



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

Processo nº 13502.001080/2008-77
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.087 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de janeiro de 2016
Matéria GLOSA DE DESPESAS
Recorrente MARRIOT-BRASIL HOTELARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

CONTRATO DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. DESPESAS PAGAS A CONTROLADORA NO EXTERIOR. DEDUÇÃO. VEDAÇÃO LEGAL.

São indedutíveis como despesas operacionais os valores pagos a controladora domiciliada no exterior como remuneração de serviços decorrentes de contrato de assistência técnica (inciso II, do § 2º, do art. 354, do RIR/99)

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2003, 2004, 2005

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA. CONCOMITÂNCIA. FATOS GERADORES ATÉ MAIO/2007.

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. (Súmula CARF nº 101).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência da multa isolada, nos termos do relatório, e voto que passam a integrar o presente julgado.

LEONARDO DE ANDRADE COUTO - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: : Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto.

CÓPIA

Relatório

Por bem resumir a controvérsia, adoto o Relatório da decisão recorrida que abaixo transcrevo:

Controla o presente processo diversos autos de infração, conforme demonstrativo seguinte, lavrados em 11 de junho de 2008 e cientificados ao contribuinte via postal, em 20/06/2008, que abrangem fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005.

[...]

Descreve o auto de infração que o contribuinte teria praticado as seguintes infrações à legislação dos referidos tributos:

1 - Custo ou Despesas não Comprovadas conforme Termo de Verificação Fiscal.

2 - Insuficiência de declaração do imposto de renda devido, apurado pelo confronto dos dados escriturados com os declarados, conforme Termo de Verificação Fiscal.

3 - Multas Isoladas pela falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada, conforme Termo de Verificação Fiscal.

Em relato mais detalhado, o Termo de Verificação Fiscal, fls.-09/12, informa o quanto segue:

Glosa de Despesas.

“...verificou-se a emissão de Invoices pela Marriot Intemacional, INC, tendo como destinatário a Marriot do Brasil Hotelaria Ltda. Tais documentos estão redigidos em inglês, contém diversas linhas individualizando serviços e valores. Os relatórios apresentados continham a cotação do dólar utilizada pela empresa. Após a conversão dos valores contidos nas Invoices para moeda nacional, verificou-se que os mesmos foram apropriados em várias contas de despesa.”

“Através do tenho de Intimação nº 0002, de 19/02/2008, a empresa foi intimada a apresentar a documentação comprobatória de tais lançamentos, demonstrar que as despesas foram efetivamente incorridas, bem como mostrar a necessidade, usualidade e normalidade de cada despesa à atividade da empresa e manutenção da fonte produtora. Também foi intimada a informar a data de pagamento de cada invoice, bem como a vinculação societária com a Marriot Internacional inc.”

“Em resposta, o contribuinte informou que a única comprovação das despesas são as invoices que foram emitidas, e que as mesmas seriam decorrentes de contrato de serviço de Marketing celebrado entre Marriot Intemacional, INC e Marriot do Brasil Hotelaria Ltda. Quanto a comprovação da necessidade, usualidade e normalidade das despesas, a empresa apresentou planilha onde consta descrição dos serviços em inglês, a explicação em português e a justificativa de que tais serviços são necessários para “operação dos hotéis em padrões da empresa”.

O Fisco enquadró a autuação nos artigos 299 e seus parágrafos do RIR/99 e 354 também do RIR/99.

Em razão de tais glosas de despesas, os valores foram adicionados com base na escrituração do contribuinte no LALUR, nos respectivos meses com o objetivo de apurar as estimativas devidas, sendo-lhe imputada a multa isolada para o IRPJ e para a CSLL.

Também foi motivo de autuação as diferenças encontradas no confronto entre o LALUR e a DCTF, pois constatou-se que: (i) no ano-calendário de 2003 o contribuinte apurou lucro real mas não o informou em DCTF, (ii) no ano-calendário de 2004 o contribuinte apurou no LALUR um lucro real de R\$ 108.425,55 porém na DIPJ informou um prejuízo de R\$ 6.958,86 e, (iii) no ano de 2005 apurou um lucro real de R\$ 1.085.103,73 no LALUR, enquanto na DIPJ informou o valor de R\$ 1.085.106,73.

Informa-se ainda que tais valores estão sendo exigidos em autos separadamente, tendo em vista já terem sido apurados pelo contribuinte no LALUR e também informados parcialmente na DIPJ.

Ciente da autuação o contribuinte apresenta Impugnação à mesma em 21 de julho de 2008, conforme folha 354, onde traz os seguintes argumentos contra o lançamento fiscal:

- Informa que procedeu ao recolhimento de parcela incontroversa do valor objeto da autuação, com a redução legal prevista de 50% sobre as penalidades cabíveis, tanto no que se refere ao IRPJ, como quanto à CSLL, sendo tais valores decorrentes das diferenças apuradas entre os montantes informados na DIPJ e aqueles escriturados no LALUR, nos anos-calendário de 2003, 2004 e 2005. Anexa DARF doc. 4

Quanto a glosa de despesas.

Inicialmente pugna pela possibilidade de juntada posterior de documentos em homenagem ao princípio da verdade material e alega que o fará com respaldo no artigo 16, § 4º, I, do Decreto n º 70.235/72.

Alega que o lançamento tributário se deu por presunção e que, sendo o mesmo um ato administrativo, está adstrito às normas legais que lhe disciplinam a forma, o conteúdo e a oportunidade. Assim, o lançamento, como individualização tributária, há de reportar-se forçosamente à legislação e aos fatos que imponham a sua aplicação.

Que a autoridade tributária deve comprovar se o fato gerador da obrigação tributária verificou-se de fato, cabendo a mesma procurar por todos os meios, circunstâncias e condições exatas em que o fato gerador previsto em lei ocorreu.

Diz ser a autuação combatida decorrente de descon siderações de fatos por parte da fiscalização, a qual se limitou analisar somente parte da documentação apresentada, sem proceder à investigação que seria indispensável à válida constituição do crédito tributário.

Assegura ser evidente que, no contexto da autuação ora contestada, o fiscal autuante baseou-se em simples presunção, do que decorre a impossibilidade de cobrança de tributo. Isso porque, como é sabido, o que gera tributação é o comportamento (fato imponible) adequado à prescrição normativa estabelecida em lei (hipótese de incidência).

Ressalta que qualquer procedimento administrativo fiscal deve ser norteado pela busca da verdade material, sob pena de nulidade. Que no caso em tela a

fiscalização verificou toda a documentação que consta inclusive dos autos e simplesmente desconsiderou o suporte fático do procedimento fiscal-contábil adotado pela Impugnante, que, em momento algum, se furtou às suas obrigações tributárias.

Argumenta que no curso da fiscalização foram apresentados todos os documentos e elementos necessários para comprovar o correto procedimento adotado pela Impugnante.

Expõe a Impugnante que, antes de proceder à individualização dos documentos que suportam as despesas operacionais efetivamente incorridas, deve ser ressaltado que a respectiva comprovação é hoje admitida de forma ampla, inclusive por meio de provas indiretas (cópias de contratos, correspondências, etc.), transcreve acórdãos do 1º Conselho de Contribuintes e da DRJ/Rio de Janeiro.

Informa que em 01/02/2002, firmou Contrato de Serviços de Marketing (doc. 06) com a Marriott International, em razão de sua intenção de arrendar e administrar um hotel internacional full-service e, por meio do referido instrumento, a Marriott Internacional se comprometia a providenciar, ou determinar que suas afiliadas providenciassem, fora do Brasil, um programa internacional de Publicidade, Promoção e Vendas, destinado a promover o hotel da Impugnante.

Que tal acordo é apto a respaldar várias despesas de marketing realizadas pela Impugnante.

Em relação a alguns dos serviços objeto da glosa, a Impugnante chegou a obter informações extraídas do próprio site do grupo Marriot, no Brasil e no exterior, por meio das quais se identifica de forma irrefutável a necessidade, usualidade e normalidade do gasto em questão, dentre os quais destaca-se o Marriott Reward, um programa de fidelidade por meio do qual o associado acumula pontos, sendo reconhecido em mais de 2.700 hotéis no mundo todo, além de vôos gratuitos e benefícios que incluem prioridade no check-in (doc. 08).

Que a despeito destes indícios juntados por meio da presente impugnação, a impugnante está certa de que os “Considerandos” e “Serviços” descritos no segundo instrumento (em que a impugnante é denominada “Operadora” e a Marriott Internacional é designada “Marriott”) dispensam maiores digressões sobre o tema.

Transcreve cláusulas de contrato e, observa que da confrontação dos instrumentos acima (cláusulas contratuais) com as despesas glosadas, sobressai cristalina a impropriedade do procedimento adotado pela autoridade fiscal. Que tal equívoco é ainda mais evidente quando consideramos que todas as faturas relacionadas aos serviços em questão foram disponibilizadas ao mesmo, estando acostadas à presente defesa quanto à integralidade do período autuado, juntamente com correspondências, e-mails e outros documentos que reforçam a efetividade das mesmas (2003 - doc. 09; 2004 - doc.10; 2005 -doc.11).

Que o Demonstrativo dos Valores Glosados - por cta e mês, aponta, ainda, gastos com Honorários Advocatícios os quais, deixaram de ser mencionados expressamente no Termo de Verificação Fiscal.

Explica que tais importâncias são também objeto do Contrato Internacional de Prestação de Serviços, (doc. 07), expressamente previstos na Tabela 4.

Observa que o instrumento em questão envolve a disponibilização de serviços próprios (diretamente prestados pela Marriott International) ou de terceiros, uma

vez que a empresa estrangeira, apesar de possuir uma estrutura administrativa, fiscal, societária, pode terceirizar a prestação de serviços, como se deu no que tange a área jurídica.

Que como se denota do mesmo “Demonstrativo dos Valores Glosados - Por Conta e Mês” o fiscal glosou valores identificando-os como “Despesas Diversas”.

A toda evidência, tal indicação imprecisa impossibilita a defesa da Impugnante, incidindo em cerceamento de defesa, pelo que devem ser cancelados, como já decidiu, de forma reiterada, o Conselho de Contribuintes.

Também no caso em apreço, carece de motivação a glosa de despesas classificadas como “Diversas”. Na hipótese dos dispêndios em questão estarem atrelados ao relato constante do Termo de Verificação, havendo igualmente de ser cancelados uma vez que a relação contratual existente entre a impugnante e a Marriott International, bem como a materialidade da relação entre as mesmas já restou comprovada pelos itens anteriores.

Da Inaplicabilidade do Artigo 354 do RIR/99 ao caso Concreto.

Discorda da aplicação do referido artigo a indedutibilidade das despesas uma vez que tal dispositivo se aplica somente àquelas hipóteses que envolvam transferência de tecnologia, o que, por óbvio, não ocorre na presente situação.

Transcreve Acórdão da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, fls. 395, que em verdade trata de ROYALTIES (Art. 352) e não de Assistência Técnica, como enquadrado pelo Fisco.

Ainda em sua defesa a impugnante argumenta que:

I “... outro traço característico do conceito de assistência técnica no direito tributário brasileiro consiste no pagamento de contraprestação compatível com uma estimativa baseada na produção (faturamento, lucro) da empresa contratante (artigo 12 da Lei nº 4.131/1962), sendo estipulados por percentual da receita (Lei nº 4.506/64, artigo 52).”

E, “como se denota dos contratos anexados a presente defesa (docs. 06 e 07), que suportam as despesas realizadas, não há que se falar em pagamento de percentuais, mais sim de valores fixos (alguns inclusive a preço de custo), ...”

Conclui que ante ao exposto, no presente caso, é manifesto, não estamos diante de assistência técnica, adstrita aos termos e limites contidos no artigo 354 do RIR, mas a prestação de serviços que, para serem considerados dedutíveis para fins de apuração do IRPJ, devem obedecer aos parâmetros de necessidade, usualidade e normalidade contidos no artigo 299 do mesmo Regulamento.

Alega ainda da ocorrência de erro material decorrente da aplicação das alíquotas de 15% e 25% para cálculo da CSLL devida nos anos de 2004 e 2005 e que tal equívoco pode ser facilmente identificado pelas planilhas constantes de fls. 97/101 da autuação.

Também há contestação relativa à falta de recolhimento/declaração de IRPJ no ano-calendário de 2003, alega-se que a autuação merece reparo na medida em que o fiscal autuante, apesar de reconhecer um recolhimento de R\$ 135.427,25, cobra todo o valor tido como devido para o período, no montante de R\$ 144.365,05 acrescido da multa de 75%, pelo simples fato de tal pagamento não ter sido declarado em DCTF.

Requer que seja reconhecida a extinção de parte do crédito tributário que a Impugnante reconhece como devido, decorrente da falta de recolhimento do IRPJ e

CSLL, pelo pagamento, nos termos do artigo 156, I, do CTN, com o benefício de redução das penalidades aplicadas.

Quanto à parte remanescente seja acolhida a presente impugnação para decretar a improcedência do lançamento principal combatido (IRPJ) relativo à glosa de despesas e, em consequência, daquele decorrente, lavrado para cobrança da CSLL e, no tocante à suposta falta de recolhimento do IRPJ referente ao ano de 2003, acolher a presente impugnação para reduzir a cobrança no valor de R\$ 144.365,05 diante do reconhecimento do recolhimento de R\$ 135.427,25 e, ainda, na hipótese dos itens precedentes não serem acatados, acolher a presente impugnação para reduzir os valores cobrados a título de multa isolada, em decorrência de erro material no cálculo do imposto devido, decorrente da aplicação da alíquota de 15% para o ano de 2004 e de 25% para o ano de 2005.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento prolatou o Acórdão 15-20.777 acolhendo parcialmente a impugnação excluindo a exigência da multa de ofício e dos juros de mora sobre parte dos valores de estimativas recolhidos espontaneamente e corrigindo a alíquota da CSLL equivocadamente utilizada.

Devidamente cientificada, a interessada recorre a este colegiado ratificando em essência as razões expedidas na peça impugnatória.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo de Andrade Couto

O recurso é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

Tendo em vista a aceitação do sujeito passivo quanto a parte da autuação, remanesce no litígio a exigência decorrente da glosa de despesas com prestação de serviço junto à Marriot Internacional, INC e a multa isolada.

A indedutibilidade das despesas teve por base os seguintes motivos suscitados pelo fisco e endossados pela decisão recorrida: a não comprovação da efetividade da prestação dos serviços bem como da necessidade e usualidade e também ausência de documentação hábil e idônea para demonstrá-los. Além disso, foi argüida a impossibilidade da dedução pela vedação legal estabelecida no inciso II, do § 2º, do art. 354 do RIR/99.

Admito a dificuldade natural em demonstrar a realização de serviços que não tenham como resultado bens materiais. Sob esse prisma, sem olvidar da responsabilidade do sujeito passivo em demonstrar tudo que foi registrado na escrituração, penso que trata-se de hipótese onde sob a égide do bom direito deve-se ampliar o leque de provas passivas de aceitação.

Aqui, no que se refere aos requisitos formais, os *invoices* são documentos típicos em operações que envolvem agentes domiciliados no exterior contendo as especificações do negócio no que concerne fundamentalmente às condições de pagamento. Seria o equivalente à fatura e como tal entendo que comprovam o vínculo entre as partes quanto à operação a que se referem.

Ainda que demonstrado o vínculo, isoladamente, os *invoices* não teriam informações suficientes que identificassem com precisão a natureza dos serviços prestados, informação essa fundamental para a verificação pelo Fisco das condições de dedutibilidade. Entretanto, os contratos devidamente traduzidos cumprem tal mister formando com os *invoices* um conjunto probatório de força probante considerável.

Não vislumbrei no Termo de Verificação e tampouco na decisão recorrida algum questionamento no que tange à idoneidade desses documentos. A dificuldade de verificação em função da redação em língua estrangeira foi suprida com as traduções apresentadas.

Em relação à efetiva realização dos serviços, a autoridade lançadora baseou suas conclusões com foco no que seria a ausência de documentos hábeis, pois não indicou que outro procedimento caberia à interessada para atestar as operações. Assim, superada a questão da documentação, conforme visto acima, não prospera o entendimento da Fiscalização.

Quanto à necessidade e usualidade das despesas o exame dos contratos deixa claro que se referem a prestação de serviços no ramo hoteleiro, onde a Marriot Internacional, INC; transfere à interessada a expertise em diversas atividades inerentes ao setor com vistas à obtenção do denominado padrão de excelência Marriot. Parece-me razoável que o incremento na qualidade dos serviços prestados dentro do padrão de qualidade estabelecido pela

controladora seja um objetivo e uma necessidade da controlada. Aqui também não vislumbro irregularidade nas despesas.

Por outro lado, no que se refere à vedação legal estabelecida no inciso II, do § 2º, do art. 354 do RIR/99, entendo que assiste razão à decisão recorrida quando da análise dos contratos.

Como auxílio para definição da natureza jurídica dos contratos celebrados entre a interessada e a controladora sirvo-me das lições de Amal Nasrallah.¹

A autora compara os conceitos de royalties sob a ótica interna e nos termos das convenções internacionais no modelo da OCDE. A partir daí faz uma distinção entre os contratos de prestação de serviços e assistência técnica. Naquele, a prestação de serviços é o objeto principal do contrato. A empresa limita-se a utilizar a experiência e os conhecimentos usuais da profissão. Trata-se, em princípio, da realização de uma prestação de serviços, submetida ao regime de lucro das empresas. Não haveria transferência de tecnologia, mas aplicação da tecnologia. Quanto à remuneração, é fixada com base no custo demonstrado por critérios relativos ao trabalho desenvolvido como, por exemplo, em função do número de horas despendidas.

Já no contrato de assistência técnica, segundo Amal Nasrallah, a prestação de serviços tem natureza complementar ou acessória em relação ao objeto principal do contrato, sendo este a transmissão de informação tecnológica.

Voltando ao caso sob exame, no que se refere à remuneração, as cláusulas contratuais de pagamento vinculado à receita - 1,5% das receitas brutas para cada período contábil – não condizem com um contrato de prestação de serviços nos termos da definição supra.

A partir das definições acima, o exame dos contratos é revelador quanto à natureza. Algumas cláusulas merecem transcrição (destaques acrescidos):

[...]

A Marriott deverá fornecer o Programa internacional de Publicidade, Marketing, Promoção e Vendas.

[...]

A Marriott providenciará programas específicos de treinamento considerados essenciais para o benefício de empregados de nível gerencial executivo do Hotel em épocas e locais a serem determinados pela Marriott.

A Marriott, tempos em tempos, poderá oferecer, ou determinar que se ofereça, a uma ou mais de suas Afiliadas outros programas de treinamento (inclusive cursos, conferências, seminários e materiais) para beneficiar Empregados do Hotel em épocas e locais a serem razoavelmente determinados pela Marriott.

[...]

¹ NASRALLAH, Amal. Diferença entre royalties e remuneração dos serviços de assistência técnica em contratos internacionais e nacionais, Disponível em: <<https://tributarionosbastidores.wordpress.com>>. Acesso em 04/11/2015.

A Marriott fornecerá ao hotel, tanto em sua sede quanto em outras unidades regionais, serviços e programas especiais distintos daqueles descritos nas Cláusulas 1.01 e 1.02, cujos serviços e programas se destinam a beneficiar o Hotel como integrante do Sistema Marriott, doravante aqui denominados “Serviços e Programas Especiais”

[...]

A Marriott deverá disponibilizar para o Hotel, o Sistema de Reservas, sendo que o Hotel deverá, necessariamente, utilizar esse Sistema de Reservas.

[...]

A Marriot deverá disponibilizar ao Hotel um Sistema de Gestão de Ativos, sendo que o Hotel deverá, necessariamente, utilizar esse Sistema de Gestão de Ativos.

[...]

Percebe-se que relativamente à diversas atividades inerentes ao ramo hoteleiro os contratos não envolvem simplesmente uma prestação de serviços mas praticamente uma imposição de sistemas operacionais e métodos de trabalho tendo como objeto principal um “pacote fechado” de transmissão de *expertise* nessa área de atividade ou, em outras palavras, transferência de tecnologia no âmbito de serviços hoteleiros com vistas à implantação do “padrão Marriot”.

Do exposto, penso que as despesas sob exame têm origem em contratos de assistência técnica. Nesse ponto, divirjo do acórdão recorrido apenas por entender que houve efetivamente a transferência de tecnologia enquanto aquela decisão considera que tal circunstância não seria relevante para definição da natureza do contrato.

Com relação às despesas com honorários advocatícios, não há como dar-lhes tratamento diferenciado eis que incluídas no contrato e como tal voltadas ao mesmo objetivo de implantação do padrão Marriot de qualidade.

Tratando-se de contratos de assistência técnica celebrados com controladora domiciliada no exterior, submetem-se às restrições impostas pelo inciso II, do § 2º, do art. 354, do RIR/99 e as despesas a eles referentes são indedutíveis.

Merece citação acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região em caso idêntico onde a Fiscalização também não acatou a dedução de despesas incorridas por empresa do ramo hoteleiro em contratos junto à controladora no exterior:

PROC. : 95.03.076273-1 REOAC 275664

ORIG. : 0004190718 15 Vr SAO PAULO/SP

PARTE A : SAO PAULO HILTON HOTEL LTDA

ADV : CLAYTON BRANCO e outros

PARTE R : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADV : JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

REMTE : JUIZO FEDERAL DA 15 VARA SAO PAULO Sec Jud SP

RELATOR : JUIZ CONV. ROBERTO JEUKEN / TURMA
SUPLEMENTAR DA SEGUNDA SEÇÃO

TRIBUTÁRIO. IRPJ. REMESSA DE NUMERÁRIO A CONTROLADORA
SEDIADA NO EXTERIOR. DESPESAS OPERACIONAIS. PRESTAÇÃO DE
SERVIÇOS TÉCNICOS ESPECIALIZADOS. ISENÇÃO. PROVA PERICIAL.

1. Não se verifica mácula na exigência hostilizada, tendo em vista que incide o IRPJ sobre remessas a controladora sediada no exterior, a título de despesas pela prestação de serviços técnicos especializados. É certo que a autora gozava de isenção deste tributo, restrita porém, nos termos do artigo 24, do Decreto-lei nº 55/66, a aquele decorrente do lucro real oriundo da sua atividade hoteleira, quando explorada pela mesma, donde não apanhar aquela outra situação.

2. Nos termos da prova pericial, tais despesas, em princípio, se enquadrariam como custos e despesas operacionais, e, provadas a sua efetividade, gozariam de plena dedutibilidade do lucro operacional, etapa precedente à apuração do lucro real, base de incidência do aludido tributo. Porém, existe vedação legal específica para o caso, segundo o disposto no art. 52, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64.

3. Remessa oficial a que se dá provimento.

Trata-se de remessa necessária em ação ordinária aviada com vistas à anulação de débito fiscal decorrente de Auto de Infração lavrado após apuração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, relativo aos anos-base de 1974 a 1977, incidente sobre remessas ao exterior efetuadas à sócia majoritária.

Sustenta a inicial que improcede a autuação, na medida em que as remessas efetuadas à sua holding, Hilton International Corporation, consubstanciavam-se em reembolsos de despesas por esta incorridas para implantação e funcionamento do hotel no Brasil, estando respaldadas por contrato devidamente registrado junto ao BACEN, ou seja, trata-se de pagamento de serviços técnicos especializados prestados no exterior, invocando a Súmula 585 do Pretório Excelso, donde caracterizar-se como despesas operacionais e, portanto, dedutíveis. Alega, ainda, que estava isenta do pagamento de Imposto de Renda no período de 18.10.71 a 18.10.81, nos termos do art. 24 do Decreto-lei nº 55/66 e Parecer Normativo CST nº 244/71, benefício consubstanciado no Ato de Isenção nº 175/73.

Informa, ainda, a existência de ação onde se discute incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre as mesmas remessas.

A r. sentença julgou procedente a ação arrimada no laudo pericial, sob o fundamento de que as remessas efetuadas à holding situada no exterior não o foram a título de lucros ou rendimentos, mas reembolso e ressarcimento de despesas incorridas pela controladora estrangeira para a manutenção dos objetivos essenciais da autora, tendo por base contrato celebrado entre as partes e registrado no BACEN. Afirmou a inaplicabilidade do disposto no inciso II, do parágrafo único do art. 52, da Lei nº 4.506/64, porque o Decreto-lei nº 55/66 e o Decreto-lei nº 1.191/71 concederam isenção fiscal de todos os tributos federais, excetuadas as contribuições previdenciárias, aos hotéis que preenchessem os requisitos indicados nestes diplomas, certo que foi com base nos mesmos que as autoridades fiscais concederam-lhe a isenção decenal em foco.

Os autos subiram a esta Corte por força da remessa obrigatória.

Cuida-se de reexame necessário em face de sentença acolhendo pretensão volvida à anulação de débito fiscal decorrente de Auto de Infração lavrado após apuração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, relativo aos anos-base de 1974 a 1977, incidente sobre remessas efetuadas à sócia majoritária sediada no exterior, por infração aos art's. 178, "a", e 295, ambos do Decreto nº 76.186/75 (RIR), cujo fundamento de validade deita lastro no art. 52 da Lei nº 4.506/64.

Transcrevo os dispositivos legais que interessam ao deslinde da matéria:

[...]

No caso dos autos, a perícia contábil respondeu afirmativamente ao quesito nº 02 da autora, no sentido de que a mesma goza do benefício da isenção do Imposto de Renda estabelecido no art. 24 do Decreto-lei 55/66 e Parecer Normativo CST 244/71, conforme despacho exarado no Processo 200.013/72, que transcreve (fls. 122), bem como que há contrato de prestação de assistência técnica administrativa e de serviços técnicos especializados firmado entre a autora e Hilton International Corporation devidamente registrado no Banco Central do Brasil e pelo Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI (fls. 123 – quesito nº 03), de cujas cláusulas extrai-se que a autora obrigou-se a reembolsar Hilton International Co. as despesas incorridas para a implantação e funcionamento do Hotel no Brasil (fls. 126 – quesito nº 04).

Em resposta ao quesito nº 06 (fls. 127), por outro lado, afirma que essas despesas, em princípio, se enquadrariam como custos e despesas operacionais, e, provadas a sua efetividade, gozariam de plena dedutibilidade do lucro operacional. **No entanto, existe vedação legal específica para o caso, segundo o disposto no art. 52, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64 (...)** Este entendimento é corroborado pela ressalva constante do próprio Registro do Contrato no Banco Central do Brasil, segundo o qual as remessas de rendimentos contratuais previstas neste Certificado não se enquadram nas disposições do Artigo 12 da Lei nº 4.131, de 03.09.62, em face do que dispõe o Parágrafo único do Artigo 52 da Lei nº 4.506, de 30.11.64.

E ao quesito nº 12, fls. 134, que buscava saber se, mesmo estando obrigada a acrescentar tais remessas ao lucro real, estaria obrigada a pagar o Imposto de Renda face seu Ato de Isenção nº 175/73, respondeu que este o fulcro da questão a ser decidida pelo juízo, pois o lançamento fiscal está fundado no artigo 295 do Regulamento do imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 76.186/75 (...) certo que a isenção de imposto de renda concedida à Autora corresponde, não resta a menor dúvida, a um incentivo fiscal destinado ao desenvolvimento do turismo, regulado no título citado (art. 278 a 286).

Ao quesito da União, assim formulado, De acordo com o Ato 175/73, não é exato que a única isenção visada pelo mesmo, nos termos do artigo 24, do Decreto-lei nº 55/66, era a relativa ao pagamento do imposto de renda de pessoa jurídica incidente sobre os lucros reais e tributáveis, oriundos da atividade hoteleira, quando explorados pelos respectivos proprietários, beneficiários do Ato 175/73, respondeu o perito afirmativamente.

Destarte, de todo este contexto ressaí que a autuação hostilizada não padece de ilegalidade, sendo devido o IRPJ sobre as remessas efetivadas ao exterior à sua holding, pois a isenção contida no Ato 175/73 não abrange o débito em cobrança.

ANTE O EXPOSTO, dou provimento à remessa oficial, para reformar a r. sentença, nos termos supracitados, invertida a sucumbência, inclusive verba honorária no patamar de 10% do valor da causa.

Registre-se que a interessada interpôs recurso especial que não foi conhecido no STJ e a decisão transitou em julgado.

Passa-se a analisar a questão da multa isolada.

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste

A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se:

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

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 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;

(.....) (grifo acrescido)

Com base na redação do *caput* essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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.

(.....) (grifo acrescido)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, Simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

Em voto que a meu ver bem reflete a tese aqui exposta, o ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES foi preciso na análise do tema (Acórdão 103-23.370, Sessão de 24/01/2008):

(.....)

Nada obstante, as regras sancionatórias são em múltiplos aspectos totalmente diferentes das normas de imposição tributária, a começar pela circunstância

essencial de que o antecedente das primeiras é composto por uma conduta antijurídica, ao passo que das segundas se trata de conduta lícita.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como é previsível, no caso das extraordinárias, e certo, em relação às temporárias, a cessação de sua vigência, a exclusão da punição implicaria a perda de eficácia de suas determinações, uma vez que todos teriam a garantia prévia de, em breve, deixarem de ser punidos. É o caso de uma lei que impõe a punição pelo descumprimento de tabelamento temporário de preços. Se após o período de tabelamento, aqueles que o descumpriram não fossem punidos e eles tivessem a garantia prévia disso, por que então cumprir a lei no período em que estava vigente?

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

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados *consuntos*, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado *consuntivo*, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.²

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um *minus* em direção a um *plus*.³ (destaques acrescidos).

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

² RAMOS, Guilherme da Rocha. Princípio da consunção: o problema conceitual do crime progressivo e da progressão criminosa. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 44, 1 ago. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/996>>. Acesso em: 6 dez. 2010.

³ *Idem, Idem* do digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual votaria por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Entretanto, ressaltando o entendimento supra exposto, é meu dever funcional nesta Corte seguir o entendimento consolidado nas Súmulas do CARF. Nessas condições, foi editada a Súmula CARF nº 101 que consolidou o posicionamento do Órgão em sentido diverso ao por mim esposado:

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.

As discussões que culminaram da referida Súmula deixaram claro que não resta dúvida quanto à aplicação apenas a fatos geradores anteriores à mudança legislativa trazida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Ainda que submetendo-me ao entendimento sumulado, ressalto que a concomitância só existe no ponto em comum. Em outras palavras, a multa isolada é concomitante até o limite em que sua base de cálculo for menor ou igual à base de cálculo da multa proporcional.

No presente caso, após a decisão de primeira instância que corrigiu a aplicação a maior da alíquota da CSLL para apuração do valor devido a título de estimativa, a base de cálculo da multa isolada para o IRPJ e para a CSLL foi inferior à da multa proporcional em todos os períodos abrangidos pelo procedimento.

Sendo assim considerando que todos os fatos geradores atingidos pela exigência são anteriores à mudança legislativa em comento, voto por cancelar a exigência da multa isolada.

Leonardo de Andrade Couto - Relator

CÓPIA