



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

Processo n° 16561.000116/2007-16
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1803-002.484 – 3ª Turma Especial
Sessão de 26 de novembro de 2014
Matéria LUCRO REAL
Recorrente SERRANO EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício:2005

NULIDADE. DEVER DE CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, na atribuição do exercício da competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil em caráter privativo, no caso de verificação do ilícito, constituir o crédito tributário, cuja atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR.

As empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA.

Tem cabimento a aplicação da multa de ofício isolada no percentual de 50% por falta de recolhimento de IRPJ determinado sobre a base de cálculo estimada que deixar de ser efetuado no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro real optante pelo pagamento do tributo em cada mês.

DOCTRINA.JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL.

O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Rodrigues Mendes, Arthur José André Neto, Fernando Ferreira Castellani, Antônio Marcos Serravalle Santos, Meigan Sack Rodrigues e Carmen Ferreira Saraiva.

Relatório

Contra a Recorrente acima identificada foram lavrados:

I - O Auto de Infração às fls. 630-637, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$194.460,81, a título de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real e multa de ofício isolada por falta de recolhimento do tributo determinada sobre a base de cálculo estimada no ano-calendário de 2004.

Consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

001 - ADIÇÕES NÃO COMPUTADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Falta de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de lucros auferidos por controlada no exterior, [...].

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 25, §§ 2º e 3º, da Lei nº 9.249/95; Art. 16 da Lei nº 9.430/96; Arts. 249, inciso II, do RIR/99 ; Art. 43, § 2º, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional); Art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001. [...]

002 - MULTAS ISOLADAS MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA OBRIGATÓRIA DE IRPJ

Multa isolada por falta de recolhimento de estimativa obrigatória de IRPJ, [...]

Art. 35 da Lei nº 8.981/95; Art. 6º da Lei nº 9.430/96; Artigos 222 e 843 do RIR/99, c/c art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/2007, c/c art. 106, inciso II, alínea "c" da Lei nº 5.172/66.

II - O Auto de Infração às fls. 638-642, com a exigência do crédito tributário no valor de R\$47.298,61, a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), juros de mora e multa de ofício proporcional apurado pelo regime de tributação com base no lucro real no ano-calendário de 2004.

Consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal:

001 - CSLL FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL

Falta de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real I e da base de cálculo da CSLL, de lucros auferidos por controlada no exterior, [...]

Art 2º e §§, da Lei nº 7.689/88; Art. 1º da Lei nº 9.316/96 e art. 28 da Lei nº 9.430/96; Art. 37 da Lei nº 10.637/02; Art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001.

Está registrado no Termo de Verificação Fiscal, fls. 644-655:

Da tributação dos lucros auferidos pela Yeridan S/A em 2004 [...]

Por fim, cabe ainda sobressair os valores declarados pela fiscalizada nas Fichas 4 ("Participações no Exterior") e 44 ("Participações no Exterior - Resultado do Período de Apuração") da DIPJ do ano-calendário de 2004. Na Linha 13 da Ficha 44 correspondente Yeridan S/A, [Uruguai – Não é Paraíso Fiscal – Não Tem Tratado Internacional] a fiscalizada declarou que a subsidiária integral estrangeira apurou um lucro em 2004 no valor de R\$2.496.442,87. No entanto, na Ficha 43 declarou um total de lucros disponibilizados de R\$2.145.532,95 (o mesmo montante declarado a título de lucros disponibilizados do exterior na Linha 05 da Ficha 09A e na Linha 05 da Ficha 17, e que teria sido distribuído, conforme o já mencionado "Demonstrativo de Equivalência Patrimonial - Item 11", apresentado como resposta ao Termo de Intimação nº 02).

Destarte, resta evidente a necessidade de lançamento do IRPJ e da CSLL, decorrentes da diferença entre o valor de lucro auferido pela Yeridan S/A no ano-calendário de 2004 e aquele efetivamente oferecido à tributação pela fiscalizada. O demonstrativo a seguir evidencia a base de cálculo do presente lançamento de ofício:

| | |
|--|-----------------|
| Lucro auferido pela Yeridan S/A em 2004 e que deveria ter sido oferecido à tributação pela fiscalizada, em cumprimento ao disposto no <i>caput</i> do art 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001 [A] | R\$2.496.442,87 |
| Lucro do exterior oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL pela fiscalizada na DIPJ [B] | R\$2.145.532,95 |
| Base de cálculo do lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL [C=A-B] | R\$350.909,92 |

[...]

Da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa obrigatória de IRPJ

[...]

Por meio do Termo de Intimação nº 03, a fiscalizada foi intimada a esclarecer como se deu a extinção dos créditos tributários do IRPJ e da CSLL declarados na

DIPJ do ano-calendário de 2004, bem como a apresentar cópias de todos os documentos que atestassem a extinção de tais créditos tributários.

Em sua resposta (fls. 50/70), a fiscalizada informou que os débitos de IRPJ de 2004 foram extintos por meio da entrega de Declarações de Compensação (DCOMP) com as seguintes características:

| Total do débito de IRPJ : R\$126151,55 | | |
|--|--------------------------------|--------------------------------|
| Valor compensado | R\$106.376,69 | R\$19.774,85 |
| Número da DCOMP | 14843.35755.100205.1.3.02-5503 | 20963.26902.300305.1.3.02-0102 |

O exame das informações constantes nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, relativas às DCOMP acima identificadas evidenciam as seguintes características das compensações (fls. 180/193):

| | DCOMP 1 | DCOMP 2 |
|--|--|--|
| Nº da DCOMP | 14843.35755.100205.1.3.02-5503 | 20963.26902.300305.1.3.02-0102 |
| Data de transmissão | 10/02/2005 | 30/03/2005 |
| Código da receita e denominação do débito compensado | 2430-01 IRPJ — Demais PJ obrigadas ao lucro real/Ajuste anual | 2430-01 IRPJ — Demais PJ obrigadas ao lucro real/Ajuste anual |
| Período de apuração | 2004 | 2004 |
| Valor do principal | R\$106.376,69 | R\$19.774,85 |
| Valor da Multa | 0,00 | 0,00 |
| Valor dos Juros | 0,00 | R\$439,00 |
| Valor Total | R\$106.376,69 | R\$20.213,85 |

A análise dos dados acima patenteia que a extinção sob condição resolutória (em consonância com o que dispõe o art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 10.637/2002) do débito de IRPJ se deu parte em 10/02/2005 e parte em 30/03/2005, e portanto, após o vencimento da estimativa apurada em dezembro de 2004.

Ademais, impõe-se concluir que houve a extinção do valor de R\$126.151,55, como se este constituísse o saldo do ajuste anual, o qual seria apurado após compensadas todas as antecipações realizadas. É oportuno sobressaltar que nas próprias DCOMP apresentadas até mesmo o código do tributo compensado (2430) se refere ao ajuste anual, e não a antecipação obrigatória. [...]

Por conseguinte, é evidente que não houve a extinção da estimativa de IRPJ de dezembro de 2004. Outrossim, a falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ constitui conduta ilícita sancionada pelo ordenamento jurídico. [...]

Assim, impende a aplicação da multa isolada em decorrência da falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ relativa a dezembro de 2004, conforme demonstrativo a seguir:

| | |
|------------------------------|---------------|
| Estimativa mensal devida (A) | R\$126.151,55 |
|------------------------------|---------------|

| | |
|-------------------------------------|--------------|
| Percentual da multa aplicável (B) | 50% |
| Multa isolada a ser lançada (A x B) | R\$63.075,77 |

Cientificada em 23.10.2007, fl. 657, a Recorrente apresentou a impugnação, fls. 664-677, com as alegações a seguir sintetizadas.

Tece esclarecimentos sobre os fatos e que apresenta a peça de defesa tempestivamente suscitando que:

Da tributação dos lucros auferidos pela Yeridan S/A em 2004

9. No tocante à tributação de lucros auferidos no exterior através de sociedades controladas, que é o caso do Auto de Infração ora impugnado, o Brasil passou a adotar o princípio da universalidade da renda para fins de tributação pelo imposto de renda das pessoas jurídicas - IRPJ - dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, direta ou indiretamente, pelas pessoas jurídicas sediadas no Brasil a partir de 1º de janeiro de 1996, com o advento da Lei nº 9.249, em 26 de dezembro de 1995. Antes da edição desta Lei, a legislação brasileira adotava em matéria de imposto de renda das pessoas jurídicas, o princípio da territorialidade, no qual somente eram tributados, os lucros e rendimentos auferidos no território do País.

10. Os lucros auferidos por intermédio de sociedades controladas ou coligadas sediadas no exterior passaram a ser tributados pelo IRPJ, a partir de 1º de janeiro de 1996 sendo que o artigo 25 da citada Lei não condicionou a tributação dos lucros auferidos no exterior à sua efetiva disponibilização jurídica ou econômica. Tal artigo determinava que os lucros produzidos por empresas coligadas ou controladas no exterior deveriam ser tributados no dia 31 de dezembro de cada ano, independentemente de esses lucros terem ou não sido disponibilizados para a empresa sediada no Brasil.

11. Esta forma de tributação sem levar em consideração a disponibilidade econômica ou jurídica de renda era indevida, uma vez que feria frontalmente o conceito constitucional de renda, refletido no artigo 43 do Código Tributário Nacional — CTN.

12. Frente a referida ilegalidade e inconstitucionalidade, a Secretaria da Receita Federal editou, em 27 de junho de 1996, a Instrução Normativa nº 38, dispondo que o lucro auferido no exterior deveria ser tributado quando disponibilizado econômico ou juridicamente. Esta Instrução Normativa procurou sanar as irregularidades da Lei, determinando que o lucro seria tributado no Brasil apenas quando disponibilizado (pago ou creditado) controladora ou coligada no Brasil pela controlada ou coligada no exterior.

13. Saliente-se que a Instrução Normativa é uma norma infralegal e, conseqüentemente, não poderia corrigir a ilegalidade e inconstitucionalidade da Lei 9.249/95 em razão do princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.

14. Tal correção somente foi efetuada pela Lei nº 9.532, em 10 de dezembro de 1997, produzindo somente efeitos em relação aos lucros auferidos no exterior a partir de 1º de janeiro de 1998.

15. A Lei nº 9.532/97, em seu art. 1º, abaixo transcrito, previu as hipóteses em que os lucros auferidos no exterior por intermédio de sociedade controlada ou coligada poderiam ser considerados como disponibilizados para a empresa brasileira: [...]

16. Desse modo, os lucros auferidos no exterior por intermédio de empresas controladas somente eram tributados no Brasil nas hipóteses previstas no parágrafo 1º acima.

17. Em 27 de janeiro de 2000, a Lei nº 9.959 previu outras duas hipóteses de disponibilização dos lucros auferidos no exterior: a) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros e b) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

18. Posteriormente, a Lei Complementar nº 104 alterou, em 10 de janeiro de 2001, diversos dispositivos do CTN, dentre eles o artigo 43, dispondo que uma lei ordinária poderia estabelecer em que momento e em que condições ocorrerá a disponibilidade dos rendimentos auferidos no exterior para fins de tributação em matéria de imposto de renda.

19. Com base na Lei Complementar nº 104/01, foi incluída na Medida Provisória nº 2.158-35/01, em 24 de agosto de 2001, o artigo 74 que prevê que os lucros auferidos no exterior por coligada ou controlada serão considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados, ou seja, em 31 de dezembro de cada ano, [...].

20. No que tange à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, a Medida Provisória 1.858-6 (atual Medida Provisória 2.158-35/01), estabeleceu que os rendimentos, ganhos de capital e lucros auferidos no exterior passariam a ser tributados pela CSLL, sendo sua vigência iniciada a partir de 27 de setembro de 1999.

21. Importa mencionar que a previsão do artigo 74 da MP nº 2.158-35/01, determinando que os lucros auferidos no exterior por coligada ou controlada serão considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados, é inconstitucional, uma vez que não representa efetivo acréscimo patrimonial para a Impugnante, afrontando o conceito de renda previsto no artigo 43 do CTN e de lucro previsto no artigo 195 da Constituição Federal. As pessoas jurídicas não podem ser obrigadas a pagar IRPJ e CSLL sobre valores ainda não disponíveis jurídica ou economicamente.

22. De acordo com a Constituição Federal, em seu artigo 153, III, compete à União para instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. A autorização constitucional é para a criação de imposto sobre renda, não sobre qualquer coisa que a lei resolva chamar de renda, sendo que o disposto no artigo 43, caput, do CTN, apenas explica o que se entende por renda.

23. Não pode uma lei complementar, muito menos uma lei ordinária ou medida provisória, alterar que o conceito de renda. Poderia, entretanto, uma lei complementar apenas, e quando muito, com base no artigo 154, I, da Carta Magna instituir um novo imposto, desde que seja não-cumulativo e não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, o que não ocorreu no caso em tela. [...]

25. Com base no correto entendimento acima demonstrado, o conceito constitucional de renda pressupõe que haja disponibilidade efetiva da renda, ou seja, o contribuinte deve poder usar, fruir e/ou dispor do acréscimo patrimonial.

26. No caso de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, enquanto não disponibilizados tais lucros, a empresa no Brasil não auferirá renda, já que não pode usar, fruir e/ou dispor destes lucros.

27. Acresça-se a tal ponto que controladas e controladoras são pessoas jurídicas diversas e autônomas, com patrimônios distintos que não se confundem com a sociedade sediada no Brasil. Ou seja, o simples fato de as empresas controladas apresentarem lucros, não significa dizer que esses lucros automaticamente pertencem à empresa brasileira ou que de alguma forma já se encontram disponibilizados, aos sócios brasileiros.

28. É. Evidente que o simples fato de a empresa controlada no exterior auferir lucro não pode ser confundido com a efetiva disponibilização econômica ou jurídica desses lucros por sua controladora no Brasil. A disponibilização, por sua vez é evento futuro e incerto, depende da deliberação dos sócios ou acionistas da empresa sediada no exterior que produziu o lucro, razão pela qual, a mera apuração de lucros pela controlada não pode ser considerada como hipótese de disponibilização, seja jurídica, seja econômica, em favor da controladora. [...]

31. Nesse sentido, a Lei Complementar nº 104 e da MP nº 2.158-35/01, ao pretender instituir nova modalidade de tributação, qual seja, a incidência de IRPJ e CSLL sobre lucros auferidos por controlada sediada no exterior, independentemente de sua distribuição, de forma a tributar valores ainda não disponibilizados, violou o conceito de renda constitucionalmente previsto.

32. Importa mencionar que esta matéria é objeto de uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 2588) da Confederação Nacional da Indústria (CNI), em que "as inconstitucionalidades apontadas são (i) a violação ao artigo 62 da Constituição, ante a absoluta falta de urgência para justificar o emprego de medida provisória; (ii) violação aos artigos 153, III, e 195, I, c, da Constituição, ante a exigência de imposto e contribuição sobre situação que não configura renda ou lucro; e (iii) violação às alíneas a e b do artigo 150, III, da Constituição, vez que o parágrafo único do artigo 74 da Medida Provisória atacada pretende tributar lucros acumulados relativos a períodos anteriores sua edição e também relativos ao mesmo exercício financeiro em que adotada a MP". [...]

38. Frente ao exposto, esta correto o procedimento adotado pela Impugnante, em que adicionou ao lucro líquido de 2004 o valor de R\$2.145.532,95 a título de lucros disponibilizados do exterior e não o valor do lucro auferido pela Yeridan no valor de R\$2.496.442.87, já que somente foi disponibilizado à Impugnante como distribuição de dividendos de 2004 o valor de R\$2.145.532,95.

39. Dessa forma, consoante ficou demonstrado, os Autos de Infração lavrados contra a Impugnante são totalmente improcedentes, devendo ser canceladas em sua totalidade as exigências (IRPJ e CSLL, multa e juros) contidas nas autuações objeto da presente Impugnação.

Da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa de IRPJ

40. A Impugnante tentou, no último dia útil de janeiro de 2005, efetuar por meio de uma DCOMP acima mencionada, a compensação dos valores de R\$106.376,69 para quitação de parte da estimativa de IRPJ, mas isso, pelas razões

que se verá e relativamente às quais a Impugnante não teve qualquer responsabilidade, foi impossível de realizar.

41. Com efeito, como constou no próprio "site" da Receita Federal, conforme se vê em cópia de 31 de janeiro de 2005 do referido "site" (doc. 02), havia problemas operacionais relativamente ao sistema eletrônico utilizado pela Receita Federal. [...]

43. Como se vê, a própria Receita Federal admitiu a impossibilidade de recebimento das declarações, tendo até mesmo o Sr. Secretário da Fazenda providenciado ato normativo a respeito, o que demonstra que o não cumprimento da obrigação em 31 de janeiro de 2005, por parte da Impugnante, se deu por impedimentos oriundos da própria Receita Federal e não por infração do contribuinte. [...]

45. Desta forma, tendo agido corretamente e ainda existindo o reconhecimento da própria Receita Federal, no sentido de que, em razão de problemas operacionais no sistema do Serpro esta não tinha condições de atender a Impugnante, não há que se falar em multa relativamente à DCOMP nº 14843.35755.100205.1.3.02-5503 que quitou o valor de R\$106.376,69, do total devido a título IRPJ relativo à estimativa de dezembro de 2004. [...]

48. Resta, então, demonstrar a improcedência da multa imposta, relativamente a DCOMP transmitida em 30 de março de 2.005.

49. Quanto a esse complemento da quitação da parcela relativa à estimativa de dezembro de 2004 do IRPJ, a compensação se deu pela DCOMP 20963.26902.300305.1.3.02-0102, transmitida em 30 de março de 2.005, no valor de R\$19.774,85, mais juros de mora no valor de R\$439,00, perfazendo um total de R\$20.213,85, tudo conforme consta do próprio Termo de Verificação Fiscal.

50. Aqui também não procede a imposição de multa isolada, esta por outra razão, ou seja, por força do que dispõe o artigo 138, do Código Tributário Nacional. [...]

55. Diante disso, também a DCOMP entregue em março de 2.005, ou seja, a de nº 20963.26902.300305.1.3.02-0102, por nela terem sido acrescidos os juros de mora, não pode ser objeto da imposição da multa isolada como pretende o auto de infração aqui contestado, face ao disposto no já citado artigo 138, do Código Tributário Nacional.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

56. Diante de todo o exposto, requer a Impugnante seja julgada procedente a presente impugnação, para o fim de ser declarada a insubsistência dos Autos de infração lavrados, com a determinação dos seus, conseqüentes cancelamento como medida de Justiça.

Está registrado como ementa do Acórdão da 3ª TURMA/DRJ/SPO I/SP nº 16-24.551, de 11.03.2010, fls. 701-720:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. LUCRO AUFERIDO POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DEVER DE RECONHECIMENTO NO BALANÇO PARA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. Os lucros auferidos por pessoa jurídica no exterior devem ser reconhecidos no balanço da controladora no exterior para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA DE IRPJ. FALTA DE RECOLHIMENTO. CABIMENTO. Constatada a falta ou insuficiência do recolhimento da estimativa de IRPJ, cabível o lançamento de multa isolada calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADES E/OU ILEGALIDADES. A apreciação de alegações de inconstitucionalidades e/ou ilegalidades é de exclusiva competência do Poder Judiciário. Matérias que não são apreciadas na esfera administrativa.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. - A tributação reflexa segue a mesma linha decisória quanto ao decidido no IRPJ.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Notificada em 08.05.2013, fl. 729, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 05.06.2013, fls. 730-745, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Acrescenta que:

DO MÉRITO.

DA TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS AUFERIDOS PELA YERIDAN S/A EM 2004.

No tocante à tributação de lucros auferidos no exterior através de sociedades controladas, que é o caso discutido no presente processo administrativo, importa destacar que o Brasil passou a adotar o princípio da universalidade da renda para fins de tributação pelo IRPJ dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, direta ou indiretamente, pelas pessoas jurídicas sediadas no Brasil, a partir de 1º de janeiro de 1996, com o advento da Lei nº 9.249/95. Antes da edição desta Lei, a legislação brasileira adotava em matéria de imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), o princípio da territorialidade, segundo o qual somente eram tributados os lucros e rendimentos auferidos no território do País.

Os lucros auferidos por intermédio de sociedades controladas ou coligadas sediadas no exterior passaram a ser tributados pelo IRPJ, a partir de 1º de janeiro de 1996, sendo que o art. 25, da Lei nº 9.249/95, não condicionou a tributação dos lucros auferidos no exterior à sua efetiva disponibilização jurídica ou econômica. Tal dispositivo legal determinava que os lucros produzidos por empresas coligadas ou controladas no exterior deveriam ser tributados no dia 31 de dezembro de cada ano, independentemente de esses lucros terem ou não sido disponibilizados para a empresa sediada no Brasil.

Essa forma de tributação sem levar em consideração a disponibilidade econômica ou jurídica de renda era indevida, uma vez que feria frontalmente o conceito constitucional de renda, refletido no art. 43, do CTN.

Em razão da referida ilegalidade e inconstitucionalidade, a Secretaria da Receita Federal editou, em 27 de junho de 1996, a Instrução Normativa nº 38, dispondo que o lucro auferido no exterior deveria ser tributado quando disponibilizado econômico ou juridicamente. Esta Instrução Normativa procurou sanar as irregularidades da Lei nº 9.249/95, determinando que o lucro deveria ser tributado no Brasil apenas quando disponibilizado (pago ou creditado) à controladora ou coligada no Brasil pela controladora ou coligada no exterior.

Saliente-se que a Instrução Normativa é uma norma infralegal e, conseqüentemente, não poderia corrigir a ilegalidade e a inconstitucionalidade da Lei nº 9.249/95 em razão do princípio da legalidade, previsto no art. 150, inciso I, da Constituição Federal.

Tal correção somente foi efetuada pela Lei nº 9.532 de 10 de dezembro de 1997, a qual passou a produzir efeitos apenas em relação aos lucros auferidos no exterior a partir de 1º de janeiro de 1998.

A Lei nº 9.532/97, em seu art. 1º, [...], previu expressamente as hipóteses em que os lucros auferidos no exterior por intermédio de sociedade controlada ou coligada poderiam ser considerados como disponibilizados para a empresa brasileira [...].

Desse modo, os lucros auferidos no exterior por intermédio de empresas controladas somente eram tributados no Brasil nas hipóteses previstas no dispositivo legal acima.

Em 27 de janeiro de 2000, a Lei nº 9.959 previu outras duas hipóteses de disponibilização dos lucros auferidos no exterior: (i) na hipótese de contratação de operações de mútuo, se a mutuante, coligada ou controlada, possuir lucros ou reservas de lucros; e (ii) na hipótese de adiantamento de recursos, efetuado pela coligada ou controlada, por conta de venda futura, cuja liquidação, pela remessa do bem ou serviço vendido, ocorra em prazo superior ao ciclo de produção do bem ou serviço.

Posteriormente, a Lei Complementar nº 104/01 alterou diversos dispositivos do CTN, dentre eles o art. 43, dispondo que uma lei ordinária poderia estabelecer em que momento e em que condições considerar-se-ia ocorrida a disponibilidade dos rendimentos auferidos no exterior para fins de tributação em matéria de imposto de renda.

Com base na Lei Complementar nº 104/01, foi incluído o art. 74 na Medida Provisória nº 2.158-35/01 (MP nº 2.158-35/01), o qual prevê que os lucros auferidos no exterior por coligada ou controlada serão considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados, ou seja, em 31 de dezembro de cada ano [...].

No que tange à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Medida Provisória nº 1.858-6 (atual MP nº 2.158-35/01), estabeleceu que os rendimentos, ganhos de capital e lucros auferidos no exterior passariam a ser tributados pela CSLL, sendo sua vigência iniciada a partir de 27 de setembro de 1999.

Importa mencionar que a previsão do art. 74 da MP nº 2.158-35/01, determinando que os lucros auferidos no exterior por coligada ou controlada serão considerados disponibilizados na data do balanço no qual tiverem sido apurados, é inconstitucional, uma vez que impõe uma tributação sobre valor que não representa efetivo acréscimo patrimonial para a Recorrente, afrontando o conceito de renda previsto no art. 43, do CTN, e o de lucro previsto no art. 195 da Constituição Federal. As pessoas jurídicas não podem ser obrigadas a pagar IRPJ e CSLL sobre valores ainda não disponíveis jurídica ou economicamente.

De acordo com a Constituição Federal, em seu art. 153 inciso III, compete à União instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. A autorização constitucional é para a criação de imposto sobre "renda", não sobre qualquer coisa que a lei resolva chamar de renda, sendo que o disposto no art. 43, caput, do CTN, apenas explica o que se entende por renda.

Assim, não pode uma lei complementar, muito menos uma lei ordinária ou uma medida provisória, alterar o conceito constitucional de renda. Uma lei complementar pode apenas, e quando muito, com base no art. 154, inciso I, da Constituição Federal, instituir um novo imposto, desde que seja não-cumulativo e não tenha fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição, o que não ocorreu no caso em tela. [...]

Com base no correto entendimento acima demonstrado, o conceito constitucional de renda pressupõe que haja disponibilidade efetiva da renda, ou seja, o contribuinte deve poder usar, fruir e/ou dispor do acréscimo patrimonial.

No caso de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, enquanto tais lucros não forem efetivamente disponibilizados, a empresa no Brasil não auferirá renda, já que não pode usar, fruir e/ou dispor destes lucros.

Acresça-se a tal ponto que as controladas situadas no exterior são pessoas jurídicas diversas e autônomas, com patrimônio distinto, que não se confundem com a sociedade controladora sediada no Brasil. Ou seja, o simples fato de as empresas controladas apresentarem lucros, não significa dizer que esses lucros automaticamente pertencem à empresa brasileira ou que de alguma forma já se encontram disponibilizados aos sócios brasileiros.

É evidente que o simples fato de a empresa controlada no exterior auferir lucros não pode ser confundido com a efetiva disponibilização econômica ou jurídica desses lucros para a sua controladora no Brasil.

A disponibilização, por sua vez, é evento futuro e incerto, dependente da deliberação dos sócios ou acionistas da controlada sediada no exterior que produziu o lucro, razão pela qual, a mera apuração de lucros pela controlada não pode ser considerada como hipótese de disponibilização, seja jurídica, seja econômica, em favor da controladora.

Ressalte-se que essa discussão já foi levada ao Poder Judiciário em caso semelhante quando da edição da Lei nº 7.713/88, que em seu art. 35 considerava automaticamente distribuído o lucro aos acionistas, no final do período-base, para fins de incidência do denominado Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL). Ao analisar a questão, o plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade do art. 35 daquela lei, por entender que tal fenômeno não encontra enquadramento no art. 43, do CTN, salvo em casos como o da firma individual, subsidiária integral ou sociedade de quotas em cujo contrato social haja **previsão de distribuição obrigatória de resultados.**

Naquela ocasião, o STF concluiu que a aquisição de disponibilidade, quer econômica ou jurídica, dos lucros da pessoa jurídica, não ocorre na data da apuração (encerramento do período-base).

Nesse sentido, a Lei Complementar nº 104/01 e a MP 2.158-35/01, ao pretenderem instituir nova modalidade de tributação, qual seja, a incidência de IRPJ e CSLL sobre lucros auferidos por controlada sediada no exterior, independentemente da efetiva disponibilização destes lucros, violaram o conceito de renda constitucionalmente previsto.

Diante de todo o exposto, constata-se ter sido correto o procedimento adotado pela Recorrente, no sentido de adicionar ao lucro líquido de 2004 o valor de R\$2.145.532,95 a título de lucros disponibilizados do exterior e não o lucro total auferido pela YERIDAN S/A no valor de R\$2.496.442,87, já que somente foi disponibilizado à RECORRENTE como distribuição de dividendos de 2004 o valor de R\$2.145.532,95.

Dessa forma, consoante ficou demonstrado, os Autos de Infração lavrados contra a Recorrente são totalmente improcedentes, razão pela qual, as exigências contidas nas autuações objeto do presente processo administrativo (IRPJ, CSLL, multa e juros) devem ser integralmente canceladas.

DA MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA DE IRPJ: NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Ilustres Julgadores, com relação à aplicação da multa isolada pelo suposto não recolhimento da estimativa de dezembro/2004, a Recorrente passará a demonstrar a realidade dos fatos, ou seja, que, apesar de ter indicado equivocadamente nas DCOMP's n.ºs 14843.35755.100205.1.3.02-5503 e 20963.26902.300305.1.3.02-0102 o código 2430-012, como "código de receita/denominação do débito", o débito efetivamente extinto via compensação foi a estimativa de IRPJ de dezembro/2004 e não o IRPJ anual.

Conforme constatado pelo Sr. AFRF no Termo de Verificação FISCAL e reconhecido pela 3ª Turma da DRJ/SPI no Acórdão ora recorrido, o valor da estimativa apurada pela Recorrente no mês de dezembro/2004 – R\$126.151,55) foi idêntico ao valor do IRPJ anual apurado ao final do ano-calendário.

Ocorre que, ao preencher as DCOMP's para efetivar a compensação do débito relativo à antecipação de IRPJ de dezembro/2004, a Recorrente, por engano, acabou informando o código "2430-01" como "código de receita/denominação do débito", ao invés de indicar o código referente à estimativa mensal do Lucro Real.

Ou seja, em razão deste pequeno equívoco formal no preenchimento das DCOMP's, a Fiscalização entendeu que a estimativa de IRPJ de dezembro/2004 não havia sido quitada e acabou aplicando a multa isolada de 50% prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96.

Contudo, importa ressaltar que o Fisco deve proceder à análise das obrigações acessórias entregues/cumpridas pelos contribuintes (ex.: DCOMP, DCTF, DIPJ, etc.) pautando-se pelo princípio da verdade material, princípio este que impõe a observância da verdade factual em detrimento da meramente formal, evitando-se com isso que a legalidade da exigência seja colocada em risco. [...]

Nestas ementas, verifica-se a afirmação de que a verdade material prevalece sobre a formal. Assim, ainda que se verifique a adoção anacrônica de um procedimento, este não pode ter o condão de punir o contribuinte, isto é, ainda que se admita a ocorrência de equívoco no preenchimento das DCOMP's n.ºs 14843.35755.100205.1.3.02-5503 e 20963.26902.300305.1.3.02-0102, com relação ao "código de receita/denominação do débito", o débito efetivamente extinto via compensação foi a estimativa de IRPJ de dezembro/2004 e não o IRPJ anual.

Ilustres Julgadores, no presente caso, mesmo tendo constatado que o valor do IRPJ anual era idêntico ao da estimativa de dezembro/2004, o Sr. AFRF entendeu que a estimativa não foi recolhida e que o débito compensado nas DCOMP's seria relativo ao IRPJ anual devido. Baseou tal entendimento exclusivamente no fato da Recorrente ter informado nas DCOMPs o "código de receita/denominação do débito" 2430-01, ao invés de indicar o código correto referente à estimativa mensal do Lucro Real.

Entretanto, o equívoco cometido pela Recorrente quando do preenchimento das DCOMP's não resultou em diferença de IRPJ não recolhida, não tendo causado, portanto, qualquer prejuízo aos cofres públicos.

Isso porque, o montante de IRPJ apurado e compensado pela Recorrente nas DCOMP's citadas foi idêntico ao valor da estimativa de dezembro/2004 supostamente não recolhida (R\$126.151,55).

Como o valor de IRPJ apurado e compensado pela Recorrente foi igual ao da estimativa de dezembro/2004, caso a Recorrente houvesse preenchido as DCOMP's com o "código de receita" correto, o débito quitado teria sido o relativo à estimativa de dezembro/2004 e, por consequência, não haveria que se falar em falta de recolhimento de estimativa e aplicação de multa isolada.

Diante dessa coincidência de valores entre o débito compensado via DCOMP's e o débito da estimativa de dezembro/2004, resta evidente que o simples fato de a Recorrente ter informado equivocadamente o "código de receita" referente ao "ajuste anual de IRPJ", ao invés do código relativo à estimativa mensal de dezembro/2004, não é motivo suficiente para considerar a estimativa como "não paga" e aplicar a multa isolada.

Com relação aos acréscimos legais, é importante esclarecer que o erro na indicação do "código de receita" não trouxe qualquer insuficiência no recolhimento do IRPJ devido. E isso, por dois motivos simples.

Primeiro: porque tanto na estimativa de dezembro, que vence em janeiro do ano seguinte, como no ajuste anual, que vence em março, o termo inicial dos juros é o mês de fevereiro. Ou seja, tendo em vista que: (i) o valor quitado pela Recorrente com o código de ajuste anual foi idêntico ao apurado na estimativa de dezembro/2004; e (ii) o termo inicial dos juros é o mês de fevereiro tanto para a estimativa de dezembro, como para o ajuste anual, constata-se que o fato de a Recorrente ter quitado o débito sob a rubrica de "ajuste anual" ao invés de "estimativa mensal" não interfere no cálculo dos acréscimos legais, isto é, não resulta em recolhimento inferior ao devido.

Segundo: porque, apesar do vencimento da estimativa de IRPJ de dezembro/2004 ter ocorrido no dia 31 de janeiro de 2005, a Recorrente comprovou que a DCOMP n.º 14843.35755.100205.1.3.02-5503 não pôde ser transmitida tempestivamente por problemas no sistema eletrônico da Receita Federal. Já com relação à DCOMP n.º 20963.26902.300305.1.3.02-0102, apesar de a Recorrente tê-la

transmitido em 30/03/2005, nela foram incluídos os juros moratórios correspondentes ao atraso. Ou seja, quando a fiscalização foi realizada, o débito referente à estimativa de IRPJ de dezembro/2004 já havia sido integralmente extinto pela compensação. [...]

Como se vê, o entendimento adotado pelo Sr. AFRF e pela 3ª Turma da DRJ/SP1, no sentido de aplicar a multa isolada em razão do suposto não recolhimento da estimativa de dezembro/2004, afigura-se contrário à correta aplicação da legislação tributária, dado que não foi observado o princípio da verdade material, tendo sido dada maior importância aos aspectos "estéticos" das declarações. [...]

Diante de todo o exposto, não há dúvidas quanto ao fato de que eventuais falhas formais no preenchimento de obrigações acessórias como a DCOMP não geram prejuízo ao Fisco, bem como não são motivo suficiente para ensejar a aplicação de multa isolada.

DO EFETIVO RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA DE IRPJ: IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA.

Apesar de já terem sido demonstradas as incorreções do entendimento do Sr. AFRF e da 3ª Turma da DRJ/SPI a respeito da questão do recolhimento da estimativa de IRPJ, a Recorrente entende ser necessário apresentar mais alguns detalhes que confirmam que o débito efetivamente extinto via compensação foi o relativo à antecipação de IRPJ de dezembro/2004 e não o referente ao ajuste anual.

A Recorrente tentou, no último dia útil de janeiro de 2005, efetuar por meio de DCOMP, a compensação do valor de R\$106.376,69 para quitação da maior parte da estimativa de IRPJ de dezembro/2004, mas isso, pelas razões que se verá, e relativamente às quais a Recorrente não teve qualquer responsabilidade, foi impossível de realizar.

Com efeito, em 31 de janeiro de 2005 havia problemas operacionais no sistema eletrônico utilizado pela Receita Federal para a recepção de declarações, conforme se constata na "cópia" do "site", extraída em 31 de janeiro de 2005 e juntada aos autos.

Para maior clareza, a RECORRENTE transcreve abaixo as informações publicadas no referido "site", por meio das quais a Receita Federal reconheceu o problema ocorrido e orientou os contribuintes, *in verbis*:

"Devido a problemas operacionais na Rede do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) que afetou o desempenho do sítio da Receita Federal na Internet na semana passada, dificultando a entrega de declarações, cujo prazo terminaria hoje (31), o Secretário da Receita Federal, em caráter excepcional, assinou na última sexta-feira a Instrução Normativa 501 (anexa), que prorroga o vencimento dessas obrigações para 10 de fevereiro de 2.005. O ato normativo aguarda publicação no DOU. Assessoria de Imprensa da SRF".

Como se vê, a própria Receita Federal admitiu a impossibilidade de recebimento das declarações, tendo até mesmo o Sr. Secretário da Receita Federal providenciado ato normativo a respeito, o que demonstra que o não cumprimento da obrigação em 31 de janeiro de 2005, por parte da Recorrente, se deu por impedimentos oriundos da própria Receita Federal e não por infração do contribuinte.

É verdade que a referida Instrução Normativa, ao mencionar as declarações cuja entrega adiava, não mencionou expressamente a DCOMP, mas se, como nos dizeres mencionados no "site" da Receita Federal, o recebimento das declarações estava prejudicado por força de problemas operacionais no Serviço de Processamento de Dados de uso da Administração, é óbvio que também essa declaração (DCOMP) estava impedida de ser transmitida. Ademais, até por uma questão de isonomia, não havia porque adiar a entrega de umas declarações e não da DCOMP, se a via de transmissão era e é a mesma. De duas uma: ou o serviço de Processamento utilizado pela Administração estava à disposição dos contribuintes, possibilitando que eles cumprissem suas obrigações ou não estava. Se, como se viu, não estava, havia uma impossibilidade material de cumprimento da obrigação, cuja causa era e é de responsabilidade da Receita Federal, não podendo, portanto, penalizar terceiros por isso.

Dessa forma, tendo agido corretamente e ainda existindo o reconhecimento da própria Receita Federal, no sentido de que, em razão de problemas operacionais no sistema do Serpro, esta não tinha condições de atender a RECORRENTE, não há que se falar em aplicação de multa isolada por suposto não recolhimento, porquanto a DCOMP nº 14843.35755.100205.1.3.02-5503, que quitou o valor de R\$ 106.376,69, do total devido a título de IRPJ relativo à estimativa de dezembro/2004, só foi transmitida após o prazo legal em razão de um fato totalmente alheio à RECORRENTE.

Parece, assim, pacífico que o valor da DCOMP retro indicada, transmitida em 10 de fevereiro de 2005, não pode entrar na base cálculo da multa imposta pelo Sr. AFRF, porque nenhuma infração foi cometida, sendo que, diferentemente do que consta no auto de infração objeto do presente processo administrativo, não houve atraso no cumprimento da obrigação por parte da Recorrente, uma vez que a própria Receita Federal reconheceu a impossibilidade de transmissão em 31 de janeiro de 2005. E se não houve infração, não se pode falar em penalidade.

Entende a Recorrente que, a respeito, mais não precisa ser dito. Clara está a correção de seu procedimento e a improcedência da multa imposta, relativamente a essa compensação (DCOMP recebida pelo SERPRO em 10.2.2005).

Resta, então, demonstrar a improcedência da multa imposta, relativamente a DCOMP transmitida em 30 de março de 2005.

Quanto à complementação da quitação da estimativa de dezembro/2004 do IRPJ, esta se deu pela DCOMP 20963.26902.300305.1.3.02-0102, transmitida em 30 de março de 2005, no valor de R\$19.774,85, mais juros de mora no valor de R\$439,00, perfazendo um total de R\$20.213,85, tudo conforme consta do próprio Termo de Verificação Fiscal.

Aqui também não procede a imposição de multa isolada, haja vista o disposto no art. 138, do CTN.

Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já teve oportunidade de decidir que não existe diferença entre multa moratória e multa punitiva: ambas têm natureza punitiva e, portanto, são inexigíveis no caso de denúncia espontânea por parte do contribuinte, face ao que dispõe o art. 138, do CTN. [...]

Diante do exposto, tendo em vista que na DCOMP nº 20963.26902.300305.1.3.02-0102, transmitida em março/2005, foram acrescidos os juros de mora correspondentes ao atraso, não há que se falar em imposição de multa

isolada, haja vista a ocorrência de denúncia espontânea e a quitação integral da estimativa de IRPJ de dezembro/2004.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

Ilustres Julgadores, diante de todo o exposto, requer a Recorrente que o presente recurso voluntário seja provido para o fim de reformar o Acórdão nº 16-24.551 proferido pela 3ª Turma da DRJ/SP I e cancelar os Autos de Infração objeto do presente processo administrativo, tendo em vista que:

(i) os dispositivos legais que determinam a tributação dos lucros auferidos no exterior, independentemente da sua efetiva disponibilização para a controladora situada no Brasil, são inconstitucionais e ilegais; e

(ii) é indevida a aplicação da multa isolada, porquanto o débito efetivamente extinto via compensação foi a estimativa de IRPJ de dezembro/2004 e não o IRPJ anual, sendo que, um mero equívoco formal no preenchimento das DCOMP's que instrumentalizaram essa compensação não é suficiente para ensejar a aplicação de penalidade.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

Cabe ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, no exercício da competência da RFB, em caráter privativo constituir o crédito tributário pelo lançamento. Esta atribuição é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, ainda que ele seja de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. É a autoridade legitimada para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

Nos casos em que dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, os Autos de Infração podem ser lavrados sem prévia intimação à pessoa jurídica no local em que foi constatada a infração, ainda que fora do seu estabelecimento, os quais devem estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. Estes atos administrativos, sim, não prescindem da

intimação válida para que se instaure o processo, vigorando na sua totalidade os direitos, deveres e ônus advindos da relação processual de modo a privilegiar as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes¹.

As manifestações unilaterais da RFB foram formalizadas por ato administrativo, como uma espécie de ato jurídico, deve estar revestido dos atributos que lhe conferem a presunção de legitimidade, a imperatividade e a autoexecutoriedade, ou seja, para que produza efeitos que vinculem o administrado deve ser emitido (a) por agente competente que o pratica dentro das suas atribuições legais, (b) com as formalidades indispensáveis à sua existência, (c) com objeto, cujo resultado está previsto em lei, (d) com os motivos, cuja matéria de fato ou de direito seja juridicamente adequada ao resultado obtido e (e) com a finalidade visando o propósito previsto na regra de competência do agente. Tratando-se de ato vinculado, a Administração Pública tem o dever de motivá-lo no sentido de evidenciar sua expedição com os requisitos legais².

Os Autos de Infração foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

A autoridade tributária tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibi-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos³.

As Autoridade Fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. 4

A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Ainda, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formou livremente sua convicção, em conformidade do princípio da persuasão racional⁵. Assim, os Autos de Infração, fls. 630-642 e o Acórdão da 3ª TURMA/DRJ/SPO I/SP nº 16-24.551, de 11.03.2010, fls. 701-720, contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

¹ Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 9º, art. 10, art. 23 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 6, 8, 27 e 46.

² Fundamentação legal: art. 2º da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

³ Fundamentação legal: art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 10 e art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

⁴ Fundamentação legal: art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal.

⁵ Fundamentação legal: art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos no processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos, em observância às garantias ao devido processo legal. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício. A tese protetora exposta pela defendente, assim sendo, não está demonstrada.

A Recorrente discorda do procedimento fiscal argumentando que o lucro auferido no exterior somente pode ser adicionado ao lucro líquido na data em que foram disponibilizados e não na data do balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano em que os lucros tenham sido apurados na pessoa jurídica controlada, independentemente do seu efetivo pagamento ou crédito.

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, prevê:

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

§ 1º Os rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das pessoas jurídicas com observância do seguinte:

I - os rendimentos e ganhos de capital serão convertidos em Reais de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que forem contabilizados no Brasil;

II - caso a moeda em que for auferido o rendimento ou ganho de capital não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais;

§ 2º Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira;

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

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, até a data do balanço de encerramento;

IV - as demonstrações financeiras das filiais, sucursais e controladas que embasarem as demonstrações em Reais deverão ser mantidas no Brasil pelo prazo previsto no art. 173 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§ 3º Os lucros auferidos no exterior por coligadas de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I - os lucros realizados pela coligada serão adicionados ao lucro líquido, na proporção da participação da pessoa jurídica no capital da coligada;

II - os lucros a serem computados na apuração do lucro real são os apurados no balanço ou balanços levantados pela coligada no curso do período-base da pessoa jurídica;

III - se a pessoa jurídica se extinguir no curso do exercício, deverá adicionar ao seu lucro líquido, para apuração do lucro real, sua participação nos lucros da coligada apurados por esta em balanços levantados até a data do balanço de encerramento da pessoa jurídica;

IV - a pessoa jurídica deverá conservar em seu poder cópia das demonstrações financeiras da coligada.

§ 4º Os lucros a que se referem os §§ 2º e 3º serão convertidos em Reais pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados os lucros da filial, sucursal, controlada ou coligada.

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil.

§ 6º Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, continuarão a ter o tratamento previsto na legislação vigente, sem prejuízo do disposto nos §§ 1º, 2º e 3º.

A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, determina:

Art.16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

§1º Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real.

§2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do caput deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o § 2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

§3º Na hipótese de arbitramento do lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, os lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior serão adicionados ao lucro arbitrado para determinação da base de cálculo do imposto.

§4º Do imposto devido correspondente a lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior não será admitida qualquer destinação ou dedução a título de incentivo fiscal.

A Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, prescreve:

Art. 1º 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 disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior.

O CARF editou os seguintes enunciados de súmulas, que decorrentes de decisões reiteradas e uniformes e que são de observância obrigatórias pelos seus membros (art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009⁶:

Súmula CARF nº 78: A fixação do termo inicial da contagem do prazo decadencial, na hipótese de lançamento sobre lucros disponibilizados no exterior, deve levar em consideração a data em que se considera ocorrida a disponibilização, e não a data do auferimento dos lucros pela empresa sediada no exterior.

Súmula CARF nº 94: Os lucros auferidos no exterior por filial, sucursal, controlada ou coligada serão convertidos em reais

⁶ Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/Sumulas/listarSumulas.jsf>>. Acesso em: 05 nov.

pela taxa de câmbio, para venda, do dia das demonstrações financeiras em que tenham sido apurados tais lucros, inclusive a partir da vigência da MP nº 2.158-35, de 2001.

O Código Tributário Nacional prescreve:

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

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

A Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, determina:

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. (Vide Lei nº 9.532, de 1997) (Vide ADI nº 2588, 2001)

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. (Vide ADI nº 2588, 2001)

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.588⁷, questionou-se a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 e do § 2º do art. 43 do Código Tributário Nacional, que determinam a incidência do IRPJ e da CSLL nos lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior, independentemente destes tornarem-se efetivamente disponíveis para a controladora ou coligada no Brasil. Com baixa no Supremo Tribunal Federal (STF) em 25.08.2014 e com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, a matéria ficou assim definida:

7

Disponível

em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+2588%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+2588%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bzccgm> Acesso em: 05 nov. 2014.

TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR.

LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”).

ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO).

APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001.

VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou antievasivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievasiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países

de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraisos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001.

Decisão

Apresentado o feito em mesa, o julgamento foi adiado por indicação de Sua Excelência, a Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 18.12.2002.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie, Relatora, rejeitando a preliminar de legitimidade e julgando procedente, em parte, o pedido formulado na inicial para declarar a inconstitucionalidade da expressão “ou coligada”, duplamente contida na cabeça do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, pediu vista o Senhor Ministro Nelson Jobim. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Falou pela requerente o Dr. Gustavo do Amaral Martins. Presidência do Senhor Ministro Marco Aurélio. Plenário, 05.02.2003.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Nelson Jobim, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Maurício Corrêa. Plenário, 28.04.2004.

Decisão: Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), julgando procedente, em parte, a ação, e do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim (Presidente), julgando-a improcedente para dar interpretação conforme à Constituição, nos termos de seu voto, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Marco Aurélio. Renovado o relatório e a sustentação. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falaram, pela requerente, o Dr. Gustavo do Amaral Martins e, pela Advocacia-Geral da União, o Dr. Álvaro Augusto Ribeiro Costa, Advogado-Geral da União. Plenário, 09.12.2004.

Decisão: Renovado o pedido de vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, justificadamente, nos termos do § 1º do artigo 1º da Resolução nº 278, de 15 de dezembro de 2003. Presidência do Senhor Ministro Nelson Jobim. Plenário, 24.02.2005.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Marco Aurélio, julgando procedente a ação, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Sepúlveda Pertence, pediu vista dos autos o

Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Ausentes, justificadamente, os Senhores Ministros Celso de Mello e Carlos Britto. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Não participou da votação a Senhora Ministra Cármen Lúcia por suceder ao Senhor Ministro Nelson Jobim, que proferira voto. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 28.09.2006.

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski que, na linha dos votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, julgava procedente a ação para dar interpretação conforme ao artigo 43, § 2º, do Código Tributário Nacional, de forma a excluir do seu alcance qualquer interpretação que resulte no desprezo da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para efeito de incidência do imposto, e declarava a inconstitucionalidade do artigo 74, seu parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158, e do voto do Senhor Ministro Eros Grau que, acompanhando a linha do voto do Senhor Ministro Nelson Jobim, julgava improcedente a ação, também para dar interpretação conforme à Constituição, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Carlos Britto. Ausentes, justificadamente, a Senhora Ministra Cármen Lúcia e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Presidência da Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 25.10.2007.

Decisão: Após o voto-vista do Senhor Ministro Ayres Britto, julgando improcedente a ação direta para dar interpretação conforme ao artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, no que foi acompanhado pelo Senhor Ministro Cezar Peluso (Presidente), e o voto do Senhor Ministro Celso de Mello, julgando-a procedente para dar interpretação conforme ao § 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional, o julgamento foi suspenso para colher o voto do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, licenciado. Impedido o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 17.08.2011.

Decisão: Após o voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), julgando parcialmente procedente a ação direta para dar interpretação conforme a Constituição ao art. 74 da Medida Provisória nº 2.158, de modo a limitar a sua aplicação à tributação das pessoas jurídicas sediadas no Brasil cujas coligadas ou controladas no exterior estejam localizadas em países de tributação favorecida, ou seja, países desprovidos de controles societários e fiscais adequados, normalmente conhecidos como “paraisos fiscais”, o julgamento foi suspenso. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Não participam da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que já proferiram votos em assentadas anteriores. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello. Plenário, 03.04.2013.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às

empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa, que lavrará o acórdão. Não participaram da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que votaram em assentadas anteriores. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 10.04.2013.

Ademais, cabe transcrever a ementa seguinte que bem resume toda a circunstância jurídica aqui tratada:

Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001.

1. No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados “paraísos fiscais”); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados “paraísos fiscais”). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação.

2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art. 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002. 3. Recurso extraordinário provido, em parte.

(RE 541090, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 10/04/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014)

Consta no Termo de Verificação Fiscal, fls. 644-655:

Da tributação dos lucros auferidos pela Yeridan S/A em 2004 [...]

Por fim, cabe ainda sobressair os valores declarados pela fiscalizada nas Fichas 4 ("Participações no Exterior") e 44 ("Participações no Exterior - Resultado do Período de Apuração") da DIPJ do ano-calendário de 2004. Na Linha 13 da Ficha 44 correspondente Yeridan S/A, a fiscalizada declarou que a subsidiária integral estrangeira apurou um lucro em 2004 no valor de R\$2.496.442,87. No entanto, na Ficha 43 declarou um total de lucros disponibilizados de R\$2.145.532,95 (o mesmo montante declarado a título de lucros disponibilizados do exterior na Linha 05 da Ficha 09A e na Linha 05 da Ficha 17, e que teria sido distribuído, conforme o já mencionado "Demonstrativo de Equivalência Patrimonial - Item 11", apresentado como resposta ao Termo de Intimação nº 02).

Destarte, resta evidente a necessidade de lançamento do IRPJ e da CSLL, decorrentes da diferença entre o valor de lucro auferido pela Yeridan S/A no ano-calendário de 2004 e aquele efetivamente oferecido à tributação pela fiscalizada. O demonstrativo a seguir evidencia a base de cálculo do presente lançamento de ofício:

| | |
|--|-----------------|
| Lucro auferido pela Yeridan S/A em 2004 e que deveria ter sido oferecido à tributação pela fiscalizada, em cumprimento ao disposto no <i>caput</i> do art 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001 [A] | R\$2.496.442,87 |
| Lucro do exterior oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL pela fiscalizada na DIPJ [B] | R\$2.145.532,95 |
| Base de cálculo do lançamento de ofício do IRPJ e da CSLL [C=A-B] | R\$350.909,92 |

[...]

Em consequência, a apuração de tais lucros caracteriza fato gerador IRPJ e de CSLL, porquanto as empresas nacionais controladoras têm plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada. Ademais, para que haja a disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como provento de qualquer natureza, independente de ser um direito ainda não seja exigível, desde que possa ser economicamente avaliado e, efetivamente, acresça ao patrimônio. Ademais, a legislação comercial nacional considera os ganhos auferidos com os investimentos em controladas como integrantes do lucro das sociedades nacionais (art. 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com a redação dada pelo art. 37 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009).

Ressalte-se que, no caso da Recorrente/Controladora em relação aos lucros obtidos no exterior decorrentes da Yeridan S/A/Controlada situado no Uruguai, que não é paraíso fiscal, e não tem tratado internacional, tem-se verdadeira hipótese de aquisição da disponibilidade jurídica desses lucros no momento da sua apuração no balanço realizado pela Recorrente/Controladora. Assim, a disponibilidade dos lucros da Yeridan S/A/Controlada depende exclusivamente da Recorrente/Controladora, que detém o poder decisório sobre o destino dos lucros, ainda que não remetidos para o Brasil em sua totalidade no ano-calendário de 2004. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

A Recorrente discorda da aplicação da multa de ofício isolada.

A pessoa jurídica que adota o regime de tributação do lucro real pode optar pela apuração anual de IRPJ e de CSLL, o que lhe impõe o pagamento destes tributos em cada

mês, determinados sobre base de cálculo estimada, ainda que venha a apurar prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa no balanço encerrado em 31 de dezembro do ano-calendário. Pode, todavia, suspender ou reduzir os pagamentos dos tributos devidos em cada mês, desde que demonstre, mediante de balanços ou balancetes mensais, que as quantias acumuladas já recolhidas excedem os valores dos tributos devidos referentes ao período em curso. Para tanto, estes balanços ou balancetes de suspensão ou redução devem ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário e a demonstração do lucro real relativa ao período deve ser transcrita no Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur).

O pressuposto é de que a norma jurídica secundária impõe uma sanção em decorrência da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A multa de natureza tributária, penalidade que tem como fonte a lei é imposta em razão do inadimplemento de uma obrigação legal principal ou acessória e expressa a obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo. Por esta razão, caso as obrigações tributárias mencionadas não sejam cumpridas a pessoa jurídica fica sujeita à multa de 50% (cinquenta por cento), aplicada isoladamente, calculada sobre o montante das parcelas dos tributos não recolhidos ou das insuficiências apuradas. Este percentual foi fixado a partir 15.06.2007, abrandando aquele originalmente previsto. Assim, para os atos não definitivamente julgados em for imposta a penalidade em percentual mais severo previsto na lei vigente ao tempo da sua prática, a lei superveniente mais branda aplica-se ao ato pretérito, tendo em vista a excepcionalidade prevista no princípio da retroatividade benigna⁸.

A aplicação da multa de ofício proporcional pressupõe a constituição do crédito tributário pelo lançamento direito, diante da constatação dos ilícitos tributários previsto na legislação de regência, ou seja, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Distintas, são as aplicações das multas de ofício isoladas por falta de recolhimentos de IRPJ e de CSLL determinados sobre a base de cálculo estimada, ainda que o sujeito passivo tenha sido apurado prejuízo fiscal para o IRPJ e base de cálculo negativa para a CSLL, no ano-calendário correspondente⁹. Essas infrações são passíveis de penalidades distintas, previstas em diferentes dispositivos da legislação, por essa razão não há que se falar em duplicidade ilegal de aplicação de multas de ofício. Vale esclarecer que a previsão legal que possibilita a imposição de mais de uma penalidade no mesmo Auto de Infração é admissível, desde que se trate de ilícitos distintos¹⁰, como é o caso tratado no presente processo.

No caso em que obrigações tributárias mencionadas não sejam cumpridas a pessoa jurídica fica sujeita à multa de 50% (cinquenta por cento), aplicada isoladamente, calculada sobre o montante das parcelas dos tributos não recolhidos ou das insuficiências apuradas. Este percentual foi fixado a partir 15.06.2007, abrandando aquele originalmente previsto. Assim, para os atos não definitivamente julgados em for imposta a penalidade em percentual mais severo previsto na lei vigente ao tempo da sua prática, a lei superveniente mais

⁸ Fundamentação legal: art. 106 do Código Tributário Nacional, art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 2º e art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 13 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997 e art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

⁹ Fundamentação Legal: art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

¹⁰ Fundamentação legal: art. 74 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

branda aplica-se ao ato pretérito, tendo em vista a excepcionalidade prevista no princípio da retroatividade benigna¹¹.

Por seu turno, o enunciado da Súmula CARF nº 93 determina que “a falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa”.

Consta no Termo de Verificação Fiscal, fls. 644-655:

Da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa obrigatória de IRPJ
[...]

Por meio do Termo de Intimação nº 03, a fiscalizada foi intimada a esclarecer como se deu a extinção dos créditos tributários do IRPJ e da CSLL declarados na DIPJ do ano-calendário de 2004, bem como a apresentar cópias de todos os documentos que atestassem a extinção de tais créditos tributários.

Em sua resposta (fls. 50/70), a fiscalizada informou que os débitos de IRPJ de 2004 foram extintos por meio da entrega de Declarações de Compensação (DCOMP) com as seguintes características:

| | Total do débito de IRPJ: R\$126151,55 | |
|------------------|---------------------------------------|--------------------------------|
| Valor compensado | R\$106.376,69 | R\$19.774,85 |
| Número da DCOMP | 14843.35755.100205.1.3.02-5503 | 20963.26902.300305.1.3.02-0102 |

O exame das informações constantes nos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, relativas às DCOMP acima identificadas evidenciam as seguintes características das compensações (fls. 180/193):

| | DCOMP 1 | DCOMP 2 |
|--|--|--|
| Nº da DCOMP | 14843.35755.100205.1.3.02-5503 | 20963.26902.300305.1.3.02-0102 |
| Data de transmissão | 10/02/2005 | 30/03/2005 |
| Código da receita e denominação do débito compensado | 2430-01 IRPJ — Demais PJ obrigadas ao lucro real/Ajuste anual | 2430-01 IRPJ — Demais PJ obrigadas ao lucro real/Ajuste anual |
| Período de apuração | 2004 | 2004 |
| Valor do principal | R\$106.376,69 | R\$19.774,85 |
| Valor da Multa | 0,00 | 0,00 |
| Valor dos Juros | 0,00 | R\$439,00 |
| Valor Total | R\$106.376,69 | R\$20.213,85 |

A análise dos dados acima patenteia que a extinção sob condição resolutória (em consonância com o que dispõe o art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/96, incluído pela

¹¹ Fundamentação legal: art. 106 do Código Tributário Nacional, art. 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 2º e art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 13 da Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997 e art. 14 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Lei nº 10.637/2002) do débito de IRPJ se deu parte em 10/02/2005 e parte em 30/03/2005, e portanto, após o vencimento da estimativa apurada em dezembro de 2004.

Ademais, impõe-se concluir que houve a extinção do valor de R\$126.151,55, como se este constituísse o saldo do ajuste anual, o qual seria apurado após compensadas todas as antecipações realizadas. É oportuno sobressaltar que nas próprias DCOMP apresentadas até mesmo o código do tributo compensado (2430) se refere ao ajuste anual, e não a antecipação obrigatória. [...]

Por conseguinte, é evidente que não houve a extinção da estimativa de IRPJ de dezembro de 2004. Outrossim, a falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ constitui conduta ilícita sancionada pelo ordenamento jurídico. [...]

Assim, impende a aplicação da multa isolada em decorrência da falta de recolhimento da estimativa mensal do IRPJ relativa a dezembro de 2004, conforme demonstrativo a seguir:

| | |
|-------------------------------------|---------------|
| Estimativa mensal devida (A) | R\$126.151,55 |
| Percentual da multa aplicável (B) | 50% |
| Multa isolada a ser lançada (A x B) | R\$63.075,77 |

Os Per/DComp nºs 14843.35755.100205.1.3.02-5503 e 20963.26902.300305.1.3.02-0102, fls. 227-240, que foram apresentadas em 2005, ou seja, antes do início da ação fiscal, fls. 04-11, e extinguiram os débitos ali confessados sob condição resolutória (art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996). Não constam nos autos que esses Per/DComp tenham sido objeto de questionamento por parte da RFB. O fato de serem informados nos Per/DComp débitos em atraso não foi a causa da ação fiscal, que se baseou na espécie de tributo ali confessados.

Por outro lado, os débitos ali extintos referem-se ao código nº 2430 - IRPJ — Demais PJ obrigadas ao lucro real/Ajuste anual e não ao IRPJ determinado sobre a base de cálculo estimada do período de apuração de dezembro do ano-calendário de 2004, a despeito de a Recorrente alegar identidade de valores.

Os presentes autos não estão instruídos com a comprovação dos pagamentos integrais, tampouco com as transcrições no Livro Diário dos balanços ou balancetes mensais de suspensão ou de redução e no Livro de Apuração do Lucro Real - Lalur da demonstração do lucro real do respectivo período. Os assentos contábeis que foram produzidos nos autos também não comprovam a suspensão ou redução do débito de IRPJ determinado sobre a base de cálculo estimada do período de apuração de dezembro do ano-calendário de 2004.

Sobre a denúncia espontânea da infração tem-se que deve ser acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora exclui a responsabilidade do sujeito passivo pela penalidade pecuniária em função da inobservância da conduta prescrita na norma jurídica primária. A exteriorização de vontade não tem forma prevista em lei e alcança tão-

somente tributo sujeito ao lançamento por homologação que não esteja declarado à época e o recolhimento seja efetuado antes de qualquer procedimento fiscal¹².

Este é o entendimento constante na decisão definitiva de mérito proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP¹³, cujo trânsito em julgado ocorreu em 01.09.2010 e que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF¹⁴.

Essa infração trata-se de penalidade distinta (inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 2014) daquela multa de ofício proporcional imposta sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, prevista em diferente dispositivo da legislação (inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 2014). Por essa razão não há que se falar que a Recorrente estivesse amparada pelo instituto da denúncia espontânea por não se tratar de tributo mas sim de multa de ofício isolada decorrente do não pagamento do débito de IRPJ determinado sobre a base de cálculo estimada do período de apuração de dezembro do ano-calendário de 2004.

Depois de notificada do Termo de Intimação nº 03, fl. 53, ainda assim, não foram produzidos no processo novos elementos de prova, de modo que o conjunto probatório que já consta nos autos evidencia que o procedimento de ofício está correto. A conclusão oferecida pela defendente, porém, não pode subsistir.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso¹⁵. A alegação relatada pela defendente, conseqüentemente, não está justificada.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade¹⁶.

Tem-se que nos estritos termos legais o procedimento fiscal está correto, conforme o princípio da legalidade a que o agente público está vinculado (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 41 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de julho de 2009). A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

¹² Fundamentação legal: art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 138 do Código Tributário Nacional.

¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial Repetitivo nº 1149022/SP. Ministro Relator: Luiz Fux, Primeira Seção, Brasília, DF, 9 de junho de 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=10649420&sReg=200901341424&sData=20100624&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 31 ago. 2011.

¹⁴ Fundamentação legal: art. 138 do Código Tributário Nacional, art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

¹⁵ Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

¹⁶ Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.

Processo nº 16561.000116/2007-16
Acórdão n.º **1803-002.484**

S1-TE03
Fl. 808

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo ¹⁷. O lançamento de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultado do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Em assim sucedendo, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

¹⁷ Fundamentação legal: art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.