



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

Processo nº 12448.738575/2011-90
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-001.526 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de fevereiro de 2016
Matéria IRPJ. Glosa de despesa com passagens e de amortização de direito de exploração. Lucros no exterior. Multa isolada pelo não recolhimento de estimativas.
Recorrentes HISPAMAR SATÉLITES S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

ÁGIO. MERA ASSOCIAÇÃO CONCEITUAL.

Não se pode desqualificar o trabalho da fiscalização, por mera associação com o conceito de "ágio" na aquisição de participações societárias, quando o conjunto da descrição dos fatos permite uma adequada compreensão do fenômeno impositivo.

DIREITOS AMORTIZÁVEIS. COMPROVAÇÃO.

Os direitos passíveis de amortização, bem como sua mais-valia, enquanto não totalmente amortizados, são elementos que repercutem em lançamentos contábeis de exercícios futuros, mesmo quando transferidos para o patrimônio de outra pessoa jurídica, e devem ser documentalmente comprovados em consonância com a regra contida no artigo 37 da Lei nº 9.430/96.

LUCROS NO EXTERIOR. NATUREZA DA TRIBUTAÇÃO. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE.

Independentemente de sua amplitude, o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* (CFC). A lei tributa uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior. Não se

trata de "dividendos presumidos". Por isso, inexistente ofensa aos acordos de bitributação tanto nos dispositivos que tratam de lucros de empresas quanto naqueles que tratam de dividendos.

LUCROS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS.

A compensação de prejuízos apurados em uma controlada, no exterior, com os lucros dessa mesma controlada está condicionada à escrituração de suas demonstrações financeiras, com contas e subcontas traduzidas em idioma nacional e com seus valores convertidos em reais, classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, bem como sua guarda pelo prazo decadencial e transcrição no livro diário.

DESPESAS COM PASSAGENS. NECESSIDADE. PROVA.

As despesas de passagens aéreas são indedutíveis quando não comprovada uma finalidade de natureza necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora

ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL.

Incabível a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

RO Negado e RV Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: I) por maioria de votos dar provimento para afastar a aplicação das multas isoladas sobre estimativas. Vencidos os Conselheiros Antonio Bezerra Neto e Fernando Luiz Gomes de Mattos que negavam provimento integral ao recurso; II) por unanimidade de votos, negar provimento em relação às demais matérias de mérito.

Documento assinado digitalmente.

Antonio Bezerra Neto - Presidente.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Ricardo Marozzi Gregorio, Marcos de Aguiar Villas Boas, Fernando Luiz Gomes de Mattos, Aurora Tomazini de Carvalho e Antonio Bezerra Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por HISPAMAR SATÉLITES S.A. contra acórdão proferido pela DRJ/Rio de Janeiro I que concluiu pela procedência parcial dos lançamentos efetuados. No mesmo acórdão, recorreu-se de ofício em face da exoneração de crédito tributário que superou o limite previsto na Portaria MF nº 03/2008.

Os créditos tributários lançados, no âmbito da DRF/Rio de Janeiro I, referentes ao IRPJ e CSLL, devidos nos períodos de apuração correspondentes aos anos-calendário de 2007 e 2008, totalizaram o valor de R\$ 10.465.562,11. A autuação promoveu a glosa de despesa com passagens (somente em 2008) e a glosa de amortização de direito de exploração (2007 e 2008). Além disso, foi constatado que, em 2008, a empresa deixou de adicionar, ao lucro real e à base de cálculo da CSLL, valores correspondentes a lucros auferidos por controlada no exterior. Por fim, como decorrência das infrações constatadas, foram lançadas multas isoladas pelo não recolhimento de estimativas e ajustados os saldos de prejuízos operacionais.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 398 a 401, e do termo de verificação fiscal de fls. 366 a 381, os lançamentos de IRPJ se devem a apuração das seguintes condutas:

- custos e despesas operacionais e encargos não necessários, considerados indedutíveis, relativos ao pagamento de passagens aéreas para família de funcionário da autuada;
- amortização indevida de ágio na alienação de direito de exploração da licença da banda “KU” do satélite brasileiro para transporte de sinais de telecomunicações na posição orbital geoestacionária 61° W;
- adições não computadas na apuração do lucro real, relativo ao lucro auferido no exterior pela controlada Hispamar Exterior S.L; e
- multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada, decorrente das infrações anteriormente mencionadas.

A autuação apresenta como fundamento legal os artigos 249, inciso I, 299 e 300 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda RIR/99), em relação aos custos, despesas operacionais e encargos não necessários; artigos 13, inciso III, da Lei nº 9.249/95, 249, inciso I, 251 e parágrafo único, 299, 324, §§ 2º e 4º, e 325, do RIR/99, em relação à amortização indevida; artigos 25, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.249/95, 16 da Lei nº 9.430/96, 3º da Lei nº 9.959/00, 249, inciso II e 394 do RIR/99, em relação a adições não computadas na apuração do lucro real; e os artigos 222 e 843 do RIR/99, e 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, em relação à multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre a base de cálculo estimada.

Cientificada em 29/03/2012, conforme assinaturas apostas às fls. 381, 397, 408, 415, 456 e 457, a interessada apresentou em 27/04/2012 impugnação de fls. 467 a 491, acompanhada dos documentos de fls. 492 a 593, nas quais, alega em síntese:

1. a tempestividade da impugnação tendo em vista que foi cientificada da autuação em 29/03/2012, e apresentou sua defesa em 27/04/2012;

2. a dedutibilidade de custos pela amortização de direitos relativos a licença de capacidade satelital – banda “KU” com base no valor contábil, correspondente a R\$ 49.396.000,00, reavaliado para R\$ 51.500.000,00, antes pertencentes a Hispasat Brasil, aos quais foram integralizados no capital da autuada, passando a integrar seu patrimônio.

3. que o valor contábil dos direitos de exploração mencionados é composto pelo valor pago a Anatel em leilão (R\$ 27.036.000,00) e o somatório de diversos gastos que foram suportados pela Hispasat Brasil, desde a construção de infraestrutura para a sua operação até a contratação de serviços técnicos, valores que foram incorporados ao custo de aquisição da licença, eis que necessários para permitir o início da operação;

4. que a autoridade fiscal considerou equivocadamente como ágio a diferença entre o valor contábil dos direitos de licença e o valor pago em leilão, e pretendeu impor a impugnante a obrigação de registrar o valor desse ativo com base em critério para avaliação de investimentos em sociedade controlada/coligada, como se os direitos em questão correspondessem a uma participação societária, o que não vem ao caso;

5. que quando recebeu por transferência o referido direito registrou-o pelo valor reconhecido e contabilizado por seu acionista, que era o valor contábil conhecido à época, acrescido de uma parcela de reavaliação (tributável pelo seu acionista). O valor atribuído por ocasião da transferência corresponde ao respectivo valor contábil em seus registros, descabendo qualquer desdobramento;

6. a não incidência do imposto sobre o lucro auferido no exterior por empresa controlada sediada em território espanhol, ante as disposições do artigo 7º, item 1, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação, firmada entre o Brasil e a Espanha, ratificada por meio do Decreto nº 76.975/76, que determina que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado;

7. que os lucros apurados no exterior, passível de tributação nos resultados fiscais da impugnante, somente poderia alcançar o montante dos lucros apurados em 2008, deduzidos dos prejuízos acumulados, apurados anteriormente, isto é, após a compensação dos prejuízos contábeis apurados pela mesma sociedade controlada situada no exterior, e no presente caso a compensação integral dos prejuízos acumulados demonstra inexistir lucro a ser tributado;

8. que não foi observado pela fiscalização o saldo do prejuízo fiscal e de dedução do programa de alimentação do trabalhador (PAT), quando da adição dos valores de amortização do custo da licença de exploração do satélite na apuração do lucro real dos anos-calendário de 2007 e 2008, com reflexos no cálculo da multa isolada;

9. que o gasto com passagens aéreas para seu funcionário e familiares é considerado despesa operacional, pois nada mais representa, do que uma verba de cunho salarial;

10. a impossibilidade de cobrança concomitante de multa de ofício e multa isolada por falta de pagamento de estimativa mensal.

Por fim, requer que seja conhecida sua impugnação, para que sejam acolhidas suas razões, para o fim de determinar a exoneração do crédito tributário lançado, bem como protesta pela produção de provas, em especial as provas documentais adicionais para o esclarecimento de quaisquer questões ou para realização de diligência fiscal, na medida que se façam necessárias.

Por meio de petição protocolada em 05/06/2012, acompanhada dos documentos de fls. 636 e 669, a interessada adita sua impugnação, requerendo a juntada de planilhas para recomposição da base de cálculo da multa isolada de 50 %.

Ao apreciar a impugnação apresentada, a 5ª Turma da já mencionada DRJ/Rio de Janeiro I proferiu o Acórdão nº 12-64.338, de 26 de março de 2014, por meio do qual decidiu pela procedência parcial do feito fiscal.

Assim figurou a ementa do referido julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

GASTO COM TRANSPORTE DE FAMILIARES DE FUNCIONÁRIO. DESPESA DESNECESSÁRIA. INDEDUTIBILIDADE.

Não tem natureza salarial o gasto efetuado com transporte de familiares de funcionário para deslocamentos que não acarretem mudança de domicílio, sendo apenas uma liberalidade do empregador, razão pela qual não é considerado como despesa necessária, sendo, portanto, indedutível.

AMORTIZAÇÃO. ATIVO PERMANENTE. VALOR CONTÁBIL. REAVALIAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de amortização, os bens e direitos do ativo permanente cujos valores tenham sido corretamente contabilizados, mediante comprovação dos custos de aquisição dos mesmos, ou provenientes de reavaliação, cuja reserva de reavaliação tenha sido oferecida à tributação.

LUCROS DISPONIBILIZADOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA.

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

LUCROS NO EXTERIOR. DUPLA TRIBUTAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em dupla tributação pela incidência de imposto sobre o ganho de equivalência patrimonial resultante do lucro auferido por controladas sediadas no exterior, por se tratar de tributação dos ganhos obtidos pela sociedade brasileira.

LUCROS NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS NO EXTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

É vedada a compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores com o lucro auferido no ano-calendário por controladas sediadas no exterior para fins de apuração do imposto incidente sobre os ganhos obtidos pela sociedade brasileira.

DEDUÇÃO. INCENTIVOS FISCAIS. PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR. PROJETOS CULTURAIS. GASTOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente são passíveis de dedução por incentivo fiscal do programa de alimentação do trabalhador e de projetos culturais de que trata a Lei Rouanet, os gastos efetuados para estes fins devidamente comprovados por documentação hábil e idônea.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ. INCIDÊNCIA.

Incide multa de ofício isolada sobre os valores do imposto de renda, calculados sobre a base de cálculo estimada, ainda que apurado prejuízo fiscal no encerramento do período de apuração.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

É possível a aplicação concomitante de multa de ofício por falta de pagamento ou recolhimento de imposto, ou por de falta de declaração e no caso de declaração inexata, com a multa isolada incidente sobre o valor da estimativa mensal que deixar de ser paga, tendo em vista possuírem fatos geradores diversos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2007, 2008

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Aplica-se às exigências ditas reflexas o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Cumprido esclarecer que a parte exonerada da autuação refere-se aos cálculos da multa isolada por falta de pagamento das estimativas de IRPJ e CSLL do mês de dezembro de 2007. Segundo o voto condutor da decisão recorrida, o valor a ser considerado nesses cálculos corresponderiam a R\$ 2.580.684,00, relativos a amortização acumulada do ano-

calendário de 2007, tendo em vista que não foi apurado no lançamento nenhum valor de omissão no período.

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário no qual, essencialmente, deduz os seguintes argumentos: (i) é incabível a exigência de comprovação dos custos de aquisição dos direitos de exploração do satélite, bem como da tributação proveniente da sua reavaliação, porque se refere a eventos ocorridos na empresa investidora; (ii) apesar de a autoridade julgadora sustentar que o lançamento não pretendeu equiparar as amortizações glosadas ao tratamento que é aplicável à amortização do ágio apurado na aquisição de participações societárias, este foi o fundamento da acusação fiscal, tendo sido, inclusive, prestigiado pela decisão recorrida; (iii) a decisão recorrida vai de encontro aos posicionamentos deste Conselho e do STJ quando afirma que o artigo 74 da MP nº 2.158-35 alcança o lucro da empresa brasileira materializado na avaliação do MEP; (iv) a tributação dos lucros de sua controlada na Espanha ofende ao artigo 7º do acordo de bitributação celebrado com esse País; (v) ainda que se entenda que o artigo 74 da MP nº 2.158-35 estaria presumindo a disponibilização de dividendos, há ofensa ao artigo 23, parágrafo 4, daquele mesmo acordo, o qual isenta os dividendos tributáveis na Espanha recebidos por residentes brasileiros; (vi) o lucro apurado pela controlada espanhola foi integralmente absorvido por prejuízos anteriores nela observados; (vii) as despesas de passagens com familiares de funcionário tem natureza de salário indireto sendo considerada necessária e dedutível e, mesmo que assim não seja, deve ser reformulado o acórdão da DRJ que manteve a glosa na íntegra, uma vez que o voto condutor reconheceu a dedutibilidade na parte correspondente ao gasto com o funcionário; e (viii) é impossível a cobrança concomitante da multa de ofício com a multa isolada.

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional, em síntese, apresenta as seguintes assertivas: (i) a autoridade fiscal expressamente se reporta aos artigos do RIR/99 (324 e 325) que tratam da impossibilidade de amortização de ágios não comprovados e não aos artigos (385 e 386) que tratam da amortização de ágio gerado na aquisição de participações societárias, a referência ao chamado "ágio interno" foi apenas para reforçar o posicionamento da fiscalização no sentido de que o valor reavaliado não surgiu de investimentos realmente efetuados pela investidora; (ii) a recorrente não buscou afastar as conclusões da fiscalização por meio da apresentação de documentos que comprovassem a efetivação dos investimentos, mesmo considerando que a transferência do direito aconteceu entre duas pessoas jurídicas ligadas e ambas situadas no Brasil; (iii) o objeto da tributação dos lucros auferidos no exterior não é o lucro da controlada estrangeira, mas, sim, o lucro da controladora brasileira; (iv) apesar de apresentar alguns aspectos distintos do padrão recomendado pela OCDE, o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 tem natureza de "norma CFC", a qual a doutrina internacional atribui o objetivo de efetivar um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situados no exterior, de modo a concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado dessa tributação; (v) a técnica de tributação prevista no § 7º do artigo 1º da IN/SRF nº 213/02 apenas reflete a sistemática brasileira de tributação em bases universais, que concede, aos residentes no Brasil, crédito referente ao tributo pago no exterior; (vi) a OCDE considera que as "regras CFC" não estão em conflito com os acordos de bitributação; (vii) o STF firmou seu entendimento de que o artigo 74 da MP nº 2.158-35/01 só não é constitucional em relação a "coligadas" situadas em países sem tributação favorecida; (viii) não é possível aceitar a tese de que despesas com passagens aéreas que constituam benefícios indiretos a empregados configurem despesas necessárias à atividade operacional da pessoa jurídica; e (ix) é possível a cumulação da multa isolada e da multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Além disso, o valor do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância supera aquele previsto no artigo 2º da Portaria MF nº 375/2001, com o valor alterado pela Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 1.000.000,00), motivo pelo qual o recurso de ofício interposto também deve ser conhecido.

Da amortização do direito de exploração do satélite:

A recorrente sustenta que é incabível a exigência de comprovação dos custos de aquisição dos direitos de exploração do satélite, bem como da tributação proveniente da sua reavaliação, porque se refere a eventos ocorridos na investidora. Por isso, a autoridade deveria ter exigido essa comprovação em ação fiscal conduzida diretamente naquela outra empresa.

Ademais, defende o cancelamento da infração porque a acusação fiscal foi fundamentada na ideia de "ágio". Contudo, tal conceito seria inaplicável ao presente caso, uma vez que não se trata de aquisição de participações societárias. O equívoco teria sido mantido pela decisão recorrida ao prestigiar os exatos termos da fiscalização.

Nada obstante, como bem observado nas contrarrazões da Fazenda Nacional, os elementos fáticos trazidos ao processo atuam em desconformidade com a pretensão da recorrente.

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal, a glosa da amortização do direito de exploração do satélite, pela banda "Ku", em cada ano-calendário, equivaleu a R\$ 2.580.684,00. Esse valor representa a diferença entre R\$ 4.380.684,00 (total amortizado em cada ano com base no valor do direito de exploração incluindo o que a fiscalização chamou de "ágio") e o montante de R\$ 1.800.000,00 (total anual que poderia ser amortizado considerando o valor da concessão sem o "ágio").

Portanto, o litígio circunscreve-se ao excesso amortizado como decorrência da mais-valia acrescida no direito de exploração integralizado como contrapartida do aumento de capital na recorrente efetuado por sua controladora, uma empresa também brasileira, na ocasião denominada HISPAMAR LTDA.

Por bem apresentar os elementos fáticos que considero importantes para a solução do referido litígio, peço vênica para transcrever o seguinte trecho das contrarrazões da Fazenda Nacional:

De acordo com a Fiscalização, a contribuinte justificou o valor de transferência do direito de exploração (R\$ 51.500.000,00) no Laudo de Avaliação elaborado pela Planconsult – Planejamento e Consultoria S/C Ltda, datado em 20/09/2002. Contudo, a autoridade fiscal constatou que outro Laudo de Avaliação foi confeccionado, em 03/12/2003, dessa vez pela Alternativa Contábil Rocha e Cia, e também tinha por objeto a avaliação do direito de exploração da banda "Ku". Ao cotejar os dois laudos de avaliação, a autoridade responsável pelo lançamento chegou às seguintes conclusões:

1. Tanto o Laudo de Avaliação elaborado pela empresa Planconsult - Planejamento e Consultoria S/C Ltda, em 20/09/2002 quanto o elaborado pela empresa Alternativa Contábil Rocha e Cia, em 03/12/2003, tem por objetivo determinar o valor de mercado, descontado a valor presente, do negócio 'Exploração de Satélite Brasileiro', denominado Projeto Amazonas;
2. Apesar de constar da Ata Assembleia Geral Extraordinária realizada em 02 de dezembro de 2003 que o valor de transferência do direito de exploração da Licença da Banda "Ku" teve como base o Laudo Técnico expedido pela empresa Planconsult – Planejamento e Consultoria S/C Ltda, constatamos, conforme descrito acima, que o Laudo utilizado como base para a transferência do direito de exploração da Licença da Banda "Ku" foi elaborado pela empresa Alternativa Contábil Rocha e Cia que avaliou em R\$ 51.500.000,00 a participação da empresa Hispamar Ltda (atual Hispamar Brasil Ltda) no negócio 'Projeto Amazonas';
3. A fiscalizada ao incorporar em seu ativo o direito de exploração da Licença Banda "Ku" pelo valor de R\$ 51.500.000,00, em contrapartida ao aumento de capital realizado pela controladora Hispamar Ltda (atual Hispamar Brasil Ltda), pagou como ágio (expectativa de rentabilidade futura do negócio) o montante de R\$ 24.500.000,00;
4. A fiscalizada não desdobrou o valor original do direito (valor efetivamente pago pela Hispasat Brasil Ltda à ANATEL), no montante de R\$ 27.000.000,00 e o valor pago como ágio no montante de R\$ 24.500.000,00;
5. A empresa Hispamar Ltda é controladora da empresa Hispamar Satélites S.A. desde 2003, ou seja, a operação foi realizada entre empresas interligadas;
6. A fiscalizada amortizou mensalmente nos anos-calendário 2007 e 2008 as despesas com o direito de exploração do satélite brasileiro para transporte de sinais de telecomunicações na posição orbital geostacionária 61° W – Banda "Ku" o montante de R\$ 365.057,00.

A partir da leitura das conclusões da autoridade fiscal, extraem-se dois dados fundamentais, quais sejam: (a) o laudo de avaliação elaborado pela Alternativa Contábil Rocha e Cia foi o documento que efetivamente lastreou a transferência do direito de exploração da Banda "Ku", no valor de R\$ 51.500.000,00; (b) a contribuinte não comprova o porquê do acréscimo no valor original do direito de exploração, que era de R\$ 27.000.000,00, não restando alternativa senão concluir que o valor de transferência (R\$ 51.500.000,00) representou um pagamento de "ágio" pela HISPAMAR SATÉLITES S.A.

No tocante ao Laudo de Avaliação, alguns fatores parecem ter sido determinantes para que a autoridade fiscal formasse o seu convencimento acerca de qual dos laudos deveria ser levado em consideração como parâmetro para a transferência do direito de exploração da Banda “Ku”. Enquanto o laudo elaborado pela Planconsult está datado em 20/09/2002, o laudo fornecido pela Alternativa Contábil é de 03/12/2003. Implica dizer que o laudo contemporâneo à transferência do referido direito de exploração é o elaborado pela Alternativa Contábil, e não o da Planconsult. Portanto, fica difícil imaginar por que a contribuinte teria se baseado em laudo realizado no ano anterior ao da transferência, quando existia um laudo mais atual e com data quase idêntica ao da operação de transferência do direito de exploração.

Não bastasse isso, tem-se que os valores apontados no laudo da Planconsult não estão compatíveis com o montante efetivamente “pago” na integralização de capital da HISPAMAR SATÉLITES S.A. Isso porque, de acordo com a Planconsult, o “Projeto Amazonas” estaria avaliado em R\$ 108.846.000,00, enquanto à HISPAMAR LTDA foi atribuído o valor de R\$ 78.196.000,00. Por seu turno, o laudo de autoria da Alternativa Contábil apontava como valor do mesmo “Projeto Amazonas” o montante de R\$ 77.018.000,00, e o valor da HISPAMAR LTDA. seria de R\$ 51.500.000,00 – ou seja, exatamente o valor que acabou sendo indicado na transferência do direito de exploração. Novamente, percebe-se que o laudo da Alternativa Contábil é o mais compatível com a operação de transferência do direito de exploração da Banda “Ku”, tendo em vista que a conclusão sobre o valor da HISPAMAR LTDA., inserida neste documento, acaba coincidindo com o valor atribuído ao mencionado direito de exploração.

Destarte, importa notar que, depois da operação de aumento de capital, o direito de exploração foi contabilizado na recorrente pelo valor constante do laudo de avaliação elaborado pela empresa Alternativa Contábil, qual seja, R\$ 51.500.000,00. A parte controversa desse valor (a que se refere à amortização glosada), segundo a recorrente, compreende gastos diversos incorridos pela controladora (cerca de R\$ 22,3 milhões vinculados à construção de infraestrutura) acrescidos de uma parcela de reavaliação (cerca de R\$ 2,1 milhões).

Porém, a fiscalização constatou que o laudo (fls. 248) utilizou por metodologia de cálculo para a avaliação do citado “Projeto Amazonas”, com base na sua “capacidade de geração futura de caixa”, o conhecido fluxo de caixa descontado a valor presente. Por isso, tratou a mais-valia como ágio por expectativa de resultados futuros.

Isso, de fato, seria insuperável se a infração tivesse sido fundamentada na impossibilidade de amortização de ágios gerados em operações de aquisição de participação societária. Mas não é isso que se extrai do Termo de Verificação Fiscal. Nesse sentido, por bem contextualizar tais conclusões, novamente me aproveito de trecho das contrarrazões da Fazenda Nacional:

Isso explica o entendimento da autoridade fiscal, no sentido de comparar a operação com aquelas nas quais há formação de um “ágio interno”. Percebiam, senhores conselheiros, que a Fiscalização somente tomou emprestada a noção do “ágio interno”, para reforçar seu posicionamento de que o valor reavaliado (R\$ 24.500.000,00) não surgiu de investimentos realmente realizados pela HISPAMAR LTDA. A intenção da autoridade fiscal era apenas demonstrar que a reavaliação não

implicou nenhum dispêndio para a HISPAMAR LTDA., que justificasse a majoração do custo de aquisição – a exemplo dos casos de “ágio interno”, onde não há efetiva aquisição de investimento que suporte o “pagamento de ágio”. Nessa perspectiva, relevante destacar que o fundamento legal da autuação não foram os dispositivos sobre a amortização de ágio gerado na aquisição de participação societária, previstos nos art. 385 e 386 do RIR/99 – como pretende fazer crer a recorrente. Basta analisar o Termo de Verificação Fiscal para verificar que o verdadeiro fundamento da autuação foi a impossibilidade de amortização de gastos não comprovados, nos termos dos art. 324 e 325 do RIR/99. Apenas para que não fiquem dúvidas, segue trecho do Termo de Verificação Fiscal, no qual a autoridade fiscal explicita o seu entendimento:

Ainda de acordo com a legislação tributária, a amortização de direitos, bens, despesas e custos, consiste na ‘recuperação contábil’ do capital aplicado na aquisição de direitos, cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens, cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo limitado por lei ou contrato, e dos custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração (RIR/99, art. 324 e 325)

Portanto, o art. 324 do Regulamento do Imposto de Renda veda a dedução das despesas com amortização do ágio interno, pois determina que pode ser computada como despesa a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, que no caso é zero, e em seu § 1º limita o montante acumulado das quitas de amortização ao custo de aquisição do bem ou direito.

O artigo 325, inciso I do RIR/99, por outro lado, permite a amortização do ‘capital aplicado’ na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada ou de bens cuja utilização o prazo legal ou contratualmente limitado. No caso do ágio gerado internamente, não há capital aplicado. Corroborando este entendimento podemos citar os seguintes acórdãos proferidos pelas DRFs: 06.28491 de 2010; 06.31799 de 2011; 06.32610 de 2011; 06.34051 de 2011 e 16.33083 de 2011.

Sendo assim, considerando que a operação de ágio foi realizada entre empresas interligadas, Hispamar Ltda (Controladora) e Hispamar Satélites S.A. (Controlada), e considerando que a transferência do direito foi realizada de forma não onerosa, contrariando o disposto no art. 325 do RIR/99, a presente fiscalização glosou as despesas de amortização do ágio gerado internamente, por serem indedutíveis na apuração do Lucro Real e da CSLL, na forma do art. 249, inciso I do RIR/99.

A leitura do trecho acima deixa evidente que o fundamento principal da Fiscalização foi **a ausência de capital aplicado, que justificasse a majoração do custo do direito de exploração da Banda “Ku”**. Não obstante a clareza do Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte tenta distorcer as considerações trazidas pela autoridade fiscal. Ao que parece, o objetivo da contribuinte era fazer parecer que a Fiscalização teria se reportado à dedutibilidade de despesas com amortização de ágio na aquisição de participação societária, que está disciplinada nos art. 385 e 386 do RIR/99. O primeiro fato que rechaça essa alegação da recorrente é que **a autoridade fiscal expressamente se reporta aos art. 324 e 325 do RIR/99, e não aos art. 385 e 386 do RIR/99**. Em nenhum momento, a Fiscalização exigiu que houvesse desdobramento do “custo de aquisição da licença (considerado na transferência) como se investimento em participações societária fosse, regra que impõe um tratamento fiscal diverso e mais restritivo”.

Assim, não se pode desqualificar o trabalho da fiscalização apenas porque esta teria feito uma associação entre o caso presente e aqueles que envolvem a geração de ágio interno. O importante é que o conjunto da descrição dos fatos permite uma adequada compreensão do fenômeno impositivo.

Nesse contexto, verifica-se que o laudo utilizado para justificar o valor integralizado no aumento de capital não avaliou diretamente o direito de exploração levando em conta os gastos diversos acrescidos de parcela de reavaliação como pretende fazer crer a recorrente. Mas, sim, de um fluxo de caixa descontado a valor presente de todo o "Projeto Amazonas". A recorrente, em sua impugnação, não contesta que o referido valor foi justificado por esse laudo¹ e afirma que ele teve o seguinte desdobramento:

<i>Descrição</i>	<i>Valor em milhares de reais</i>
<i>Valor pago em leilão</i>	<i>27.036</i>
<i>Gastos diversos</i>	<i>22.360</i>
<i>Valor contábil</i>	<i>49.396</i>
<i>Reavaliação (tributável na HISPAMAR LTDA)</i>	<i>2.104</i>
<i>Valor atribuído na transferência do direito</i>	<i>51.500</i>

Independentemente da discrepância de R\$ 36 mil (a fiscalização tratou o valor pago em leilão como exatos R\$ 27 milhões), há que se atentar para o fato de que os gastos diversos acrescidos da parcela de reavaliação não poderiam compor o valor passível de amortização na empresa investida sem a comprovação de que: (i) tais gastos, supostamente ainda ativados na época do aumento de capital, foram efetivamente incorridos; e (ii) a referida parcela de reavaliação foi efetivamente tributada na investidora.

A recorrente afirma que essa comprovação não é da sua alçada porque se refere a eventos ocorridos na empresa investidora. Todavia, considerando que o direito de exploração, enquanto não totalmente amortizado, é um elemento que repercute em lançamentos contábeis de exercícios futuros mesmo quando transferido para o patrimônio de outra pessoa jurídica, é de se invocar a regra contida no artigo 37 da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

Art. 37. *Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.*

¹ Isso fica claro quando a empresa afirma que "Para efetivar o pretendido aumento de capital na Impugnante, via a conferência da citada licença, foi contratado Laudo de Avaliação, em atendimento ao artigo 8º, da LSA (mencionado no relato fiscal), cujo resultado apontou o valor de R\$ 51.500.000,00, montante que foi atribuído para fins de transferência do direito em aumento de capital da Impugnante, acatado pelos demais acionistas".

Ademais, a recorrente já conhecia o teor da decisão recorrida, a qual manteve a autuação nessa parte justamente por causa da falta de comprovação do valor passível de amortização. Nesse sentido, confira-se o seguinte excerto do voto condutor daquela decisão:

Não consta dos autos a comprovação dos gastos com a construção de infraestrutura para a operação do satélite, bem como a contratação de serviços técnicos no montante de R\$ 22.360.000,00, tampouco há comprovação de que os resultados da reavaliação dos ativos foram oferecidos a tributação, na medida que os lançamentos contábeis do livro razão da Hispamar Ltda relativos à reavaliação do ativo (fls. 225 e 229) não tem como contrapartida o lançamento a crédito em uma conta de receita.

Não é crível que a recorrente não pudesse solicitar para a sua controladora, residente no País e, portanto, submetida às mesmas regras fiscais, os comprovantes das operações que geraram a mais-valia passível de amortização. Ainda mais, convém repisar, quando se constata que o laudo utilizado não levou em conta os gastos diversos acrescidos de parcela de reavaliação. Afinal, o valor e a consequente tributação dessa própria parcela poderiam ser questionados no âmbito da investidora.

Por tudo isso, mantenho a glosa da amortização do direito de exploração do satélite.

Da tributação dos lucros auferidos no exterior:

A compreensão sobre a natureza da tributação envolvendo os lucros auferidos no exterior é fundamental para o enfrentamento das razões alegadas pela recorrente.

A tributação em bases universais das pessoas jurídicas residentes no Brasil tem seu fundamento legal no artigo 25 da Lei nº 9.249/95, *verbis*:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

Após uma turbulência legislativa², restou estabelecido que esse dispositivo somente permitiria a tributação depois que os mencionados lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior fossem disponibilizados à pessoa jurídica situada no Brasil.

² Essa turbulência se deu com a transformação do conteúdo que constava na própria Lei nº 9.249/95, na IN/SRF nº 38/96 e na Lei nº 9.532/97, e já tinha como pano de fundo a tentativa de se tributar os lucros auferidos no exterior pelas Controlled Foreign Corporations – CFC – mediante o princípio da transparência fiscal. Cf. Luís Eduardo Schoueri, “Imposto de Renda e os Lucros Auferidos no Exterior”. In: Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, vol. 7, São Paulo: Dialética, 2003, pp. 303 a 313.

Posteriormente, a Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/01 promoveu duas significativas mudanças nesse quadro: com o artigo 21, a tributação foi estendida à CSLL³; e com o artigo 74, definiu-se que a disponibilização ocorrerá antes e independentemente de qualquer distribuição no caso de lucros auferidos por empresas controladas e coligadas da pessoa jurídica brasileira. Confira-se:

Art. 21. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal de que tratam os arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249, de 1995, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430, de 1996, e o art. 1º da Lei nº 9.532, de 1997.

(...)

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.

Independentemente de sua amplitude, que teria ido além do padrão internacional ao alcançar empresas coligadas, lucros auferidos em países sem tributação favorecida e rendas ativas, importa notar que esse artigo 74 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional⁴. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como *controlled foreign corporations* (CFC).

Impõe-se, então, compreender a sistemática adotada por esses comandos legais. Nesse sentido, é de se observar que a lei não teria eficácia se quisesse tributar diretamente os lucros de uma empresa não residente. Isso porque não há conexão (residência ou fonte) capaz de dar efetividade à jurisdição tributária brasileira. O que a lei faz é tributar uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior.

A adequação dessa determinação ao conceito constitucional de renda é uma decisão que deve ser levada a efeito por quem tem competência para isso, no caso, o Supremo Tribunal Federal - STF, à luz dos princípios constitucionais envolvidos (igualdade, capacidade contributiva, praticabilidade, etc.). E, como é de amplo conhecimento, o artigo 74 foi apreciado pelo STF, na ADI nº 2.588, restando decidida sua inconstitucionalidade apenas nos casos que

³ Na verdade, esse dispositivo foi originalmente editado no artigo 19 da MP nº 1.856-6/99 e, depois, sendo reeditado, até que ficou definitivamente positivado no artigo 21 da MP nº 2.158-35/01.

⁴ Cf. João Francisco Bianco, *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 15 a 39.

tratam de lucros auferidos por coligadas não situadas em países com tributação favorecida. Não nos cabe aqui questionar a exatidão dessa decisão, mas, apenas, reconhecer sua aplicabilidade.

Nem se pode estranhar essa forma de tributação. Afinal, em várias situações a legislação do imposto de renda tributa algo que não é necessariamente renda. Basta ver as margens predeterminadas do controle dos preços de transferência. Aliás, as próprias adições e exclusões ao lucro líquido, que o legislador arbitrariamente elege para se chegar ao lucro real, não deixam de ser uma prova de que o lucro real é muito mais uma ficção do que uma renda ideal. Diferentemente do que ocorre em alguns países onde a renda segue a teoria da fonte definida em espectros cedulares, o conceito de renda adotado no Brasil segue a teoria do acréscimo patrimonial (segundo o modelo desenvolvido pelos financistas Georg Schanz, Robert Haig e Henry Simons - modelo SHS) definido numa amplitude global⁵. Isso significa que considera-se renda quaisquer fluxos monetários e demais benefícios (que possam também ser avaliados em termos monetários) que ingressem na esfera patrimonial da pessoa durante o período considerado. O que ocorre é que a lei, em situações nas quais o legislador sopesa a confluência de diversos princípios e interesses coletivos, deixa de tributar algumas categorias de renda. A bem da verdade, nem mesmo o lucro líquido contábil pode se enquadrar exatamente no conceito financeiro de renda da teoria do acréscimo patrimonial que inspirou os elaboradores do Código Tributário Nacional - CTN - na positivação do seu artigo 43⁶.

E não há nenhuma ofensa aos artigos 7º dos acordos de bitributação quando se adota esse tipo de tributação. Veja-se o típico conteúdo desses dispositivos, conforme as Convenções-Modelo adotadas pela OCDE e pela ONU, nos termos reproduzidos para o vernáculo pelo acordo celebrado entre o Brasil e a Espanha⁷:

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 aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

Ora, a parte desses dispositivos que diz que “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” não pode ser entendida de maneira desvinculada da parte seguinte: “a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado”. Trata-se da forma que as Convenções-Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente. Isso porque é possível que uma atividade seja exercida sem um grau de conexão tal com o país da fonte que seja capaz de qualificá-lo no escopo do conceito de estabelecimento permanente contido nos artigos 5º daquelas mesmas Convenções-Modelo. Ainda assim, existe

⁵ Cf. Reuven S. Avi-Yonah, Nicola Sartori e Omri Marian, *Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford, 2011, pp. 17 a 23

⁶ Cf. Ricardo Marozzi Gregorio. *Preços de Transferência: Arm's Length e Praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 245.

⁷ **Parágrafo 1º do Artigo 7 do Decreto nº 76.975/76.**

a conexão e o país da fonte poderia querer exercer sua jurisdição no sentido de tributar os correspondentes lucros. A regra daqueles dispositivos impede, então, que o país da fonte exerça essa jurisdição.

Não se pode, portanto, querer atribuir à expressão “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado” o sentido restritivo de impedir que um determinado país adote normas de transparência fiscal internacional. Esse, inclusive, é o entendimento esposado pela OCDE nos comentários de sua Convenção-Modelo. Nesse sentido, vide os seguintes excertos, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º:

23. A utilização de “companhias de base” [*“base companies”*, em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [*“Controlled Foreign Corporations/CFC”*, em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros tem adotado tal legislação. Conquanto o desenho desse tipo de legislação varie consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base em certa interpretação de dispositivos da Convenção tais como o artigo 7º, parágrafo 1º, e o artigo 10, parágrafo 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos comentários ao artigo 7º e 37 dos comentários ao artigo 10, esta interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, muito embora alguns países tenham considerado útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não se faz necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção.

Parágrafo 14 dos comentários ao artigo 7º:

14. O propósito do parágrafo 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 próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados 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 do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também o parágrafo 23 dos comentários ao artigo 1º e parágrafos 37 a 39 dos comentários ao artigo 10).

Outrossim, o recente relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS, conduzido pela OCDE sob determinação de todos os países pertencentes ao chamado G-20, tratou como renda "atribuída aos acionistas" (*attributed to shareholders*) a parcela tributada no país que impõe a norma CFC. Nesse sentido, recomenda que sejam estabelecidas regras claras para a definição, computação e atribuição dessa parcela⁸. Portanto, não se trata de tributar a renda da CFC, mas, sim, uma parcela atribuída na renda do acionista.

Por outro lado, também não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como se estivesse tributando uma espécie de "dividendos presumidos".

Primeiro, porque o dividendo é um conceito bem delineado no âmbito da legislação societária. Assim, não basta a mera deliberação dos sócios para que todo o lucro auferido num determinado período se converta em dividendos. Como se sabe, há diversas situações em que os lucros devem ser destinados, por determinação legal ou estatutária, a pessoas distintas dos sócios. Então, não se pode garantir que todo o lucro deve ser dividido segundo as participações societárias.

Segundo, porque quando o dividendo é, de fato, distribuído, seguindo o método de alívio da bitributação jurídica utilizado pela maioria dos países, deve se dar o crédito do imposto retido pelo país da fonte. Porém, a legislação brasileira não faz exatamente isso. Como não houve, de fato, a distribuição do dividendo, não há imposto retido na fonte. Então, o que se possibilita é a compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente. Vejam bem, não se trata de alívio da bitributação jurídica, mas, sim, da bitributação econômica através da compensação de parcelas do imposto apurado pela empresa residente (a brasileira), segundo os complicados critérios estabelecidos no artigo 14 da IN/SRF nº 213/02⁹. E percebam que existe até a possibilidade de compensar aquele imposto do exterior com a CSLL devida pela empresa brasileira (artigo 15 da mesma IN)¹⁰. Confira-se:

*COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR COM
O IMPOSTO DE RENDA DEVIDO NO BRASIL*

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

§ 1º Para efeito de compensação, considera-se imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem.

§ 2º O tributo pago no exterior, a ser compensado, será convertido em Reais tomando-se por base a taxa de câmbio da

⁸ Cf. 2015 OECD Report: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, pp 9 e 10.

⁹ Interpretação administrativa para os artigos 26 da Lei nº 9.249/95, 16, § 2º, da Lei nº 9.430/96, e 1º, § 4º, da Lei nº 9.532/97.

¹⁰ *Cuja base legal é o artigo 21, § único, da MP nº 2.158-35.*

moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento.

§ 3º Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em Dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em Reais.

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

§ 5º Tratando-se de filiais e sucursais, domiciliadas num mesmo país, poderá haver consolidação dos tributos pagos, observado o disposto no § 2º do art. 3º e § 5º do art. 4º.

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal.

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

§ 12. Observadas as normas deste artigo, a pessoa jurídica que tiver os lucros de filial, sucursal e controlada, no exterior, apurados por arbitramento, segundo o disposto nas normas

específicas constantes desta Instrução Normativa, poderá compensar o tributo sobre a renda pago no país de domicílio da referida filial, sucursal ou controlada, cujos comprovantes de pagamento estejam em nome desta.

§ 13. A compensação dos tributos, na hipótese de cômputo de lucros, rendimentos ou ganhos de capital, auferidos no exterior, na determinação do lucro real, antes de seu pagamento no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, poderá ser efetuada, desde que os comprovantes de pagamento sejam colocados à disposição da Secretaria da Receita Federal antes de encerrado o ano-calendário correspondente.

§ 14. Em qualquer hipótese, a pessoa jurídica no Brasil deverá colocar os documentos comprobatórios do tributo compensado à disposição da Secretaria da Receita Federal, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente ao da compensação.

§ 15. O tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos-calendário subsequentes.

§ 16. Para efeito do disposto no § 15, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendário subsequentes e controlar o seu valor na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

§ 17. O cálculo referido no § 16 será efetuado mediante a multiplicação dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital computados no lucro real, considerados individualizadamente por filial, sucursal, coligada ou controlada, pela alíquota de quinze por cento, se o valor computado não exceder o limite de isenção do adicional, ou pela alíquota de vinte e cinco por cento, se exceder.

§ 18. Na hipótese de lucro real positivo, mas, em valor inferior ao total dos lucros, rendimentos e ganhos de capital nele computados, o tributo passível de compensação será determinado de conformidade com o disposto no § 17, tendo por base a diferença entre aquele total e o lucro real correspondente.

§ 19. Caso o tributo pago no exterior seja inferior ao valor determinado na forma dos §§ 17 e 18, somente o valor pago poderá ser compensado.

§ 20. Em cada ano-calendário, a parcela do tributo que for compensada com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, ou com a CSLL, na hipótese do art. 15, deverá ser baixada da respectiva folha de controle no Lalur.

COMPENSAÇÃO COM A CSLL DEVIDA NO BRASIL

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

Terceiro, porque não há na legislação nada que garanta que se houver uma efetiva distribuição de dividendos *a posteriori*, estes deixarão de ser tributados, tanto pelo país da fonte, quanto pelo Brasil. Ademais, inexistente qualquer previsão acerca dos efeitos daquela tributação sobre os “dividendos presumidos” em face da eventual tributação dos dividendos efetivamente distribuídos.

É verdade que os parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10 deixam aberta a possibilidade de uma determinada legislação CFC tratar ou não os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Apesar disso, o conteúdo desses parágrafos é claro quanto à chance de haver problemas na efetivação de benefícios concedidos no âmbito do acordo no caso de a legislação CFC tratar os rendimentos tributados na categoria dos dividendos. Veja-se tais comentários, conforme edição atualizada em 2010, com tradução livre:

Parágrafos 38 e 39 dos comentários ao artigo 10:

38. A aplicação de tal legislação ou regras [de acordo com o parágrafo precedente, trata-se da legislação CFC ou de regras com efeitos similares] pode, porém, complicar a aplicação do artigo 23. Se a renda [da CFC] fosse atribuída ao contribuinte, cada item dessa renda teria que ser tratada na conformidade das provisões relevantes da Convenção (lucros de empresas, juros, royalties). Se é tratada como um dividendo presumido, então, ele é claramente derivado da companhia de base [a CFC], constituindo renda do país daquela companhia. Mesmo assim, não está claro se a renda deve ser tratada como um dividendo (artigo 10) ou como rendimentos não expressamente mencionados (artigo 21). Sob algumas dessas legislações ou regras, a renda tributável é tratada como um dividendo, com o resultado de que uma isenção concedida por uma convenção, por exemplo, uma isenção de uma filial, seja também estendida ao contribuinte. É questionável se a Convenção requer que isso seja feito. Se o país de residência considera que esse não é o caso, pode se alegar que ele está obstruindo a normal operação da isenção de uma filial mediante tributação do dividendo (na forma de “dividendo presumido”) antecipadamente.

39. Aonde os dividendos são realmente distribuídos pela companhia de base [a CFC], as provisões da convenção bilateral têm que ser normalmente aplicadas porque há renda de dividendos dentro do escopo da convenção. Assim, o país da companhia de base pode submeter o dividendo a uma tributação na fonte. O país da residência do controlador aplicará os métodos normais de eliminação da bitributação (isto é, o método do crédito ou da isenção). Isso implica que o tributo retido deve ser creditado no país de residência do controlador, mesmo que o lucro distribuído (o dividendo) tenha sido tributado anos antes no âmbito da legislação CFC ou outras regras com efeitos similares. No entanto, a obrigação de dar o crédito nesse caso

permanece questionável. Geralmente tal dividendo é isento da tributação (uma vez que ele já foi tributado no âmbito daquela legislação ou regras) e poderia ser arguido que não há base para o crédito do tributo retido. Por outro lado, o propósito do tratado seria frustrado se esse crédito pudesse ser evitado via simples antecipação da tributação pela oposição da citada legislação. O princípio geral estabelecido acima sugere que o crédito deveria ser concedido mesmo que os detalhes possam depender de tecnicidades da citada legislação ou regras e do sistema de crédito dos tributos no exterior contra os tributos domésticos (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação dos "dividendos presumidos"). Porém, os contribuintes que tenham recorrido a arranjos artificiais estão assumindo riscos que não estão completamente sob a salvaguarda das autoridades tributárias.

Nada obstante a existência dessa possibilidade, como já se disse, não parece que a lei brasileira tenha seguido esse difícil caminho.

Registre-se, contudo, que a matéria sofrerá profundas alterações para os fatos geradores futuros por obra do conteúdo introduzido pela Lei nº 12.973/14.

No caso presente, a jurisdição brasileira não tem conexão com o lucro produzido pela empresa espanhola. A nossa lei não pode alcançar esta última sem que algum critério de conexão se estabeleça. Portanto, o que a nossa lei faz é tributar a nossa empresa, residente, pelo natural critério da residência. Apenas o cálculo da renda tributada nesta empresa, conforme determinado pela lei interna, é que é baseado nos lucros apurados pela empresa no exterior. A compensação do imposto pago sobre o lucro pela empresa não residente, para alívio da bitributação econômica, é mera liberalidade da lei interna. Assim como, se existisse (ou vier a existir) determinação para a não tributação dos dividendos efetivamente distribuídos *a posteriori*, esta seria (ou será) também outra liberalidade (uma vez que já havia sido concedido o alívio anterior).

Portanto, não assiste razão à recorrente. Inexiste ofensa ao Acordo Brasil-Espanha, seja pelo artigo 7, seja pelo artigo 23, parágrafo 4 (o qual isenta os dividendos tributáveis na Espanha recebidos por residentes brasileiros).

No que diz respeito à absorção dos prejuízos anteriores observados na controlada, há que se reconhecer a existência dessa previsão na legislação concernente ao tema. Com efeito, o artigo 4º da IN/SRF nº 213/02 contém os seguintes dispositivos:

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

§ 3º Na compensação dos prejuízos a que se refere o § 2º não se aplica a restrição de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995.

(grifei)

Assim, a própria Receita Federal, mediante ato normativo, reconhece como possível a compensação dos prejuízos apurados em uma controlada, no exterior, com os lucros dessa mesma controlada. E o faz fazendo referência à lei interna que possibilita a compensação dos prejuízos acumulados, qual seja, o artigo 15 da Lei nº 9.069/95, *verbis*:

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Contudo, como se vê, o parágrafo único desse mesmo artigo condiciona a compensação tratada no *caput* à manutenção dos livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Nesse contexto, o artigo 6º daquela mesma IN/SRF nº 212/02 é expresso quanto aos requisitos contábeis e documentais que comprovam os resultados apurados no exterior. Confira-se:

Art. 6º As demonstrações financeiras das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, serão elaboradas segundo as normas da legislação comercial do país de seu domicílio.

§ 1º Nos casos de inexistência de normas expressas que regulem a elaboração de demonstrações financeiras no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, estas deverão ser elaboradas com observância dos princípios contábeis geralmente aceitos, segundo as normas da legislação brasileira.

§ 2º As contas e subcontas constantes das demonstrações financeiras elaboradas pela filial, sucursal, controlada ou

coligada, no exterior, depois de traduzidas em idioma nacional e convertidos os seus valores em Reais, deverão ser classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, nas demonstrações financeiras elaboradas para serem utilizadas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 3º A conversão em Reais dos valores das demonstrações financeiras elaboradas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, será efetuada tomando-se por base a taxa de câmbio para venda, fixada pelo Banco Central do Brasil, da moeda do país onde estiver domiciliada a filial, sucursal, controlada ou coligada, na data do encerramento do período de apuração relativo às demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros dessa filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 4º Caso a moeda do país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada não tenha cotação no Brasil, os valores serão primeiramente convertidos em Dólares dos Estados Unidos da América e depois em Reais.

§ 5º As demonstrações financeiras levantadas pelas filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, que embasarem as demonstrações financeiras em Reais, no Brasil, deverão ser mantidas em boa guarda, à disposição da Secretaria da Receita Federal, até o transcurso do prazo de decadência do direito da Fazenda Nacional de constituir crédito tributário com base nessas demonstrações.

§ 6º As demonstrações financeiras em Reais das filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, deverão ser transcritas ou copiadas no livro Diário da pessoa jurídica no Brasil.

§ 7º Para efeito do disposto nesta Instrução Normativa, as participações em filiais, sucursais, controladas ou coligadas e as aplicações em títulos e valores mobiliários no exterior devem ser escrituradas separada e discriminadamente na contabilidade da pessoa jurídica no Brasil, de forma a permitir a correta identificação desses valores e as operações realizadas.

(grifei)

Portanto, é clara a exigência de escrituração de demonstrações financeiras da controlada no exterior, com contas e subcontas traduzidas em idioma nacional e com seus valores convertidos em reais, classificadas segundo as normas da legislação comercial brasileira, bem como sua guarda pelo prazo decadencial e transcrição no livro diário.

Essa exigência faz sentido. Afinal, a administração tributária precisa ter um mínimo controle dos prejuízos fiscais que poderão ser aproveitados em anos subsequentes. Ainda mais quando não se prevê um prazo para esse aproveitamento. É por isso que, no âmbito interno, as empresas residentes estavam obrigadas a controlar no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR - os saldos anualmente apurados. E, no mesmo sentido, relativamente aos

resultados apurados no exterior em anos futuros, o artigo 35, III, da IN/RFB nº 1.520/14, passa a exigir esse controle através de um "Demonstrativo de Prejuízos Acumulados no Exterior" na Escrituração Contábil Fiscal - ECF.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 376), a autoridade relata que o próprio contribuinte informou que os registros da sua controlada não estão integrados com a sua contabilidade. Procede, apenas, ao lançamento dos resultados daquela empresa na conta da equivalência patrimonial.

A recorrente, a despeito disso, pretende comprovar a existência de prejuízos fiscais acumulados na sua controlada, com mera referência a um documento que ela intitula como "balanço patrimonial" (apresentado com a impugnação - fls. 539 a 546), afirmando que os prejuízos existentes até 31/12/2007 foram absorvidos parcialmente, mediante a redução do seu capital social, em atendimento a determinações da legislação societária da Espanha. Acrescenta que esse ajuste seria apenas permutativo porque a redução do patrimônio líquido da controlada já estaria evidenciada.

Ora, o mencionado "balanço patrimonial", que já havia sido apresentado à fiscalização (fls. 164 a 178), é absolutamente incapaz de comprovar o quanto foi alegado. Para isso, repito, a legislação foi categórica sobre o procedimento que deveria ser adotado pela recorrente, isto é, escriturar as demonstrações financeiras da sua controlada com todos os requisitos que ela elege. Não se pode, agora, afrouxar uma obrigação acessória que tem fundamento legal.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 344.994, já se pronunciou no sentido de reconhecer a compensação de prejuízos acumulados como um benefício fiscal. Veja-se:

EMENTA:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÕES. ARTIGOS 42 E 58 DA LEI N. 8.981/95. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 150, INCISO III, ALÍNEAS "A" E "B", E 5º, XXXVI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. O direito ao abatimento dos prejuízos fiscais acumulados em exercícios anteriores é expressivo de benefício fiscal em favor do contribuinte. Instrumento de política tributária que pode ser revista pelo Estado. Ausência de direito adquirido.

2. A Lei n. 8.981/95 não incide sobre fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. Prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não afetam fato gerador nenhum.

Recurso extraordinário a que se nega provimento.

O enquadramento da compensação de prejuízos no conceito de benefício fiscal, além de estar em consonância com a jurisprudência do STF acima citada, pode ser justificado pelo fato de que o conceito de renda adotado no Brasil, como já explicado, segue a teoria do acréscimo patrimonial - segundo o modelo SHS - definido numa amplitude global. Consequentemente, no caso do imposto de renda, a lei tributária incide de forma global sobre todo acréscimo patrimonial. Depois, sobre algumas situações específicas, afasta o campo de incidência.

Diria até mesmo que sua natureza é de uma isenção. Como explica Paulo de Barros Carvalho, a isenção atua no próprio campo normativo. A regra de isenção subtrai parte do campo de abrangência do antecedente ou do consequente da regra-matriz de incidência, mutilando, parcialmente, um ou mais dos seus critérios¹¹.

Nessa trilha, quando a lei cria um mecanismo como a compensação de prejuízos e bases negativas da CSLL acumulados, nada mais faz do que mutilar, parcialmente, o critério da base de cálculo das regras-matriz de incidência do IRPJ e da CSLL. Mas, o faz de forma condicionada, qual seja, a manutenção dos livros e documentos exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal¹² utilizado para a compensação. Se não houvesse essa concessão normativa, as alíquotas daqueles tributos seriam aplicadas às respectivas bases de cálculo, sem qualquer mutilação.

Por tratar-se de isenção, há que se lembrar o que determina o artigo 111 do CTN, *verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

Assim, não há espaço para um alargamento da isenção além das situações expressamente previstas em lei. Não é possível, portanto, dispensar a condição imposta com sua expressa permissão. E não é de se estranhar que seja assim. Afinal, a regra geral é a incidência sobre a renda global. A mutilação é uma exceção. Por isso, não se pode dar uma amplitude extensiva à regra de isenção.

Destarte, mantenho as adições referentes aos lucros auferidos pela empresa controlada no exterior.

Da despesa com passagens:

¹¹ Cf. Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 17a. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 490.

¹² A mesma exigência com relação às bases negativas da CSLL consta do parágrafo único do artigo 16 da Lei nº

A fiscalização constatou que foi deduzida uma despesa, lançada em 05/12/2008, no valor de R\$ 22.421,24, a título de passagens aéreas. Considerou, a partir dos elementos colhidos, que tal despesa não seria necessária em conformidade com a previsão contida no artigo 299 do RIR/99, *verbis*:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

§3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

A recorrente argumenta que as despesas de passagens com familiares de funcionário tem natureza de salário indireto sendo considerada necessária e dedutível e, mesmo que assim não seja, deve ser reformulado o acórdão da DRJ que manteve a glosa na íntegra, uma vez que o voto condutor reconheceu a dedutibilidade na parte correspondente ao gasto com o funcionário.

Nada obstante, os documentos juntados ao processo (fls. 160 a 163) são claros. As passagens referiram-se a viagens de ida (em 19/12/2008) e volta (em 10/01/2009) do funcionário "Ignácio Alguero" e sua família para a cidade de Madrid, na Espanha. A recorrente não juntou qualquer prova de que o funcionário teria se utilizado dessas passagens para uma finalidade de natureza necessária à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Pelo contrário, tenta qualificar essas despesas como benefício indireto ao funcionário sem demonstrar qualquer formalidade neste sentido, como, por exemplo, a comprovação de que ele teria oferecido à tributação a remuneração correspondente ao referido benefício.

A julgar pelas datas em que a viagem ocorreu, é pouco provável que a viagem tratou de finalidade necessária à empresa. Ademais, independentemente de a decisão recorrida ter aventado a hipótese de que as despesas com transporte de funcionários podem ser consideradas passíveis de dedução, o fato é que não se comprovou a necessidade da viagem mesmo com relação ao referido funcionário.

Por tais razões, mantenho a glosa da despesa com passagens.

Das multas isoladas sobre estimativas:

A recorrente questiona as multas isoladas sobre estimativas por terem sido aplicadas concomitantemente com as multas proporcionais.

Quanto à matéria, sigo o entendimento majoritário da Câmara Superior de Recursos Fiscais que rejeita a aplicação simultânea sobre a mesma infração da multa isolada pelo não pagamento de estimativas apuradas no curso do ano-calendário e da multa proporcional concernente à falta de pagamento do tributo devido apurado no balanço final do mesmo ano-calendário. Isso porque o não pagamento das estimativas é apenas uma etapa preparatória da execução da infração. Como as estimativas caracterizam meras antecipações dos tributos devidos, a concomitância significaria dupla imposição de penalidade sobre o mesmo fato, qual seja, o descumprimento de uma obrigação principal de pagar tributo.

Nesse sentido, pela clareza da argumentação empreendida, peço vênica para reproduzir trecho, conquanto extenso, do voto proferido pela ilustre Conselheira Karem Jureidini Dias no julgamento realizado em 15/08/2012 (*Acórdão nº 9101-01.455*):

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, *verbis*¹³:

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

(...)

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

(...)

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.”

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSLL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada,

¹³ Redação Original:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano calendário correspondente.

mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.”

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. *A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.*

3. *Recurso especial improvido.”*

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes:

REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ 17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Destaco trecho do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, no julgamento do Recurso nº 105-139.794, Processo nº 10680.005834/2003-12, Acórdão CSRF/01-05.552, *verbis*:

“Assim, o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com valor pago de estimativa ao final do exercício. Eventuais diferenças, a maior ou menor, na confrontação de valores geram pagamento ou devolução do tributo, respectivamente. Assim, por força da própria base de cálculo eleita pelo legislador – totalidade ou diferença de tributo – só há falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido”.

É bem verdade que melhor seria se a penalidade em comento fosse tratada como uma pena aplicada pela postergação do pagamento de imposto ou contribuição, mas existe regra específica para o caso de ausência de pagamento ou pagamento a menor de antecipação devida de IRPJ e CSLL, sobrepondo-se, portanto, à regra da postergação.

Adotada a premissa de que a imputação da multa isolada tem por fundamento norma primária sancionadora, em cuja hipótese está o descumprimento de obrigação principal, então a multa isolada é prevista para as hipóteses de não recolhimento ou recolhimento a menor do tributo na forma antecipada. Entendo que não há como se admitir que o valor da antecipação seja, após o encerramento do ano-calendário, um tributo isolado. A antecipação não é inconstitucional, nem ilegal. Isto porque, como o próprio nome enseja, é mera antecipação de tributo – IRPJ e CSLL – apurado de forma definitiva após o encerramento do ano-calendário, no caso de apuração na forma de lucro real anual.

O disposto no artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 veicula norma que estabelece a imputação de penalidade isolada pelo não recolhimento de IRPJ e CSLL, de forma antecipada. Dado o fato do não recolhimento do tributo no prazo estipulado para sua antecipação, deve ser imputada a multa isolada.

No conseqüente desta norma resta claro que, como critério pessoal, tem-se de um lado o contribuinte sujeito ao pagamento da antecipação, de outro a União como sujeito ativo. Como critério quantitativo tem-se o percentual atual de 50% do tributo devido e não pago. Utiliza-se o termo tributo porque a sanção é aplicada sobre o descumprimento de obrigação principal.

Neste passo, até o encerramento do ano-calendário o que se tem por tributo devido é o IRPJ e a CSLL, apurados conforme cálculo previsto para antecipação. Já após o encerramento do ano-calendário e apuração do IRPJ e CSLL pelo lucro real, não há como negar que o montante do tributo devido é aquele definitivamente apurado, após as adições, exclusões e compensações previstas em lei.

Considerando que o IRPJ e a CSLL são auferidos ao final do ano-calendário, sendo provisório o montante calculado nas antecipações, conclui-se que:

i) Quando a multa isolada é aplicada durante o ano-calendário, a base é o tributo até então apurado, conforme cálculo das antecipações, já que outro não existe a substituí-lo por definitividade naquele momento.

ii) Quando a multa isolada é imputada após o encerramento do ano-calendário e apuração definitiva do tributo devido, sem dúvida a hipótese de aplicação é a mesma, falta de recolhimento das antecipações, não obstante, sua base de incidência terá por limite o valor do tributo definitivamente apurado.

Nem há que se imaginar que se nega vigência à norma em questão. O que ocorre é a eliminação, pela interpretação, de eventual contrariedade. Ressalte-se que não se trata sequer de contradição, mas de mera e aparente contrariedade. Isto porque, tanto a multa isolada, quanto a multa de ofício têm seu lugar, bem como a multa isolada pode ser aplicada inclusive após o encerramento do ano-calendário, mas, em se tratando de multa de natureza tributária, a base é o tributo que deixou de ser recolhido. Este tributo – IRPJ e CSLL – é aquele apurado conforme cálculo de antecipação até o encerramento do período e é aquele apurado pelo lucro real após o encerramento do período.

Neste ponto, peço vênia para novamente transcrever trecho do voto do brilhante Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, proferido no julgamento do recurso nº 105-139.794, já mencionado anteriormente, *verbis*:

“(...) Vale dizer, após o encerramento do período, o balanço final (de dezembro) é que balizará a pertinência do exigido sob a forma de estimativa, pois esse acumula todos os meses do próprio ano-calendário.

Nesse momento, ocorre juridicamente o fato gerador do tributo e pode-se conhecer o valor devido pelo contribuinte. Se não há tributo devido, tampouco há base de cálculo para se apurar o valor da penalidade.(...).”

Se o lançamento é efetuado antes do fim do exercício – portanto antes dos ajustes / apuração do lucro, base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos – a base para imposição da sanção é aquela devida por antecipação e calculada até aquele momento. Naquele momento, inclusive, não há autorização para constituição de obrigação principal definitiva – tributo – especialmente porque o mesmo ainda não se quantificou definitivamente porque não concluído o fato gerador. Nestes termos dispõe o *caput* do artigo 15 da Instrução Normativa nº 93/97, *verbis*:

“Art. 15. O lançamento de ofício, caso a pessoa jurídica tenha optado pelo pagamento do imposto por estimativa, restringir-se-á à multa de ofício sobre os valores não recolhidos.”

De outra feita, em momento posterior ao encerramento do ano-calendário, já existe quantificação do tributo devido definitivamente pelos ajustes determinados em legislação de regência, então esta é a limitação ao critério quantitativo da imposição de multa isolada.

Vale destacar a lição de Marco Aurélio Greco a respeito do tema, *verbis*:

“(...) mensalmente o que se dá é apenas o pagamento por imposto determinado sobre base de cálculo estimada (art. 2º, caput), mas a materialidade tributada é o lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano (art. 3º do art. 2º). Portanto, imposto e contribuição verdadeiramente devidos, são apenas aqueles apurados ao final do ano. O recolhimento mensal não resulta de outro fato gerador

distinto do relativo período de apuração anual; ao contrário, corresponde a mera antecipação provisória de um recolhimento, em contemplação de um fato gerador e uma base de cálculo positiva que se estima venha ou possa vir a ocorrer no final do período. Tanto é provisória e em contemplação de evento futuro que se reputa em formação – e que dele não pode se distanciar – que, mesmo durante o período de apuração, o contribuinte pode suspender o recolhimento se o valor acumulado pago exceder o valor calculado com base no lucro real do período em curso (art. 35 da Lei nº 8.891/95)”. (In: “Multa Agravada em Duplicidade” São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 76, p. 159).

Tampouco é de se questionar esta interpretação com base no fato de que a multa em questão é aplicável até mesmo em casos de apuração de base negativa da CSLL e de prejuízo fiscal no ano-calendário correspondente, conforme dispõe a alínea “b”, do inciso II, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96, anteriormente capitulado no § 1º do citado artigo.

O direito, *in casu*, deve ser analisado à luz da relação de coordenação existente entre a norma veiculada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.430/96 e aquela veiculada pelo artigo 39, parágrafo segundo, da Lei nº 8.383/91, *verbis*:

“Art. 39. As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pelo pagamento, até o último dia útil do mês subsequente, do imposto devido mensalmente, calculado por estimativa, observado o seguinte:

(...)

§ 2º A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto mensal estimado, enquanto balanços ou balancetes mensais demonstrarem que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto calculado com base no lucro real do período em curso.(...)”

Referido dispositivo, conforme é possível constatar, autoriza que o contribuinte interrompa ou reduza os pagamentos devidos por antecipação desde que demonstre, por meio de balancete mensal, que o valor da estimativa anteriormente paga e, portanto, acumulada no período, excede o valor do tributo apurado com base no lucro ajustado no período em curso.

Assim, a exegese que se extrai dos comandos legais contidos no artigo 44 da Lei nº 9.430/96, mesmo após as alterações inseridas pela Lei nº 11.488/07, é aquela segundo a qual o lançamento da multa isolada pode ser feito em duas hipóteses:

(i) Antes da apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, quando a base para a imposição da multa observará um dos seguintes critérios: (i.1) o valor correspondente às antecipações não pagas calculadas a partir da margem setorial (o percentual definido em lei) da receita bruta acumulada; ou (i.2) o valor correspondente às

antecipações não pagas calculadas a partir do balanço de redução ou suspensão (neste último caso, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL).

(ii) Após a apuração do tributo devido no balanço do final do ano-calendário, somente se ficar constatado que houve parcela daquele tributo devido que deixou de ser paga na forma de antecipação (quando deveria ter sido paga nesta forma), mas foi paga no ajuste. A base para a imposição da multa corresponderá exatamente ao valor da mencionada parcela. Não se admite, por óbvio, que tal base supere o valor do tributo devido apurado. Assim, há que se verificar se os valores de estimativa a pagar foram deduzidos na apuração anual. Em caso positivo, isto significa que o tributo devido não foi recolhido nem como estimativa nem como resultado do ajuste, portanto, não se trata de cobrar multa isolada, mas, sim, de cobrar o tributo acompanhado da multa proporcional. Em caso negativo, isto significa que o tributo não foi recolhido como estimativa, mas foi recolhido como resultado do ajuste, portanto, é cabível a multa isolada. Contudo, a base para a imposição da multa deverá corresponder ao valor da estimativa não paga que deixou de ser deduzida na apuração anual do imposto devido. Não se admite, também, que essa base supere o valor do imposto devido calculado na apuração anual.

A impossibilidade de lançamento da multa isolada concomitantemente com a multa proporcional é explicada na sequência do voto:

CONCOMITÂNCIA DA MULTA ISOLADA E DA MULTA DE OFÍCIO

Por tudo quanto exposto na interpretação da norma que dispõe sobre a multa isolada em razão do não pagamento, ou pagamento a menor de antecipações, conclui-se que esta é devida e calculada sobre a obrigação principal até então apurada. O mesmo ocorre com a multa de ofício que acompanha o lançamento referente à totalidade ou diferença de tributo que deixou de ser constituído pelo contribuinte, ao final do ano-calendário.

Verifico identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias, pois ambas alcançam o contribuinte – sujeito passivo – e têm por critério material o descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido.

Inevitável, portanto, concluir-se que impor sanção pelo não recolhimento do tributo apurado conforme lançamento de ofício que apura IRPJ e CSLL devidos ao final do ano-calendário e impor sanção pelo não recolhimento ou recolhimento a menor das antecipações devidas, relativamente aos mesmos tributos, é penalizar o mesmo contribuinte duas vezes por ter deixado de recolher integralmente o tributo devido. Portanto, nestes casos, uma penalidade é excludente da outra.

Se o que prevalece para fins de quantificação da obrigação principal é o valor decorrente da apuração final, consolidada e definitiva do tributo – justamente porque as antecipações são apurações provisórias do mesmo tributo – também assim deve ser em relação a aplicação das penalidades: prevalece a multa aplicada quando o contribuinte não recolhe o tributo devido em conformidade com a apuração definitiva.

Além disso, é inegável que no caso em análise a aplicação da multa isolada é mera penalização de conduta meio de deixar de recolher tributo, uma vez que, por meio do mesmo lançamento, foi constituída, também, multa de ofício pelo não

recolhimento de tributo apurado quando da consolidação da obrigação principal devida no exercício e não constituída/recolhida pelo contribuinte.

Neste ponto vale destacar outro trecho do bem elaborado voto proferido pelo Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, em julgamento já referido, realizado nesta mesma Turma, a respeito da matéria ora sob análise, tratando do princípio da consunção da conduta-meio pela conduta-fim, *verbis*:

“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão, menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”. (Recurso do Procurador nº 105139.794– Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – Rel. Marcos Vinícius Neder de Lima – Sessão de 04/12/2006)

Adicionalmente, vale notar que é possível valorar as duas penalidades e estabelecer qual delas deve ser aplicável porque, em casos como o ora analisado, senão em razão da identidade de critérios pessoal e material das duas penalidades, ou por força da impossibilidade de se apenar conduta meio e conduta fim, também porque a lei que estabelece as referidas multas não determina expressamente que deve haver concomitância.

A lei não estabelece concomitância, não se tratando *in casu* de contradição. E como não há determinação legal de que ambas sejam aplicadas, o que vemos é um caso de aparente contrariedade. Ou seja, há aplicação normativa por excludência, segundo o que se determina a aplicação de uma ou de outra penalidade, a depender do caso, da valoração do bem maior a ser protegido, e das condutas incorridas pelo contribuinte. Se somente houve falta de recolhimento das antecipações esta é a conduta fim. Se, por outro lado, o contribuinte além de não recolher as antecipações, também deixou de constituir/recolher o tributo devido conforme a apuração definitiva, ocorrida após o encerramento do ano-calendário, então aquela é conduta-meio desta que é a conduta-fim.

Destarte, há concomitância se multas isolada e proporcional forem aplicadas como consequência da não antecipação de parcela do tributo devido que também não foi paga no ajuste. Isso ocorre, por exemplo, quando se verifica uma omissão de receita. A receita excluída no cálculo da estimativa é uma etapa preparatória do não pagamento do tributo devido no balanço final do mesmo ano-calendário. O mesmo fenômeno ocorre quando se efetua uma glosa de despesa que havia sido incluída no cálculo da estimativa apurada em balanço de suspensão ou redução. O impacto que a não antecipação causa na apuração do tributo devido é devidamente penalizado pela multa proporcional.

Observe-se que esse entendimento foi confirmado pela Súmula CARF nº 105, *verbis*:

Súmula CARF nº 105 : A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Mesmo que se defenda que esta súmula não se aplica aos fatos geradores posteriores à edição da Medida Provisória nº 351/07, a qual foi convertida na Lei nº 11.488/07, como já ressaltado, o entendimento aqui firmado permanece inabalado com as alterações promovidas pelos referidos estatutos legais.

No caso em apreço, a fiscalização lançou as multas isoladas pelo não pagamento das estimativas recalculadas como decorrência das infrações autuadas. Essas mesmas infrações impactaram a apuração feita pela fiscalização dos tributos devidos no final do ano-calendário. Trata-se, portanto, de concomitância.

Por isso, afasto também a aplicação das multas isoladas sobre estimativas.

Considerando esta última decisão e que a parte exonerada pela DRJ refere-se aos cálculos da multa isolada sobre estimativas, há que se negar provimento ao recurso de ofício.

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado apenas para afastar a aplicação das multas isoladas sobre estimativas.

Documento assinado digitalmente.

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Processo nº 12448.738575/2011-90
Acórdão nº **1401-001.526**

S1-C4T1
Fl. 918

CÓPIA