendo adicionados ao lucro ílquido do período de apuração:

(...)

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações;

(...)”

“Art. 772. Ressalvado o disposto no artigo anterior, as perdas apuradas nas operações de que tratam os arts. 761, 764, 765, e 766 somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o limite dos ganhos auferidos em operações previstas naqueles artigos.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata este artigo, a parcela das perdas adicionadas poderá, em cada período de apuração subsequente, ser excluída na determinação do lucro real, até o limite correspondente à diferença positiva apurada em cada período, entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas.”

a.17) que, entretanto, a D. Autoridade Fiscal olvidou-se que os limites destacados na legislação acima transcrita não se aplicam às perdas apuradas em operações de *hedge*, pois as regras previstas no artigo 249, par. único, inciso X, e no artigo 772, caput, ambos do Decreto nº 3.000/99 (“RIR”), decorrem do artigo 76, par. 4o, da Lei nº 8.981/95, o qual dispõe o seguinte:

*“Art. 72. Os ganhos líquidos auferidos, a partir de 1º de janeiro de 1995, por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, em operações realizadas nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da Legislação vigente, com as alterações introduzidas por esta lei.*

(...)

*Art. 73. O rendimento auferido no resgate de quota de fundo de ações, de commodities, de investimento no exterior, clube de investimento e outros fundos da espécie, por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, sujeita-se à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de dez por cento.*

(...)

*Art. 74. Ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de dez por cento, os rendimentos auferidos em operações de swap.*

*§ 1º A base de cálculo do imposto das operações de que trata este artigo será o resultado positivo auferido na liquidação do contrato de swap.*

*§ 2º O imposto será retido pela pessoa jurídica que efetuar o pagamento do rendimento, na data da liquidação do respectivo contrato.*

*§ 3º Somente será admitido o reconhecimento de perdas em operações de swap registradas no termos da legislação vigente.*

(...)

*Art. 76. O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, ou pago sobre os ganhos líquidos mensais, será:*

*I - deduzido do apurado no encerramento do período ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real;*

*II - definitivo, no caso de pessoa jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isenta, e de pessoa física.*

*§ 1º No caso de sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei no 2.397, de 1987, o imposto poderá ser compensado com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.*

*§ 2º Os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável e os ganhos líquidos produzidos a partir de 1º de janeiro de 1995 integrarão o lucro real.*

*§ 3º As perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou de renda variável, não serão dedutíveis na apuração do lucro real.*

*§ 4º Ressalvado o disposto no parágrafo anterior, as perdas apuradas nas operações de que tratam os arts. 72 a 74 somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o limite dos ganhos auferidos em operações previstas naqueles artigos.*

*§ 5º Na hipótese do § 4o, a parcela das perdas adicionadas poderá, nos anos-calendário subsequentes, ser excluída na determinação do lucro real, até o limite correspondente à diferença positiva apurada em cada ano, entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas.*

*§ 6º Fica reduzida a zero a alíquota do IOF incidente sobre operações com títulos e valores mobiliários de renda fixa e renda variável.*

*§ 7º O disposto no § 6º não elide a faculdade do Poder Executivo alterar a alíquota daquele imposto, conforme previsto no § 1o do art. 153 da Constituição Federal e no parágrafo único do art. 1o da Lei no 8.894, de 21 de junho de 1994.”;*

a.18) que o artigo 76, par. 4º, da Lei no 8.981/95, determina que as perdas apuradas nas operações de realizadas nas bolsas de valores, de mercadorias ou de futuros; no resgate de quota de fundo de ações, de commodities e de investimento no exterior; ou, ainda, nas operações de swap, somente serão dedutíveis até o limite dos ganhos auferidos nas operações previstas nesses artigos;

a.19) que, porém, essa mesma Lei, no seu artigo 77, inc. V e par. 1º, afasta o regime de tributação previsto nos artigos transcritos acima quando as operações em questão consistam em operações de hedge, como destacado a seguir:

*“Art. 77. O regime de tributação previsto neste Capítulo não se aplica aos rendimentos ou ganhos líquidos:*

*(...)*

*V - em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadoria e de futuros ou no mercado de balcão.*

*§ 1º Para efeito do disposto no inciso V, consideram-se de cobertura (hedge) as operações destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado:*

*a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica;*

*b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.”;*

a.20) que repita-se: o artigo 77, inc. V e par. 1º, da Lei nº 8.981/95, afasta o regime de tributação previsto para as operações financeiras nos artigos anteriores, inclusive, a

limitação à dedutibilidade de perdas apuradas em razão de operações em bolsas de valores, operações de *swap*, dentre outros, isto desde que se refiram a operações de *hedge*;

a.21) que apresenta decisões da DRJs de Curitiba e de São Paulo e do CARF em suporte a sua defesa (transcritas a fls. 388/390), as quais afastam a limitação à dedutibilidade de perdas com derivativos prevista no artigo 249, par. único, inc. X, e artigo 772 do Decreto n.º 3.000/99 (“RIR”), em razão daquilo disposto no artigo 77, inc. V e par. 1º, da Lei n.º 8.981/95;

a.22) que, diante da análise da legislação tributária em questão, bem como dos inúmeros precedentes administrativos colacionados acima, resta demonstrada a necessidade de cancelamento da parcela atinente às perdas em operações de *hedge*, assim reconhecidas pela própria D. Autoridade Fiscal;

b) quando a falta de adição de resultado apurado em controlada no exterior:

b.1) que, quanto à suposta infração relacionada a ausência de adição no lucro real do período - 2011 - do resultado apurado por controlada situada no exterior - Áustria -, será demonstrado que, muito embora haja previsão nesse sentido constante do artigo 74, da Medida Provisória n.º 2.158-35/01, tal dispositivo não se aplica ao caso em tela em razão do que preveem os artigos 7, 10 e 23, parágrafo segundo, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre Brasil e Áustria, promulgada pelo Decreto n.º 78.107, de 22 de julho de 1976, razão pela qual não há que se falar na adição pretendida pela D. Autoridade Fiscal;

b.2) que a D. Autoridade Fiscal entende que o lucro decorrente de investimento em sociedade controlada no exterior deve ser adicionado à base de cálculo do “IRPJ” e da “CSLL” por força do artigo 74 da Medida Provisória no 2.158-35/2001, considerando-o disponibilizado para a controladora brasileira na data do balanço em que forem apurados;

b.3) que a impugnante não efetuou a adição da parcela correspondente aos lucros de sua controlada no exterior porque, apesar da previsão do artigo 74 da Medida Provisória no 2.158-35/2001, tal dispositivo não se aplica ao caso em tela em razão dos artigos 7, 10 e 23, parágrafo 2, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre Brasil e Áustria, promulgada pelo Decreto no 78.107, de 22 de julho de 1976;

b.4) que é sabido que o artigo 7o das Convenções-Modelo OCDE determina que os lucros de uma empresa residente em um Estado Contratante só devem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente;

b.5) que, ainda que se entenda que o artigo 7 da Convenção Brasil-Áustria não impeça a tributação dos lucros da controlada no exterior, por meio do artigo 74 da Medida Provisória no 2.158-35/2001, o fato é que, mesmo assim, a autuação fiscal não pode subsistir;

b.6) que estamos diante de tributação ficta de dividendos, o que obriga que sejam interpretados os artigos 10 e 23 das Convenções Internacionais, principalmente no que se refere ao caso concreto, já que a Convenção Brasil-Áustria possui uma regra específica sobre dividendos;

b.7) que a Convenção Brasil-Áustria determina que os lucros da controlada austríaca não apenas não devam ser tributados por força do Artigo 7º, como também os dividendos distribuídos para a controladora brasileira sejam isentos por determinação do artigo 23, parágrafo 2º;

b.8) que o artigo 10 da Convenção Brasil – Áustria permite que os dividendos sejam tributados no país da residência do beneficiário, conforme abaixo:

*“Artigo 10 - Dividendos*

(...)

*1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.*

*2. Todavia, esses dividendos podem ser tributados no Estado Contratante onde reside a sociedade que os paga, de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.”*

b.9) que, porém, o artigo 23, parágrafo 2º, da Convenção Brasil-Áustria isentou os dividendos na hipótese em que a sociedade brasileira for detentora de, no mínimo, de 25% do capital da sociedade austríaca, *in verbis*:

*“Artigo 23 – Método para Eliminar a Dupla Tributação:*

(...)

*2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente da Áustria a uma sociedade residente do Brasil que possua no mínimo 25% das ações do capital da sociedade que paga os dividendos serão isentos do imposto de sociedade no Brasil.”*

b.10) que, conforme já foi demonstrado anteriormente por meio do contrato social da OSX GMBH (Doc. no 03), a IMPUGNANTE (beneficiária dos dividendos) é detentora de 100% (cem por cento) do capital social da sociedade austríaca;

b.11) que, assim, os lucros considerados no balanço patrimonial da IMPUGNANTE em 31 de dezembro de 2011 decorrentes de sua participação na sociedade da OSX GMBH não devem ser tributados no Brasil por força do artigo 23, parágrafo 2, da Convenção Brasil-Áustria, tendo em vista que o artigo 74 da Medida Provisória no 2.158-35/2001 conceitua tais lucros como sendo dividendos, independentemente de terem sido distribuídos ou não;

b.12) que, portanto, que quando a Convenção confere isenção aos dividendos, não há que se cogitar a tributação pelo artigo 74 da Medida Provisória no 2.158-35/2001 sob pena de violação do artigo 23 e, mais grave ainda, de tornar a Convenção inócua, sendo certo que não foi este o objetivo do governo brasileiro ao assinar tais compromissos com outros países;

b.13) que o artigo 10 da Convenção Brasil-Áustria prevê a isenção dos dividendos recebidos de uma sociedade austríaca por uma sociedade brasileira, porém não faz qualquer vinculação aos pagamentos de tributos na Áustria;

b.14) que a Convenção Brasil-Áustria permite, por meio do parágrafo 2º do artigo 10, que os dividendos sejam tributados na Áustria. Portanto, quando o artigo 23, parágrafo 2º, prevê a isenção no Brasil, este dispositivo não impõe qualquer requisito para sua aplicação, pois parte da premissa que a Áustria tem o poder de tributar os dividendos, independentemente de tê-lo feito ou não;

b.15) que em relação à “CSLL”, instituída pela Lei no 7.689 de 15 de dezembro de 1988, é uníssono na doutrina e na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que tal contribuição é abarcada pelas Convenções para Evitar a Dupla Tributação;

b.16) que o artigo 11 da Lei no 13.202/2015, que instituiu o PRORELIT, determina que para fins de interpretação dos tratados, no tocante dos tributos abarcados pelas convenções, a “CSLL” seria considerada como abrangida, tendo em vista possuir fato gerador idêntico ao do Imposto de Renda;

b.17) que tal legislação está em conformidade com o previsto no parágrafo 2o do artigo 2o da Convenção firmada entre o Brasil e a Áustria, in verbis:

*“2. Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos impostos já existentes, ou em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente de qualquer modificação que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias, especialmente no que se refere ao Artigo 23, parágrafo 7.”;*

b.18) Dessa forma, colocou fim a discussão sobre a “CSLL” ser aplicável ou não aos países com os quais o Brasil possui tratado para evitar a dupla tributação de renda, o que faz com que a IMPUGNANTE também não tribute os dividendos fictos recebidos de sua controlada na Áustria pelos mesmo motivos já expostos em relação ao “IRPJ”;

b.19) que, por todo o exposto acima, conclui-se que os resultados auferidos no exterior pela controlada austríaca eram tratados pelo artigo 74 da Medida Provisória no 2.158/2001 como dividendos fictamente distribuídos à controladora brasileira, que não devem ser tributados por força da regra especial do artigo 23, parágrafo 2o, da Convenção Brasil-Áustria;

c) quanto à multa isolada:

c.1) que não há como se admitir a manutenção da multa isolada cominada em face da IMPUGNANTE no montante de R\$ 11.482.082,33 (onze milhões, quatrocentos e oitenta e dois mil, oitenta e dois reais e trinta e três centavos), referente ao Auto de Infração de “IRPJ”, eis que sobre os fatos que ensejaram a aplicação da referida multa, houve também o lançamento de multa de ofício, sendo certo que a dupla cobrança ora atacada representa clara hipótese de bis in idem, o que, por certo, não se pode admitir;

c.2) que torna-se latente o reconhecimento da ilegalidade incorrida pela D. Autoridade Fiscal ao imputar em face da IMPUGNANTE, de forma cumulada, a multa de ofício, correspondente a 75% (setenta e cinco por cento) do crédito tributário lançado a título de “IRPJ”, e a multa isolada, correspondente a 50% (cinquenta por cento) das supostas estimativas mensais não recolhidas, impondo-se o cancelamento da multa isolada lançada no montante de R\$ 11.482.082,33 (onze milhões, quatrocentos e oitenta e dois mil, oitenta e dois reais e trinta e três centavos);

d) quanto aos juros de mora incidente sobre a multa de ofício:

d.1) que caso se entenda pela manutenção da exigência fiscal aqui combatida, o que se admite apenas em homenagem ao princípio da eventualidade, faz-se necessário ressaltar a impossibilidade de incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício lançada, ante a ausência de previsão normativa nesse sentido;

d.2) que por completa ausência de previsão legislativa acerca da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, bem como pelo entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais sobre a matéria, caso os argumentos suscitados nas seções anteriores que impõem o cancelamento da exigência fiscal sejam desconsiderados, o que só se admite para fins de argumentação, não poderá haver a incidência moratória sobre a multa cominada;

e) que requer:

e.1) que seja provida a presente Impugnação, com o consequente cancelamento integral dos Autos de Infração lavrado no bojo do Processo Administrativo no 12448.721970/2016-48;

e.2) que, subsidiariamente, caso se entenda pela manutenção da exigência fiscal ora combatida, o que só se admite para fins de argumentação, não poderá haver a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício lançada, por completa ausência de previsão legislativa dispendo sobre tal incidência.

Na Sessão de Julgamento de 20/09/2017, esta 4ª Turma da DRJ/BSB, por maioria de votos, vencido este Relator, converteu o julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal diligenciante adote as seguintes providências:

a) intimasse o contribuinte a apresentar documentação comprobatória, tais como contratos, dos diretos obrigações registrados da controlada, bem como a vinculação a obrigação da subsidiária em dólar em sua contabilidade que estariam sob a proteção (hedge) por meio de operações de derivativos,

b) com base nos documentos acostados pela impugnante, elaborar relatório circunstanciado.

Em resposta à intimação (doc. a fls. 1.147), a impugnante informou o seguinte:

“OSX BRASIL S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, anterior e devidamente qualificada nos autos do processo em epígrafe, adiante denominada PETICIONÁRIA, vem, respeitosamente, perante Vossa Senhoria, em atenção à

Intimação Fiscal de fls. 15, apresentar, tempestivamente, os documentos comprobatórios de suas alegações, quais sejam **(i) os contratos dos direitos e obrigações registrados da controlada (Doc. no 01)**, bem como **(ii) o demonstrativo que comprova a vinculação à obrigação da subsidiária em dólar, em sua contabilidade, que estariam sob a proteção (hedge) por meio de operações de derivativos (Doc. no 02)**.” [grifo nosso]

Em atendimento à Resolução, a DIFIS//DRFRJ1 exarou o seguinte despacho (doc. a fls. 1238):

“Em atendimento à Resolução de fls. 1114 a 1123, foi expedido Termo de Ciência de Resolução e de Diligência Fiscal lavrado no dia 24/10/2017 (v. fls. 1127 a 1140), com ciência data no Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) no dia 25 subsequente, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem em apenso (v. fls. 1141 a 1143). Em carta datada de 17/11/2017, o contribuinte logrou encaminhar os documentos e elementos que julgou pertinentes à demanda constante da intimação então efetuada (v. fls. 1144 a 1237). Propomos o encaminhamento do presente processo à 4ª Turma da DRJ/BSB, visto que, por falta de previsão no Regimento Interno, não compete à presente autoridade lançadora emitir pronunciamento sobre as informações e os elementos acostados em Diligência Fiscal originada de atividade de julgamento administrativo.”.

Fim da transcrição do relatório da Decisão de Piso.

Analisando a impugnação a Delegacia de Julgamento a considerou improcedente e manteve integralmente o auto de infração.

Cientificado da decisão o recorrente apresentou recurso voluntário no qual aduziu as seguintes razões:

- Que realizou contrato de leasing necessário ao funcionamento da empresa e, para tanto, obteve financiamento em dólar, razão pela qual o HEDGE contratado destinou-se a prevenir oscilações futuras da taxa cambial.

- Que as perdas em operação de HEDGE são dedutíveis em face do art. 77, V, § 1º, da Lei nº 8.981/95, sendo inaplicável o art. 772 do RIR/99.

- Quanto à tributação dos lucros obtidos no exterior, alega violação ao artigo 7 da convenção para evitar a dupla tributação firmada entre o Brasil e a Áustria frente à tributação dos lucros ou dividendos fictos recebidos de controlada domiciliada neste país, pelo artigo 74 da medida provisória nº 2.158-35/2001. Apresenta extensa argumentação a suportar o seu entendimento contrário à autuação.

- Quanto à multa isolada lançada, alega que não pode haver o lançamento concomitante das multas de ofício e isolada.

- Que não é possível a incidência de juros sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Fl. 12 do Acórdão n.º 1401-003.640 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 12448.721970/2016-48

## Voto

Conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais, assim dele tomo conhecimento.

Passemos à análise dos pontos de discordância apresentados pela empresa em seu recurso voluntário.

**Alega que realizou contrato de leasing necessário ao funcionamento da empresa e, para tanto, obteve financiamento em dólar, razão pela qual o HEDGE contratado destinou-se a prevenir oscilações futuras da taxa cambial.**

O ponto de análise a ser enfrentado neste item prende-se ao fato da comprovação dos bens e direitos que deveriam ser protegidos pelos contratos de HEDGE. Em sua impugnação e respostas à fiscalização a recorrente apresentou alegações genéricas sobre a necessidade de cobertura contra as variações cambiais em face de possuir muitos investimentos e materiais a adquirir cotados em moeda estrangeira.

Quando do julgamento da impugnação a recorrente foi intimada, por meio de diligência solicitada pela Delegacia de Julgamento, a comprovar quais bens e direitos seriam protegidos pelos contratos de HEDGE que geraram as perdas glosadas pela fiscalização tendo em vista que a Delegacia de Julgamento entendeu que não houve intimação específica para que a empresa apresentasse tal comprovação.

Entretanto, mesmo intimada e reintimada a recorrente não logrou comprovar os bens e direitos que deveriam ser protegidos pelos contratos de HEDGE. Na intimação da diligência a empresa apresentou dois contratos genéricos que não especificam o envolvimento de nenhum bem específico a ser protegido e, mais ainda, os montantes destes contratos eram inferiores a 20% dos 600 milhões de dólares que a recorrente alegava que deveriam ser investimentos protegidos.

No sentido destas colocações foi a manifestação da Delegacia de Julgamento a respeito do solicitado. Vejamos:

Nos termos do § 1º do art. 77 da Lei 8.981/95, consideram-se de cobertura (*hedge*) as operações destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado: a) estiver relacionado com **as atividades operacionais da pessoa jurídica**; e b) destinar-se à **proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica**.

No caso em tela, a Fiscalização não levou em conta que estamos a tratar de uma *holding*, cujos principais ativos eram justamente os seus investimentos nas subsidiárias. Assim, quando a impugnante informou que o objetivo era *proteger a parcela do caixa que seria destinada aos investimentos em moeda estrangeira* e que por isso foram celebrados contratos de derivativo (*hedge*) no 2º trimestre de

2010 no montante de US\$ 600,0 milhões, caberia à fiscalização aprofundar a investigação com a solicitação de prova documental desta destinação, inclusive que informasse a que título foram destinados tais recursos às subsidiárias (aumento de capital, mútuo etc.).

Note-se que, como aponta o TVF acima transcrito, a impugnante foi intimada apenas a justificar a despesa informando quais os “*direitos e obrigações que foram objeto de proteção nas consideradas operações de cobertura (hedge)*”.

Ao analisarmos a resposta da impugnante transcrita no TVF, verifico que foi informada a obrigação em dólares a justificar a operação de *hedge*. Se faltou completude a resposta da impugnante, isso decorreu, primeiramente, de um intimação também incompleta e, em segundo, da falta de aprofundamento da Fiscalização quando tomou conhecimento da alegação de que havia uma destinação de 600 milhões de dólares para as subsidiárias e nada questionou sobre isso.

Ao analisar as intimações feitas, verifico que a Fiscalização se limitou apenas a pedir cópias dos contratos de derivativos, quando deveria, principalmente após a resposta da impugnante ao TIF n.º 15 (a fls. 139/140), investigar também a alegada obrigação em dólares assumida pela impugnante por meio das suas subsidiárias, para verificar se tal despesa poderia ser ou não considerada necessária para a impugnante.

Em resposta ao TIF n.º 15 (a fls. 144), a impugnante alegou que tinha compromissos de investimento em suas subsidiárias cujos montantes seriam fortemente impactados pela variação do dólar frente ao real, mas nada juntou aos autos para provar o alegado. Por outro lado, isso poderia ter sido objeto de investigação pela Fiscalização, inclusive intimando a impugnante a apresentar prova documental de tais compromissos.

Diante dessa situação, na qual se revelou uma incompletude tanto nas intimações como nas respostas da impugnante, esta Turma decidiu, em observância ao princípio da verdade material, baixar o processo em diligência para que a impugnante apresentasse **os contratos dos direitos e obrigações registrados da controlada, como também o demonstrativo que comprovasse a vinculação à obrigação da subsidiária em dólar, em sua contabilidade, a fim de que restasse justificada a necessidade da operação de *hedge*.**

Ora, a impugnante teve mais uma oportunidade de fazer prova da necessidade da despesa, mas não logrou fazê-lo, pois, ao invés de trazer aos autos documentos que comprovassem obrigações em dólar das controladas e outros documentos que comprovassem que ela assumiu fiança ou garantia de qualquer espécie por obrigações contraídas pelas subsidiárias, a impugnante apenas trouxe um contrato global de *hedge* celebrado por ela com o Banco Morgan Stanley S.A.. Ou a impugnante não entendeu como poderia fazer a prova da necessidade da despesa, ou a impugnante não tinha como fazer a prova da necessidade da despesa. De qualquer modo, há que se concluir pela indedutibilidade da despesa, já que a

impugnante não conseguiu demonstrar que preenchia as condições impostas pelo § 1º do art. 77 da Lei 8.981/95.

Como se vê, e como este relator pode constatar, a recorrente à época da impugnação não conseguiu comprovar que possuía direitos, bens ou operações cotados em dólar que estivessem vinculados a qualquer contrato de HEDGE.

À época da apresentação do Recurso Voluntário o recorrente apresentou nova documentação. Desta feita apresentou um contrato traduzido em português que já havia sido apresentado anteriormente e dois novos contratos, também genéricos, estes sequer vertidos para o português que também não informam quais direitos, bens ou investimentos estariam sendo garantidos.

Ora, em relação aos dois outros contratos apresentados em sede de recurso voluntário entende este relator que não é possível sua apreciação como prova para análise deste processo em razão dos seguintes problemas:

- 1) Os contratos em questão foram apresentados muito após a impugnação e, mesmo após a intimação de diligência solicitada pela Delegacia de Julgamento não ocorreu a apresentação dos novos contratos;
- 2) Os dois novos contratos foram apresentados unicamente em inglês, sem a tradução para o português como exigem as normas processuais;

Por estas razões não é cabível a utilização destes contratos como instrumento de prova da existência de compromissos que deveriam ser protegidos pelo HEDGE em razão de terem sido apresentados à destempo e sem tradução ao português.

Devemos então restringir nossa análise aos documentos já apresentados até o acórdão da Impugnação.

Ora analisando o caso à luz das normas à luz do parágrafo primeiro do art. 77, da Lei n.º 8.981/95, faria-se necessário que fossem comprovados que os contratos de HEDGE estivessem vinculados a:

- a) às atividades operacionais da pessoa jurídica; e
- b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.

Desses requisitos não se desincumbiu o contribuinte. Não conseguiu em nenhum momento relacionar os contratos de HEDGE que geraram as perdas com direitos ou obrigações que foram contratados em dólar a fim de possibilitar a dedução ilimitada das perdas em derivativos.

Veja-se que oportunidades não faltaram ao recorrente para apresentar esta demonstração e, sem isso, não é possível admitir as deduções de perdas levadas a resultado ante à falta de vinculação destes contratos com as atividades da empresa e a proteção direitos ou obrigações contraídas.

Devemos destacar, neste ponto, que a necessidade de apresentação da comprovação se deve a razões bem diretas. As deduções do lucro autorizadas pela legislação do imposto de renda somente podem se referir às atividades vinculadas à operação da empresa ou que sejam obrigação desta para com terceiros em função de sua operação. Como os contratos de HEDGE podem ser realizados tanto para a proteção de direitos ou obrigações assumidas em moeda estrangeira como para participação no mercado de derivativos cambiais, há de se estabelecer a diferenciação entre estas hipóteses, vez que a empresa, mesmo sem possuir qualquer obrigação em moeda estrangeira pode realizar operações de derivativos única e exclusivamente com o fim de obter ganhos financeiros e, assim, nessas operações exclusivamente financeiras o limite da dedução de perdas é o valor dos lucros auferidos.

Dada esta distinção e demonstrada a necessidade de que o recorrente demonstrasse de forma cabal, o que não ocorreu, os direitos ou obrigações protegidos diante da variação cambial, não resta outra alternativa que não a de negar provimento ao recurso neste ponto em razão da falta de comprovação dos direitos ou obrigações que deviam ser protegidos pelos contratos de HEDGE.

**Que as perdas em operação de HEDGE são dedutíveis em face do art. 77, V, § 1º, da Lei nº 8.981/95, sendo inaplicável o art. 772 do RIR/99.**

Início este ponto com a transcrição das normas alegadas pelo recorrente, mais o acréscimo de normas por elas referidas no ponto em que tratam da compensação de perdas em operações financeiras:

Lei nº 8.981/95

*Art. 76. O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, ou pago sobre os ganhos líquidos mensais, será: (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)*

*I - deduzido do apurado no encerramento do período ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real;*

*II - definitivo, no caso de pessoa jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isenta, e de pessoa física.*

*§ 1º No caso de sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 1987, o imposto poderá ser compensado com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.*

*§ 2º Os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável e os ganhos líquidos produzidos a partir de 1º de janeiro de 1995 integrarão o lucro real.*

*§ 3º As perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou de renda variável, não serão dedutíveis na apuração do lucro real.*

*§ 4º Ressalvado o disposto no parágrafo anterior, as perdas apuradas nas operações de que tratam os arts. 72 a 74 somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o limite dos ganhos auferidos em operações previstas naqueles artigos.*

*§ 5º Na hipótese do § 4º, a parcela das perdas adicionadas poderá, nos anos-calendário subsequentes, ser excluída na determinação do lucro real, até o limite correspondente à diferença positiva apurada em cada ano, entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas. (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)*

*Art. 77. O regime de tributação previsto neste Capítulo não se aplica aos rendimentos ou ganhos líquidos: (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)*

*I - em aplicações financeiras de renda fixa de titularidade de instituição financeira, inclusive sociedade de seguro, previdência e capitalização, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários ou sociedade de arrendamento mercantil; (Redação dada pela Lei n.º 9.065, de 1995)*

*II - nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuária for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil; (Revogado pela Lei n.º 10.833, de 29.12.2003)*

*III - nas operações de renda variável realizadas em bolsa, no mercado de balcão organizado, autorizado pelo órgão competente, ou através de fundos de investimento, para a carteira própria das entidades citadas no inciso I; (Redação dada pela Lei n.º 9.249, de 26.12.1995)*

*IV - na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;*

*V - em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadoria e de futuros ou no mercado de balcão.*

*§ 1º Para efeito do disposto no inciso V, consideram-se de cobertura (hedge) as operações destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado:*

*a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica;*

*b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica.*

*§ 2º O Poder Executivo poderá definir requisitos adicionais para a caracterização das operações de que trata o parágrafo anterior, bem como estabelecer procedimentos para registro e apuração dos ajustes diários incorridos nessas operações.*

*§ 3º Os rendimentos e ganhos líquidos de que trata este artigo deverão compor a base de cálculo prevista nos arts. 28 ou 29 e o lucro real.*

*§ 4º Para as associações de poupança e empréstimo, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nas aplicações financeiras serão tributados de forma definitiva, à alíquota de vinte e cinco por cento sobre a base de cálculo prevista no art. 29. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)*

#### Regulamento do Imposto de Renda/99

#### Seção III - Limitação na Compensação de Perdas

*Art.772. Ressalvado o disposto no artigo anterior, as perdas apuradas nas operações de que tratam os arts. 761,764,765, e766somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o limite dos ganhos auferidos em operações previstas naqueles artigos (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, §4º).*

*Parágrafo único. Na hipótese de que trata este artigo, a parcela das perdas adicionadas poderá, em cada período de apuração subsequente, ser excluída na determinação do lucro real, até o limite correspondente à diferença positiva apurada em cada período, entre os ganhos e perdas decorrentes das operações realizadas (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, §5º, eLei nº 9.430, de 1996, art. 1º).*

Em verdade o recorrente neste ponto invoca o art. 77, V, § 1º, no sentido de que não deveriam se aplicar as normas do art. 772, do RIR/99 em relação à limitação da dedução de perdas.

Ocorre, no entanto, conforme determina o parágrafo primeiro do art. 77, que em relação às operações de HEDGE, como a do processo em questão, somente se aplicam quando estas operações estiverem vinculadas as atividades operacionais da empresa e se destinarem à proteção de direitos ou obrigações contratadas.

Ora, a prova destes requisitos conforme analisado no item acima é que não foi cabalmente apresentada pela empresa. Apresentou apenas os contratos (considerando apenas os traduzidos e aceitos) que aparentemente estariam vinculados às atividades, mas não realizou qualquer vinculação destes contratos com direitos ou obrigações contratadas.

Por estas razões é que, inexistindo esta comprovação, as perdas nos referidos contratos somente podem ser deduzidas até o montante dos ganhos auferidos.

Quanto ao saldo remanescente de perdas, este não se perde.

Conforme dicção do § 5º, do art. 76, da mesma Lei nº 8.981/95, estas perdas podem ser deduzidas com os resultados positivos dos anos subsequentes.

Assim, à vista do exposto e conforme já demonstrado no item precedente, inexistindo a prova da vinculação dos contratos de HEDGE a algum bem ou direito perfeitamente identificado, somente pode se admitir as perdas com os limites definidos pela fiscalização, quais sejam os resultados positivos auferidos no período. Por tais razões voto por negar provimento ao recurso neste ponto.

**Quanto à tributação dos lucros obtidos no exterior, alega violação ao artigo 7 da convenção para evitar a dupla tributação firmada entre o Brasil e a Áustria frente à tributação dos lucros ou dividendos fictos recebidos de controlada domiciliada neste país, pelo artigo 74 da medida provisória n.º 2.158-35/2001. Apresenta extensa argumentação a suportar o seu entendimento contrário à autuação. Fictícia disponibilização dos lucros. Utilização indevida das CFC *rules* por não ser empresa sediada em paraíso fiscal. A lei interna não pode alterar as normas definidas em tratado. Não seria possível a inclusão destes lucros na base de cálculo da CSLL por falta de previsão legal.**

No presente caso a matéria a ser discutida é eminentemente de direito vez que, no recurso voluntário apresentado não há contestações quanto a aspectos fáticos do lançamento que mereçam ser enfrentadas pela Turma. Assim, a análise prender-se-á exclusivamente a possibilidade de tributação dos lucros da coligada da empresa situada na Áustria estabelecida pelas normas da MP 2.158-35 frente às normas do art. 7º do tratado Brasil-Áustria e, daí, decorrem as demais análises dos pontos de discordância apresentados.

A interpretação jurídica do caso engloba algumas dificuldades. Alguns pontos devem ser levantados e para os quais iremos deter nossa análise para chegar a uma conclusão final:

- Existe compatibilidade das normas que instituíram a tributação dos lucros de controladas no exterior com as normas de vedação do Tratado Brasil-Áustria?
- Se houver a compatibilidade entre a norma local e o tratado, a tributação dos lucros deve ocorrer na data de sua apuração ou apenas quando de seu pagamento?
- No caso da CSLL, acaso mantida a tributação do IRPJ, deve incidir o mesmo tratamento para a CSLL?

### **Da Compatibilidade da Lei com a Vedação Tratado**

Após ler e reler todas as peças, alegações e acórdãos contra e a favor da tributação levada a efeito pela fiscalização, meu entendimento seguiu no sentido de que, em verdade não se está tributando os lucros auferidos pela empresa sediada na Áustria, mas sim a parte dos lucros que pode ser atribuída à empresa brasileira que controla a coligada.

Claro que há uma dificuldade em se estabelecer esta diferenciação, até mesmo porque as normas do tratado para evitar a dupla tributação parecem ser claras. Ocorre, no entanto, que sutilezas as diferenciam.

Quando se falou na necessidade de evitar a dupla tributação tem-se que o cumprimento da regra dá-se pela compensação, do imposto pago no exterior, quando do cálculo do imposto a ser pago no Brasil. Assim, se a alíquota nacional é superior à do exterior, compensando-se o que foi pago no exterior, paga-se, no Brasil, apenas a diferença de alíquotas.

No caso da instituição de tributos pela MP 2.158-35, temos como exemplo paralelo, o que ocorreu durante um período, relativo à tributação dos lucros distribuídos os sócios em empresas brasileiras. Ora, de forma similar à tratada neste auto de infração, o lucro da empresa é apurado e tributado. Os sócios, quando se beneficiam destes lucros sofriam nova tributação, posto que os rendimentos eram, agora, deste sócio e não mais da empresa, não tendo que se falar em dupla tributação.

É o mesmo que se aplica com as regras postas em confronto com as normas de vedação do tratado. Os lucros da empresa coligada foram lá tributados regularmente. A tributação na controlada brasileira se refere à parcela dos lucros que lhe é cabível em função de sua participação na controlada. Por óbvio a confusão aparente se demonstra em função de, em grande parte dos casos, a situação de controle ser total pela detenção integral do controle da empresa. No entanto este fato não impede a demonstração de que se tratam de tributos que incidem sobre matérias diferentes.

O Imposto sobre os lucros é apurado e pago na Áustria sobre os lucros apurados no exercício. No Brasil, a Lei n.º 9.249/95, art. 25, § 2º, II determina que sejam acrescidos ao lucro líquido da controlada brasileira apenas na proporção de sua participação acionária. Assim, em verdade, demonstra-se que não se está tributando o lucro da empresa coligada novamente, mas sim a parcela cabível à controladora nacional.

*II - os lucros a que se refere o inciso I serão adicionados ao lucro líquido da matriz ou controladora, na proporção de sua participação acionária, para apuração do lucro real;*

Inobstante a irresignação das empresas atingidas por esta tributação e, ainda, diante de seus robustos argumentos, havemos de esclarecer que esta imposição normativa aplicada às empresas nacionais que possuem coligadas ou controladas no exterior, não foi imposta pelo fisco como agente legislativo.

Em verdade estamos diante de uma opção tributária exercida pelo legislador pátrio. Na prática existem diversos casos semelhantes de tributação de lucros já tributados nas empresa que servem a demonstrar que o legislador bem sabe as opções legislativas existentes em matéria tributária e, diante das opções disponíveis, exercer o seu poder de determinar quais são as matérias submetidas à tributação.

Vejamos, de início, a tributação dos lucros distribuídos aos funcionários das empresas, enquanto que os sócios das empresas recebem parte do mesmo lucro de forma isenta. Vejamos, abaixo, as hipóteses em que o lucro distribuído é isentado, conforme art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda.

#### Lucros e Dividendos Distribuídos

*XXVI - os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados no ano-calendário de 1993, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a pessoas físicas residentes ou domiciliadas no País (Lei n.º 8.383, de 1991, art. 75);*

*XXVII - os lucros efetivamente **recebidos pelos sócios, ou pelo titular de empresa individual**, até o montante do lucro presumido, diminuído do imposto de renda da pessoa jurídica sobre ele incidente, proporcional à sua participação no capital social, ou no resultado, se houver previsão contratual, apurados nos anos-calandário de 1993 e 1994 (Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 20);*

*XXVIII - os lucros e dividendos efetivamente **pagos a sócios, acionistas ou titular de empresa individual**, que não ultrapassem o valor que serviu de base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, deduzido do imposto correspondente (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 46);*

Veja-se, até antes de 1995, todo o lucro distribuído era tributado também pelos beneficiários pessoas físicas. Após a edição de norma isentiva, os sócios passaram a receber os lucros de forma isenta, enquanto que os funcionários da empresa, recebendo parcela do mesmo lucro, os recebem de forma tributada.

Temos outro exemplo, até mais próximo da realidade desta 1ª Seção do CARF. Se refere ao tratamento tributário dado ao ganho de capital auferido na alienação de investimentos pelas pessoas físicas ou jurídicas. Porque a alíquota das pessoas físicas, de até 22,5% é inferior às alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas na mesma operação, 25%?

Novamente nos deparamos com uma opção legislativa de estabelecer as alíquotas de acordo com o entendimento das opções disponíveis em matéria de estabelecimento das hipóteses de incidência.

Note-se que nenhum imposto ou contribuição é instituído senão em virtude de lei e esta, quando editada, presume-se constitucional, somente podendo ser evitada por meio de ação judicial com pedido de inconstitucionalidade incidental ou, até mesmo, em sede de controle concentrado, por meio dos órgãos de classe representativos.

Aparentemente estas diferenças de tributação consistem numa gritante injustiça, mas não passam, em verdade de uma política tributária realizada por opção do legislador.

No nosso direito tributário as opções legislativas, como a que decorre da presente autuação, podem até ser contestadas na justiça, nas cortes internacionais, etc, mais ainda quando envolvem empresas como a do porte deste processo com capacidade financeira, política e técnica de se defender e de militar em qualquer campo de contenda jurídica e/ou política.

É neste sentido, inclusive, que este relator entende que a interpretação destas normas, inclusive quando direcionadas diretamente a beneficiar as empresas com determinadas políticas tributárias deliberadas, não pode ser simplesmente desconsiderada pelos órgãos da administração, posto lhes faltar a legitimidade para exercer tal direito. Não cabe à administração tributária, e ao CARF, como órgão julgador administrativo, contestar a aplicação de lei aprovada no curso do devido processo legislativo.

Assim, demonstrando os motivos que me levaram à concluir pela compatibilidade entre as normas no Tratado Brasil-Áustria e as normas que criaram a tributação dos lucros auferidos pelas controladas no exterior, verificando que a mesma matéria, em tese posto que se analisava tratado com outro país que continha a mesma cláusula, já foi objeto de análise neste

CARF, inclusive com acórdão proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais no sentido de meu entendimento. Utilizarei os fundamentos de decidir utilizados pelo acórdão n.º 9101-002.751, de 04 de abril de 2017, que demonstram a compatibilidade entre a incidência das normas do art. 74, da MP n.º 2.158-35 e as normas no tratado padrão da OCDE. Vejamos. Reforço que este precedente trata da análise de tratado Brasil-Holanda, por isso este país é citado, no entanto a análise jurídica é idêntica à análise do tratado Brasil-Áustria vez que as cláusulas de tributação são idênticas em razão da adoção das cláusulas do contrato padrão da OCDE.

Início da Transcrição dos trechos da decisão citada.

"Tratados para Evitar Dupla Tributação da Renda e Art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001.

A autuação fiscal tratou da tributação de lucros no exterior auferidos por controlada da Contribuinte, Petrobrás Netherlands B.V. (PNBV), que não forma oferecidos à tributação no ano-calendário de 2009.

Relata o Termo de Verificação Fiscal (efl. 691) que a Contribuinte, intimada a se justificar pela não inclusão dos lucros na base tributável, alegou que o seu lucro obtido não havia sido adicionado ao lucro real em obediência ao art. 7º do Decreto n.º 355/91, que promulgou a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação entre o Brasil e os Países Baixos, onde fica sediada a controlada.

Entendeu a Fiscalização que não procedia a interpretação dada à legislação tributária pela Contribuinte, e efetuou o lançamento fiscal de IRPJ e CSLL.

Foram deduzidos os valores pagos a título de imposto de renda na Holanda (efl. 693/694).

A matéria devolvida para o Colegiado trata da repercussão dos tratados para evitar dupla tributação da renda e a legislação pátria que trata dos lucros no exterior.

Transcrevo o art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001:

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

A decisão recorrida partiu do pressuposto de que a norma, ao falar da incidência sobre o lucro **disponibilizado** à controladora no Brasil por sua controlada no exterior, estaria, na realidade, tratando da materialidade dividendos, que estaria expressamente autorizada pelo art. 10 da Convenção firmada entre Brasil e Holanda. Nesse contexto, negou provimento ao recurso voluntário.

Não obstante a substancial argumentação do voto, entendo que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP n.º 2.15835,

de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

Os dividendos dependem a existência de resultado positivo da empresa. **Constituem-se em uma das destinações dadas ao resultado.** Necessariamente, são de quantum inferior ao dos lucros.

MARTINS<sup>2</sup>, no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente previstos nos arts. 203 e 202 da Lei n.º 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre **percentual do lucro**, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

| <b>Ordem</b> | <b>Descrição</b>  | <b>Artigo Lei das S/A</b> |
|--------------|---|---------------------------|
| 1º           | Prejuízos Acumulados  | 189                       |
| 2º           | Reserva Legal   | 193                       |
| 3º           | Div. Fixo/mínimo prioritários preferencial, inclusive cumulativos | 203                       |
| 4º           | Reserva Contingências   | 195                       |
| 5º           | Reserva Especial Div. Não Distribuídos                            | 202 (§§ 4º e 5º)          |
| 6º           | Reserva Lucros a Realizar   | 197/202, inc. II          |
| 7º           | Dividendo Obrigatório   | 202                       |
| 8º           | Reserva Retenção de Lucros e Reserva Estatutária                  | 194, 196 e 198            |

Na realidade, apesar de o termo "disponibilizados" conferir razoável margem a dúvida, vez que, se seriam lucros disponibilizados, seriam aqueles **destinados** a quem de direito, a disponibilização trata do **aspecto temporal** da norma, ou seja, do momento em que os lucros foram entregues aos sócios.

Nesse contexto, em relação ao art. 74 em debate, o aspecto **material** trata dos **lucros** auferidos no exterior, por intermédio das controladas ou coligadas, em quantum proporcional à participação da controladora do Brasil sobre o investimento.

Como já visto, o lucro pode ter diversas destinações. Contudo, a legislação brasileira adotou, para os lucros percebidos no exterior por meio de investimentos em controladas ou coligadas, um tratamento diferenciado.

Fato é que, tanto para investimentos de controladas/coligadas no Brasil, quanto no exterior, os lucros auferidos pelas investidas são refletidas na contabilidade da investidora por meio do Método de Equivalência Patrimonial.

Para investimentos no Brasil, a investidora contabiliza o resultado positivo da investida, proporcional à sua participação, e exclui o resultado na apuração do lucro real. Nesse caso, viabiliza-se a neutralidade porque, como o lucro auferido pela investida já foi tributado no Brasil, não cabe sua tributação no resultado da investidora. E principalmente porque a investida encontra-se no Brasil, ou seja, os lucros auferidos pela investida são necessariamente oferecidos à tributação.

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real.

Contudo, dispôs uma etapa complementar: se os lucros forem auferidos de controladas e coligadas, cabe a adição no resultado tributável, na proporção de participação da investidora brasileira sobre o investimento, **ao final de cada ano-calendário**.

Parte-se da premissa de que **os lucros são da investidora brasileira**, e, por isso, a sua tributação não deve estar subordinada à política tributária adotada pelo país onde se encontra o investimento.

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis **menores**, e a controladora brasileira, que detém **poder de decisão** sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos.

Trata-se de situação em que a **neutralidade** que ocorre quando investidora e investida estão no Brasil é desvirtuada. Porque quando ambas estão no Brasil, a mesma alíquota é aplicada sobre o lucro da investida e o da investidora. Tributa-se o lucro de investida, e tal valor não é tributado pela investidora. **Não há prejuízo no sistema**.

Por outro lado, se investida está em país de tributação menor, não há que se falar em neutralidade. Na realidade, operacionaliza-se um diferimento em tempo indeterminado da tributação.

E, precisamente para se evitar tal diferimento, o art. 74 da norma em debate dispôs expressamente sobre **aspecto temporal**: o lucro presume-se distribuído para a empresa brasileira (na condição de detentora das ações/quotas da investida), na proporção de sua participação, **ao final do ano-calendário**.

E a neutralidade, que se operacionaliza quando tanto investida quanto investidora estão no Brasil, também é tutelada ao se dispor quando a investida está no exterior.

Vale transcrever o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995:

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. **A tributação só se consuma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil**.

Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Holanda.

Por sua vez, precisamente sobre a perspectiva de que a materialidade trata dos lucros auferidos pela investidora brasileira, que não se aplica o art. 7º da Convenção Brasil-Países Baixos.

Isso porque os lucros, apesar de auferidos pela empresa no exterior, pertencem, na medida da participação societária, ao seu investidor que se localiza no Brasil. Ou seja, a legislação brasileira diz respeito aos lucros auferidos pelo contribuinte, investidor, residente no Brasil.

Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna n.º 18, da Cosit: As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.

Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

“Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.”

26. Assim, para entender a compatibilidade entre os acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem o modelo da OCDE e a legislação sobre a tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior, é importante destacar o Comentário da própria OCDE sobre o Parágrafo 1º do Artigo 7 da Convenção Modelo (tradução livre):

“ 10.1 O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros.”

27. Conforme exposto pela OCDE, não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa

impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

28. O art. 74 da MP n.º 2.15835, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

29. É certo que a função primordial dos tratados é promover, mediante a eliminação da dupla tributação, as trocas de bens e serviços e a movimentação de capitais e pessoas. Esse objetivo é igualmente alcançado uma vez que o art. 26 da Lei n.º 9.249, de 1995, autoriza a compensação dos tributos pagos no exterior, na hipótese de reconhecimento de lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real. Portanto, a aplicação da norma interna brasileira não acarreta a bitributação econômica dos lucros decorrentes de investimentos no exterior.

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla não tributação.

Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção Modelo:

" 7. O objetivo principal das convenções para evitar a dupla tributação é promover, mediante a eliminação da dupla tributação internacional, o comércio internacional de bens e serviços, e a circulação de capitais e de pessoas. Também é objetivo das convenções evitar a fraude e evasão fiscal.

7.1 Os contribuintes podem ser tentados a abusar das leis tributárias do Estado, explorando as diferenças entre as legislações dos países ... "

Assim, tendo em vista que **o Tratado Brasil-Holanda não se aplica ao caso em análise, tanto para IRPJ quanto para CSLL**, resta prejudicada a apreciação da matéria "inclusão da CSLL no tratado internacional", que se aplicaria apenas se prevalecesse entendimento de que os lucros auferidos tratados nos presentes autos fossem aqueles auferidos por investidores localizados na Holanda, o que não é a situação dos presentes autos.

Isso porque, como já visto, **não se comunicam as materialidades** previstas no art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Holanda para evitar bitributação de renda. Assim, **os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro** na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário, havendo, nesse contexto, **incidência do IRPJ e da CSLL**.

Acrescente-se, em relação aos demais argumentos apresentados pelo recorrente em razão da consideração de caracterização de estabelecimento permanente e ofensa às vedações do tratado, além de impossibilidade de aplicação das CFC *rules*, estes argumentos se resolvem a

partir da demonstração que a matéria tributável objeto do tratado é diversa da matéria tributável objeto da Lei.

Sendo objetos de tratamento diferente, as normas impostas pela MP 2.158-35 não se encontram limitadas pelas disposições do Tratado e, assim, descabem os argumentos que levam à consideração das disposições do Tratado quem, no presente caso, se demonstra não aplicável à matéria dos autos.

Portanto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Contribuinte quanto à matéria lucros no exterior."

Fim da transcrição do acórdão precedente.

Do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário quando à possibilidade de tributação dos lucros advindos de controladas sediadas no exterior, no presente caso da controlada situada na Áustria.

### **Do Momento da Ocorrência da Tributação dos Rendimentos**

Com relação à alegação de que, mesmo sendo possível a manutenção da tributação, deveria esta ser desconsiderada tendo em vista que os lucros passíveis de tributação foram fictamente considerados disponibilizados à empresa, deve-se considerar que, após a edição da Lei Complementar n.º 101/2001, foi aclarada a possibilidade de o legislador ordinário a possibilidade de estabelecer, em relação aos rendimentos e receitas auferidos no exterior, as condições e momento em que se dará sua disponibilidade para fins de incidência do imposto.

Assim é que, legislando dentro dos limites estabelecidos pela Lei Complementar, foi instituída a possibilidade de tributação dos lucros apurados no exterior por sociedades controladas. Partilhando do entendimento já apresentado em julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste CARF, utilizo, como fundamento de decidir, as razões apresentadas no acórdão n.º 9101-002.330, de 04 de maio de 2016, conforme abaixo.

Início da Transcrição dos trecho com os fundamentos da decisão citada.

".....A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995 visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

Assim, entende-se que a argumentação trazida pelo recorrente para tentar afastar *ab initio* (a partir da edição da Lei n. 9.249/1995) a tributação do lucros de controladas e coligadas no exterior é totalmente improcedente, sob este aspecto.

Instrução Normativa SRF 38/1996 regulamentou a Lei n. 9.249/1995 (considerando o efetivo pagamento ou creditamento para efeito de tributação) e depois a Lei

9.532/1997 estabeleceu, também neste sentido, que os rendimentos auferidos por coligadas e controladas no exterior, por PJ no Brasil, seriam tributados quando disponibilizados (lucro das filiais e sucursais continuaram a ser tributados na apuração, quando do balanço). Tratando-se, portanto, de mera norma de tributação universal, sem efeitos de norma CFC (destinada a evitar o diferimento indefinido da tributação das coligadas e controladas). Na sequência, a Lei Complementar n. 101, de 10 de janeiro de 2001, promoveu alteração no CTN em seu art. 43, introduzindo dois parágrafos, de forma a evidenciar a possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e a possibilidade da definição do momento em que se pode tributar a variação patrimonial positiva no exterior, de titularidade de pessoa domiciliada no Brasil, nos seguintes termos:

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

...

*§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.*

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

Entende-se que esses dispositivos não trouxeram, de fato, nenhuma novidade, mas apenas deixaram mais claras as possibilidades legais. Assim, se não havia problemas desde a edição da Lei n. 9.249/1995, com a edição da Lei Complementar n. 101/2001, que introduziu as modificações transcritas acima no CTN, nenhuma dúvida poderia haver com relação à possibilidade de lei ordinária definir o momento em que se pode tributar os lucros no exterior (que representam uma variação patrimonial positiva do investidor domiciliado no Brasil), e então sobreveio o art. 74 da Medida Provisória n. 2.15834, de 27 de julho de 2001, que foi “cristalizada” como MP n. 2.15835/

2001 (em decorrência do art. 2º da Emenda à Constituição n. 32/2001), e que tem a seguinte redação

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

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

Deve-se deixar claro e cristalino que esta forma de tributação é possível, corriqueira e constitucional em face da CF/88. Trata-se da prática corrente de tributação

internacional, embora a lei brasileira (art. 74 da MP n. 2.158-34/2001) tenha fugido um pouco dos padrões internacionais ao tributar antecipadamente à distribuição tanto os lucros decorrentes de rendas ativas quanto de rendas passivas, de maneira genérica. Contudo, não há como fugir do fato de que renda é renda (independentemente de sua natureza jurídica, cláusula *non olet*). Assim tributar ou não determinada modalidade de renda é meramente uma questão de política tributária.

Por outro lado o STF ao julgar o art. 74 da MP n. 2.158-35/ 2001 (ADIn 2.588/DF) deixou bem claro que esta forma de tributação é constitucional, ou seja, é possível se tributar os lucros da controlada no exterior ainda que não distribuídos ao beneficiário efetivo residente no Brasil, i.e., ainda que não efetivamente distribuído ao controlador ou possuidor das cotas e capital residente no Brasil. O STF, por outro lado, restringiu a tributação das coligadas, entendendo constitucional somente se a investida estiver operando em paraísos fiscais (um arroubo de legislador positivo interferindo em atribuições constitucionais típicas de outros poderes do Estado, mas a decisão é definitiva neste aspecto).

De lembrar, por oportuno, que o STF não decidiu sobre o efeito da incidência das convenções para evitar a dupla tributação, mesmo porque há dúvidas se este tema é matéria de índole constitucional.

Discutiu-se muito a respeito da eficiência econômica da norma, mas isto, como já foi dito, é uma questão de política tributária. Se o efeito econômico da norma é ruim para a internacionalização das empresas brasileiras, é uma questão de opção do legislador, que apenas a torna questionável do ponto de vista de política tributária. A norma é constitucional, o STF não afastou a tributação dos lucros das controladas no exterior, ainda que não distribuídos.

A norma brasileira atua da mesma forma como faz também grande parte dos países, por via das denominadas normas CFC (de *Controlled Foreign Corporations*), i.e., normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada *ad aeternum*, ou seja, fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça.

Neste sentido há que se concordar com os argumentos trazidos nas contrarrazões, conforme transcrito adiante (fls. 2.3302.331):

O problema apontado por alguns, quando examinam o art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, é que ele teria sido amplo demais. A crítica à abrangência do dispositivo enfoca, mais precisamente, o fato de o legislador não ter limitado sua aplicação aos países com regime de tributação favorecida – método jurisdicional – e por não ter havido preocupação com a espécie de rendimento submetido ao regime CFC – método transacional.

Apesar de pertinentes as críticas, é preciso enfatizar que essa foi a escolha feita pelo país ao adotar o seu regime CFC. Implica dizer que **o legislador pátrio optou por não seguir integralmente as orientações da OCDE, o que é perfeitamente normal e válido**. Vale lembrar que **os trabalhos, orientações, relatórios e modelos elaborados pela OCDE não tem força cogente sobre nenhum país – nem mesmo para os seus membros**. Portanto, **o fato de o Brasil ter escolhido não incluir o método jurisdicional e o método transacional na legislação apenas indica uma opção de política fiscal**. Contudo, **isso não pode servir de fundamento para afirmar que não se pretendia instituir uma norma CFC por meio do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001**. Nesse ponto, basta lembrar os elementos examinados

acima – gramatical, histórico e finalístico – para se concluir pela natureza CFC da norma inserida no referido art. 74.

Por outro lado, não se pode considerar alterada a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, em virtude dessa decisão tomada pelo legislador. Isso porque **a essência da norma CFC foi preservada** no citado dispositivo, qual seja: **estabelecer um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação.** Diante disso, parece não restarem dúvidas de que o art. 74 da Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001, detém a natureza de norma CFC.

Assim, não há como discordar dos argumentos do acórdão recorrido neste sentido, i.e., que se trata, *in casu*, de norma CFC, visando impedir o diferimento da tributação dos lucros obtidos no exterior, e que está perfeitamente compatível com o art. 43 do CTN (fls. e2.1102.115).

Este é o cenário que se nos depara e que, entendo, afasta os argumentos do recorrente de tentar rediscutir a validade *per se* da norma contida no art. 74 da MP n. 2.15834/2001, aplicável ao caso em que empresa no exterior é controlada da empresa brasileira contribuinte objeto do lançamento.

Ademais, não procede também o argumento de que a redação do art.74 da MP n. 2.158-35/2001, visa “criar uma aparência de compatibilidade com o art. 43 do CTN” (fl. 2.154, item 35). Como já sustentei, independentemente da existência dos §§ 2º e 3º do art. 43, esta norma do art.74 da MP n. 2.15835/2001 seria válida, pois se destina a evitar, considerando o sistema de tributação universal, que o contribuinte adie indefinidamente a tributação de sua variação patrimonial positiva (fato gerador do imposto de renda) obtida no exterior. Lembro, novamente, que, em relação à pessoa física, desde antes de o CTN em vigor, existe a afetiva incidência do imposto de renda em bases universais, nunca tendo sido considerada incompatibilidade com o CTN.

A alteração do CTN só deixou mais clara esta possibilidade que, repito, já existia, i.e., tanto a incidência em bases universais, quanto a possibilidade de tributar sua variação patrimonial positiva obtida no exterior, ainda que não efetivamente distribuída ao seu beneficiário efetivo domiciliado no Brasil.

Nos itens 36 a 48 (fls. 2.155/2157) do recurso, a recorrente ainda discutindo o art. 74 da MP n. 2.15835/ 2001, agora, sob o ângulo do objeto da tributação e sua “qualificação face aos tratados” enumera alguns argumentos, com os quais não concordo, pelas razões adiante expostas.

Nos itens 36 a 44 o recorrente constrói o argumento no sentido de que o art. 74 da MP n. 2.15835/ 2001 e o § 4º do art. 1º da IN SRF 213/2002 (que regulamenta o dispositivo da MP) mostrariam que se trata de uma “ficção legal”, e cita um trecho do Ac. Recorrido, que utiliza a expressão “disponibilização ficta”, para, em seguida, afirmar que o acórdão está equivocado, pois o que se tributa é “o lucro apurado pela controlada no exterior.”

Veja-se que está correto o acórdão quando diz que o que se tributa é a “disponibilização ficta”, que deve ser entendida aqui como disponibilização presumida, e isto não está em desacordo com o a afirmação de que o que se tributa é “o lucro apurado pela controlada no exterior.”

Claramente o que se tem aqui é um erro no que se refere ao correto sentido do Ac. recorrido.

Não se trata de uma questão de linguagem, de como exprimir o que seria uma ficção legal, mas de entendimento da linguagem. Efetivamente o que se tributa, é o que diz o literalmente o art. 74 da MP n. 2.15835/2001, são os lucros da controladora ou investidora brasileira auferidos por controlada ou coligada no exterior, os quais “serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada”. Ou seja, a tributação é do lucro da empresa brasileira, que corresponde ao lucro da controlada ou investida no exterior, assim não há ficção na Lei; mas, sim, a disponibilização é presumida, pois ela efetivamente não ocorreu; aliás, se tivesse ocorrido a efetivamente a disponibilização não se precisaria da norma do art. 74 nessas situações.

Assim, não se trata de tributação em decorrência de distribuição ficta, conforme entendeu o recorrente, mas tem o mesmo efeito desta, no sentido de distribuição presumida, e é por isto que a remessa ao art. 25 da Lei n. 9.249/1995, integrando o corpo normativo do art. 74 da MP n. 2.15835/2001 faz sentido."

Por estas razões, à luz dos argumentos acima apresentados, entendo que a discussão trazida pelo recorrente acerca do fato dos lucros não terem sido efetivamente pagos à controladora brasileira não pode se sustentar quando a norma legal, devidamente suportada em possibilidade estabelecida pela Lei Complementar, estabelece como fato gerador da obrigação tributária nestes casos a data da publicação do balanço que apurou os lucros.

Fim da transcrição do acórdão precedente.

Por todas estas razões, acolhendo as razões e fundamentos apresentados no acórdão precedente acima apresentado, nego provimento também quanto a este ponto.

**No caso da CSLL, acaso mantida a tributação do IRPJ, deve incidir o mesmo tratamento para a CSLL**

Em relação à possibilidade de tributação, com base na CSLL, em face dos mesmos lucros advindos de controlada sediada no exterior, entendo que a análise, neste ponto segue o mesmo sentido do que foi apresentado como fundamento para a manutenção do lançamentos relativo ao IRPJ.

Isto porque as normas de tributação impostas pela Lei nº 9.249/95 e na MP 2.158-35 estabelecem normas de tributação para o IRPJ e para a CSLL. Assim, os fundamentos acima utilizados que justificam a tributação na hipótese do IRPJ se aplicam, por decorrência, para admitir a possibilidade de tributação por parte da CSLL.

Por isso, remetendo para os mesmos fundamentos apresentados no item relativo à análise da tributação do IRPJ, voto por negar provimento ao recurso neste item.

**Impossibilidade de haver o lançamento concomitante das multas de ofício e isolada.**

Contesta a aplicação da cumulação das multas isolada e de ofício conjuntamente. Entende que tal incidência provoca uma dupla penalização da empresa em relação à ocorrência de um único fato.

Para tanto apresenta jurisprudência do CARF e do Poder judiciário no sentido de aplicar o princípio da consunção em relação a estas multas, pelo qual a de maior gravidade absorve à de menor gravidade.

Antes de analisar o ponto devo destacar que o patrono da recorrente suscitou que deveria ser excluída a multa isolada em razão de não ser possível a aplicação concomitante com a multa de ofício face a existência da Súmula CARF n.º 105. No entanto referida súmula restringe-se aos períodos de apuração ocorridos até o ano de 2007, quando a legislação em questão foi modificada. Assim, tendo em vista que este auto trata de lançamento relativo a ano-calendário posterior, descabe a aplicação da Súmula.

Com relação ao auto de infração relativo a aplicação de multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa, por diversas vezes este tema foi objeto de discussão nesta Câmara, existindo três diferentes vertentes de opinião:

1) A primeira segue no sentido de que a aplicação de multa de ofício relativo ao período de apuração anual do imposto impede a aplicação da multa isolada pela falta de recolhimento por estimativa em função de tratar-se, em essência do mesmo tributo exigido no exercício e, assim, o contribuinte estaria sendo penalizado em duplicidade.

2) A segunda corrente advoga no sentido de que as multas de ofício e isolada punem condutas distintas e assim, podem subsistir concomitantemente sem qualquer empecilho, visto que os fatos geradores são distintos e também distintas as bases de cálculo.

3) A terceira posição interpretativa segue no sentido de que os fatos geradores sendo complementares as sanções, visto que uma pune a falta de antecipação durante o exercício e a outra pune a falta do pagamento no ajuste anual, a maior penalidade deve prevalecer até o montante em que consuma integralmente a punição pela falta de antecipação, somente subsistindo esta se comportar montante maior do que a multa de ofício.

Pessoalmente sou adepto da terceira corrente e da adoção do princípio da consunção, conforme abaixo demonstrado e extraído do acórdão deste mesmo relator de n.º 1401-003.058, de 13 de dezembro de 2018.

Por isso, transcrevo os valiosos fundamentos do Conselheiro Guilherme Adolfo Mendes no Acórdão 1201-000.235:

"As regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

Dessarte, em múltiplas facetas o regime das sanções pelo descumprimento de obrigações tributárias mais se aproxima do penal que do tributário.

Pois bem, a Doutrina do Direito Penal afirma que, dentre as funções da pena, há a PREVENÇÃO GERAL e a PREVENÇÃO ESPECIAL.

A primeira é dirigida à sociedade como um todo. Diante da prescrição da norma punitiva, inibe-se o comportamento da coletividade de cometer o ato infracional. Já a segunda é dirigida especificamente ao infrator para que ele não mais cometa o delito.

É, por isso, que a revogação de penas implica a sua retroatividade, ao contrário do que ocorre com tributos. Uma vez que uma conduta não mais é tipificada como delitativa, não faz mais sentido aplicar pena se ela deixa de cumprir as funções preventivas.

Essa discussão se torna mais complexa no caso de descumprimento de deveres provisórios ou excepcionais.

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

No direito brasileiro, porém, essa discussão passa ao largo há muitas décadas, em razão de expressa disposição em nosso Código Penal, no caso, o art. 3º:

Art. 3º - A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência.

O legislador penal impediu expressamente a retroatividade benigna nesses casos, pois, do contrário, estariam comprometidas as funções de prevenção. Explico e exemplifico.

Como é previsível a cessação da vigência de leis extraordinárias e certo, em relação às temporárias, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não

fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

Ora, essa situação já regrada pela nossa codificação penal é absolutamente análoga à questão ora sob exame, pois, apesar de a regra que estabelece o dever de antecipar não ser temporária, cada dever individualmente considerado é provisório e diverso do dever de recolhimento definitivo que se caracterizará no ano seguinte.

Nada obstante, também entendo que as duas sanções (a decorrente do descumprimento do dever de antecipar e a do dever de pagar em definitivo) não devam ser aplicadas conjuntamente pelas mesmas razões de me valer, por terem a mesma função, dos institutos do Direito Penal.

Nesta seara mais desenvolvida da Dogmática Jurídica, aplica-se o Princípio da Consunção. Na lição de Oscar Stevenson, "pelo princípio da consunção ou absorção, a norma definidora de um crime, cuja execução atravessa fases em si representativas desta, bem como de outras que incriminem fatos anteriores e posteriores do agente, efetuados pelo mesmo fim prático". Para Delmanto, "a norma incriminadora de fato que é meio necessário, fase normal de preparação ou execução, ou conduta anterior ou posterior de outro crime, é excluída pela norma deste". Como exemplo, os crimes de dano, absorvem os de perigo. De igual sorte, o crime de estelionato absorve o de falso. Nada obstante, se o crime de estelionato não chega a ser executado, pune-se o falso.

É o que ocorre em relação às sanções decorrentes do descumprimento de antecipação e de pagamento definitivo. Uma omissão de receita, que enseja o descumprimento de pagar definitivamente, também acarreta a violação do dever de antecipar. Assim, pune-se com multa proporcional. Todavia, se há uma mera omissão do dever de antecipar, mas não do de pagar, pune-se a não antecipação com multa isolada."

No presente caso, em razão do elevado valor da autuação levada à efeito contra o contribuinte entendo que devo tecer outras considerações a respeito, até mesmo porque tenho conhecimento de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais proferiu julgamento em sentido contrário ao deste entendimento.

No julgamento que tomei conhecimento a aplicação do Princípio da Consunção foi negada na seara do direito tributário em razão do entendimento de que os princípios de direito penal não poderiam ser utilizados na seara do direito tributário.

*Data venia* o devido respeito e consideração que tenho com as decisões proferidas pela Câmara Superior deste CARF, até mesmo porque sigo alguns de seus ensinamentos em diversos pontos, não concordo com esse posicionamento.

Desde os tempos dos bancos escolares na Faculdade de Direito sempre recebi e acolhi o ensinamento de que é menos grave infringir uma norma do que um princípio.

Este ensinamento decorre do fato de que os princípios do direito são normas não escritas que vigoram acima das normas positivadas e servem de guia para a sua produção e de guia para os intérpretes. Por isso os princípios são tão importantes na vida dos operadores do direito.

Apresentamos a lição de renomados juristas acerca dos princípios no direito.

Conforme Celso Antônio Bandeira de Mello:

*Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico. (MELLO, 2009, p. 53)*

Segundo Miguel Reale Júnior:

*Princípios são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes, também se denominam princípios certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundamentos da validade de um sistema particular de conhecimento com seus pressupostos necessários. (REALE, 1991, p. 59)*

Veja-se que o nosso código tributário adota, ele próprio, diversos princípios do direito penal, como se pode observar pela leitura dos seguintes dispositivos.

**Princípio da Legalidade no direito penal: *nullum crimen, nulla poena sine lege***

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

.....

*Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

*I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;*

.....

*Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:*

.....

*V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;*

**Princípio da Anterioridade: *Nullum crimen, nulla poena sine lege praevia;***

*Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:*

*I - que instituem ou majoram tais impostos;*

*II - que definem novas hipóteses de incidência;*

*III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.*

### **Princípio da Retroatividade Benigna**

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

### **Princípio da Intervenção Mínima e da Gradação da Pena**

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

*I - à capitulação legal do fato;*

*II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*

*III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*

*IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

Especificamente, em relação ao Princípio de Intervenção Mínima apresentamos a lição de César Roberto Bittencourt.

*O princípio da intervenção mínima, também conhecido como ultima ratio, orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outras formas de sanção ou outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização é inadequada e não recomendável. Se para o restabelecimento da ordem jurídica violada forem suficientes medidas civis ou administrativas, são estas que devem ser empregadas e não as penais. Por isso, o Direito Penal deve ser a última ratio, isto é, deve atuar somente quando os demais ramos do Direito revelarem-se incapazes de dar a tutela devida a bens relevantes na vida do indivíduo e da própria sociedade. (BITENCOURT, 2009, p. 13, grifo no original)*

O Princípio da Consunção, nasce então da necessidade de aplicação da graduação das penas e de intervenção mínima. Por isso, novamente nos utilizamos na lição de César Roberto Bittencourt para demonstrar a construção jurídica do Princípio da Consunção.

*Pelo princípio da consunção, ou absorção, a norma definidora de um crime constitui meio necessário ou fase normal de preparação ou execução de outro crime. Em termos bem esquemáticos, há consunção quando o fato previsto em determinada norma é compreendido em outra, mais abrangente, aplicando-se somente esta. Na relação consuntiva, os fatos não se apresentam em relação de gênero e espécie, mas de minus e plus, de continente e conteúdo, de todo e parte, de inteiro e fração<sup>9</sup>. Por isso, o crime consumado absorve o crime tentado, o crime de perigo é absorvido pelo crime de dano. A norma consuntiva constitui fase mais avançada na realização da ofensa a um bem jurídico, aplicando-se o princípio major absorbet minorem<sup>10</sup>. Assim, as lesões corporais que determinam a morte são absorvidas pela tipificação do homicídio, ou o furto com arrombamento em casa habitada absorve os crimes de dano e de violação de domicílio etc. A norma consuntiva exclui a aplicação da norma consunta, por abranger o delito definido por esta<sup>11</sup>. Há consunção quando o crime-meio é realizado como uma fase ou etapa do crime-fim, onde vai esgotar seu potencial ofensivo, sendo, por isso, a punição somente da conduta criminosa final do agente.*

*Não convence o argumento de que é impossível a absorção quando se tratar de bens jurídicos distintos. A prosperar tal argumento, jamais se poderia, por exemplo, falar em absorção nos crimes contra o sistema financeiro (Lei n. 7.492/86), na medida em que todos eles possuem uma objetividade jurídica específica. É conhecido, entretanto, o entendimento do TRF da 4ª Região, no sentido de que o art. 22 absorve o art. 6º da Lei n. 7.492/86<sup>12</sup>. Na verdade, a diversidade de bens jurídicos tutelados não é obstáculo para a configuração da consunção. Inegavelmente – exemplificando – são diferentes os bens jurídicos tutelados na invasão de domicílio para a prática de furto, e, no entanto, somente o crime-fim (furto) é punido, como ocorre também na falsificação de documento para a prática de estelionato, não se punindo aquele, mas somente este (Súmula 17 do STJ). No conhecido enunciado da Súmula 17 do STJ, convém que se destaque, reconheceu-se que o estelionato pode absorver a falsificação de documento. Registre-se, por sua pertinência, que a pena do art. 297 é de dois a seis anos de reclusão, ao passo que a pena do art. 171 é de um a cinco anos. Não*

*se questionou, contudo, que tal circunstância impediria a absorção, mantendo-se em plena vigência a referida súmula. Não é, por conseguinte, a diferença dos bens jurídicos tutelados, e tampouco a disparidade de sanções cominadas, mas a razoável inserção na linha causal do crime final, com o esgotamento do dano social no último e desejado crime, que faz as condutas serem tidas como únicas (consunção) e punindo-se somente o crime último da cadeia causal, que efetivamente orientou a conduta do agente.(BITTENCOURT, in <http://www.cezarbitencourt.adv.br/index.php/artigos/36-conflito-aparente-entre-a-lei-n-8-666-93-e-o-decreto-lei-n-201-67>)*

Além dessa positivação de alguns princípios existem outros, como o da presunção de inocência que são utilizados pela administração tributária e pela fiscalização sem que ao menos se perceba.

Veja-se, ao iniciar a fiscalização o agente, mesmo que plenamente convicto da existência de irregularidades cometidas pelo contribuinte não pode, simplesmente, lavrar uma autuação sem qualquer prova material. Justamente pela aplicação do princípio da presunção da inocência é que se exige e, neste ponto, este CARF é sempre rigoroso, a demonstração da infração cometida, do seu enquadramento legal e a juntada de provas de todo o alegado.

Mesmo assim, ainda que muito bem constituída a autuação, o processo administrativo de constituição do crédito tributário apenas se inicia com a ciência do lançamento. O contribuinte não é nem pode ser cobrado neste momento pois, em atenção ao princípio da presunção de inocência ele só poderá ser cobrado após o esgotamento de todas as instâncias de julgamento administrativo.

Demonstra-se, neste caso, que em nenhum lugar está escrito que o contribuinte não é cobrado em face da presunção de inocência, no entanto a norma que determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário baseou-se neste princípio para sua formação.

Por isso talvez, não sendo norma escrita em nenhum lugar, às vezes princípios jurídicos que não são tão comuns, podem causar estranheza e a refração de alguns intérpretes.

Com relação ao princípio da Consunção que, reconheço, não é se sabeiça geral em sua completude, a estranheza decorre do fato de se afastar a aplicação de uma norma legal (a de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento por estimativa) em razão de um princípio não escrito.

Mas o princípio da Consunção funciona exatamente desta forma. Quando existem condutas praticadas pelos particulares que se amoldem a mais de uma infração, há de se aplicar a pena relativa à maior infração capitulada e deixar de aplicar a pena da menor infração até o limite daquela.

Vejam os um exemplo prático do direito penal. O sujeito que pratica lesões corporais graves em outrem que é levado para o hospital e depois vem a óbito. Neste agir o sujeito está agindo da forma capitulada em dois tipos penais: o de lesão corporal grave e o de homicídio. O de lesão tem uma pena menor e o de homicídio tem uma pena maior, mas veja que a mesma ação deu azo à tipificação de dois crimes.

Pela aplicação do princípio da Consunção o sujeito, sendo provada sua culpa, cumprirá a pena exclusivamente pelo crime de homicídio (que é o mais amplo e absorve o menos amplo) e não receberá a pena cumulada de lesão corporal e homicídio. É aplicação direta do princípio.

No direito tributário, havendo a mesma *ratio*, há de haver a mesma conclusão. Não é o fato de o princípio ser afeito ao direito penal que o torna inaplicável ao direito tributário. Veja-se que o próprio Superior Tribunal de Justiça, em sede de análise de Recurso Especial já se manifestou pela possibilidade de aplicação do princípio ao direito tributário em relação ao mesmo problema.

Processo

AgRg no **REsp**1576289 / RSAGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 2015/0325937-8

Relator(a)

Ministro HERMAN BENJAMIN (1132)

Órgão Julgador

T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento

19/04/2016

Data da Publicação/Fonte

DJe 27/05/2016

Ementa

**TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.**

*1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no **REsp** 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; **REsp** 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015). 2. Agravo Regimental não provido.*

Acórdão

*Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA Turma do Superior Tribunal de Justiça: "A*

*Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo interno, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."*

Processo

REsp 1496354 / PR

RECURSO ESPECIAL 2014/0296729-7

Relator(a)

Ministro HUMBERTO MARTINS (1130)

Órgão Julgador

T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento

17/03/2015

Data da Publicação/Fonte

DJe 24/03/2015

Ementa

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. 1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.*

*2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.*

*3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".*

*4. A multa na forma do inciso II é cobrada 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; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, 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. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".*

5. *As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.*

6. *No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da **consunção**.*

*Recurso especial improvido.*

*Acórdão*

*"A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)." Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques (Presidente) e Assusete Magalhães votaram com o Sr. Ministro Relator.*

Os princípios não são de um direito ou de outro, são princípios de direito como um todo. Por questões de usualidade estuda-se mais em um determinado ramo, mas estes não deixam de poder ser aplicados a qualquer ramo do direito, senão, repisemos, cometeríamos a heresia de quebrar um princípio de direito ao negar-lhe aplicação. Quanto à isto existe norma posta? por óbvio que não, no entanto, é norma implícita que deve ser atendida pelos operadores do direito.

Assim, com relação à aplicação do Princípio da Consunção na análise da aplicação cumulativa das multas isolada e de ofício entendo da seguinte forma:

1. O sujeito passivo deixou de cumprir uma norma jurídica que determinava o recolhimento mensal da CSLL devida por estimativa, como forma de antecipação da CSLL devida ao final do ano-calendário;
2. Em seguida, encerrado o exercício, o contribuinte não apura nem recolhe a CSLL devida na sistemática adotada de apuração anual da contribuição.
3. Chegada a fiscalização verifica as duas ações diversas que são, em síntese, o não pagamento de tributo. O primeiro de forma antecipada e o segundo de forma integral ao final do exercício.

Assim, verificando duas ações, aplica duas sanções, uma de 50% pelo não recolhimento da estimativa e outra de 75% pelo não recolhimento da contribuição anual apurada.

Ora a aplicação do Princípio da Consunção decorre do fato de que a primeira conduta é parte integrante da segunda conduta. Não existe um tributo denominado CSLL por estimativa e outro tributo denominado CSLL da apuração anual. O que se recolhe por estimativa são pedaços da CSLL que, por conveniência da administração tributária tem de ser recolhidas de forma antecipada, mesmo sem haver o conhecimento do lucro tributável.

Veja-se, se a fiscalização chega ao contribuinte durante o exercício e aí aplica a multa isolada pelo não recolhimento da estimativa devida é um fato. Se a fiscalização chega ao contribuinte após o encerramento do exercício não pode nem mesmo lançar a estimativa devida, mas apenas o tributo devido ao final do exercício, como poderia então lançar a multa isolada

pelo não recolhimento de partes deste tributo, quando a empresa já está sendo penalizada com a multa de 75% incidente sobre todo o imposto devido.

O ato que está sendo punido pela fiscalização é um só. O de não recolher o tributo devido. Por isso, nos casos em que o valor lançado relativamente à multa de ofício excede o valor lançado em relação à multa isolada pela falta de recolhimento das estimativas a multa mais grave absorve a multa menos grave a, assim, aplica-se a consunção.

Por isso, na aplicação da consunção não há de se falar simplesmente em exoneração da multa isolada. Em verdade o que se diz e como demonstram os diversos julgados desta mesma turma, a consunção da exclusão da multa isolada só ocorre integralmente nos casos em que a multa de ofício aplicada lhe é superior. Assim, nos casos em que a multa isolada é superior ao valor da multa de ofício, a exoneração é parcial e limitada ao montante da multa de ofício, devendo nestas hipóteses ser mantida a punição isolada em relação ao montante que superou a multa de ofício.

Parece estranho, mas não é. Como a estimativa é uma antecipação do imposto, ocorrem casos em que, na apuração anual a empresa verifica a existência de exclusões do lucro real que não são utilizadas no cálculo das estimativas e, assim, o tributo apurado ao final do exercício termina por ser inferior à soma dos tributos devidos por estimativas.

Nestes casos a consunção se aplica parcialmente e mantém-se a parcela da multa de 50% que superou o montante da multa de ofício.

Acrescente-se a tudo isso que a novel interpretação instituída por meio do Parecer Normativo n.º 02, de 03 de dezembro de 2018, analisando o tema relativo às estimativas e o valor do tributo devido, conclui que:

#### Síntese conclusiva

13. De todo o exposto, conclui-se:

*- os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Dcomp até 30 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei n.º 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas;*

*- os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário; não é passível de cobrança a estimativa tampouco sua inscrição em DAU antes desta data;*

*- no caso de Dcomp não declarada, deve-se efetuar o lançamento da multa por estimativa não paga; os valores dessas estimativas devem ser glosados; não há como cobrar o valor correspondente a essas estimativas, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.*

*- no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário*

*nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL;*

*- no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação; não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, **devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido;***

*- se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança;*

*- a SCI Cosit nº 18, de 2006, deve ser lida de acordo com o Parecer PGFN/CAT/Nº 88/2014, motivo pelo qual ratifica-se o disposto nos seus itens 12, 12.1, 12.1.1, 12.1.3 e 12.1.4 e 13 a 13.3, revogando-se o seu item 12.1.2.*

A interpretação, assim estabelecida, reforça o entendimento deste relator de que o recolhimento por estimativa é parte constante do débito apurado de IRPJ ou CSLL anual, assim o tratamento relativo à falta de pagamento das estimativas e do tributo devido ao final do exercício deve ser analisado em conjunto e não como se tratando de normas independentes e que tem de ter aplicação indistinta sem qualquer moderação. Assim, reforçado com o parecer acima, e com base na utilização dos princípios do direito penal já tratados acima, entendo perfeitamente aplicável o princípio da consunção aos casos de aplicação concomitante de multa isolada com multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo.

No presente caso, percebe-se que o valor da multa de ofício lançada excede em muito ao valor da multa isolada lançada em relação às mesmas infrações, assim, pela aplicação do princípio da consunção a multa isolada restará integralmente absorvida pela multa de ofício lançada. Por estas razões voto no sentido de dar provimento ao recurso neste ponto a fim de excluir a aplicação da multa isolada, em atendimento ao princípio da consunção, em razão de esta ser integralmente absorvida pela multa de ofício.

### **Impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício.**

Com relação à contestação quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício este argumento já se encontra superado em face da edição da Súmula CARF nº 108, com o seguinte teor.

**Súmula CARF n.º 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME n.º 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

**Acórdãos Precedentes:**

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137, de 04/10/2017; 9101-003.199, de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Assim, tendo em vista a edição da referida súmula com efeitos vinculantes e necessária obediência pelos membros do CARF, desnecessário tecer maiores comentários em relação ao presente ponto.

Neste sentido voto por negar provimento ao recurso neste aspecto.

**CONCLUSÃO**

Em face de todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso apenas para excluir a infração da multa isolada pela falta de recolhimentos por estimativa em razão da aplicação do princípio da Consunção.

Abel Nunes de Oliveira Neto - Relator