



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16682.721507/2013-31
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.751 – 1ª Turma
Sessão de 4 de abril de 2017
Matéria IRPJ - LUCROS NO EXTERIOR
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

Ementa:

ART. 74 DA MP Nº 2.158-35, DE 2001. TRATADO BRASIL-HOLANDA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DE RENDA. MATERIALIDADES DISTINTAS.

Não se comunicam as materialidades previstas no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, e as dispostas na Convenção Brasil-Holanda para evitar bitributação de renda. Os lucros tributados pela legislação brasileira são aqueles auferidos pelo investidor brasileiro na proporção de sua participação no investimento localizado no exterior, ao final de cada ano-calendário.

OPERACIONALIZAÇÃO DA NEUTRALIDADE DO SISTEMA E SUPERACÃO DO DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

A neutralidade do sistema de tributação quando investidor e investida estão localizadas no Brasil opera-se mediante a exclusão dos resultado positivo da investida apurado via Método de Equivalência Patrimonial no lucro real da investidora, porque os lucros da investida já foram tributados no Brasil pela mesma alíquota que seriam se o fossem pela investidora. Estando investidor no Brasil e investida no exterior, se a alíquota no exterior é menor do que a brasileira, quebra-se a neutralidade do sistema, e viabiliza-se diferimento por tempo indeterminado da tributação, caso a investidora, que detém poder de decisão sobre a investida, decida não distribuir os lucros. Por isso, o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, ao determinar que os lucros sejam auferidos pelo investidor brasileiro, na medida de sua participação, ao final de cada ano-calendário, dispondo sobre aspecto temporal, evitou o diferimento, e, ao mesmo tempo, o art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, autorizou a compensação dos impostos pagos no exterior, viabilizando a neutralidade do sistema.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento, (i) quanto à matéria lucros no exterior, por voto de qualidade, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; e (ii) quanto à concomitância, por maioria de votos, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto o conselheiro Gerson Macedo Guerra.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto – Presidente

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS (e-fls. 1437 e segs) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1201-001.382 (e-fls. 1301/1351), pela 1ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção, na sessão de 02/03/2016, no qual foi negado provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte.

Resumo Processual

A autuação fiscal (e-fls. 669/717), relativa ao ano-calendário de 2009, trata de lucros no exterior não oferecidos à tributação, auferidos pela Petrobrás Netherlands B.V. (PNBV), da Holanda, controlada da Contribuinte. Ainda, em razão do ajuste na base de cálculo efetuado pela autoridade autuante, foi apurada também insuficiência no recolhimento de estimativa mensal, tendo sido lançada a multa isolada.

A Contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 724/758), que foi julgada improcedente (e-fls. 966/1013) pela primeira instância (DRJ).

Irresignada, a Contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 1023/1065). A segunda instância (Turma Ordinária do CARF) negou provimento ao recurso (e-fls. 1301/1351). Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 1363/1373) que foram rejeitados por despacho de admissibilidade de embargos (e-fls. 1425/1429)

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 1437/1456) que foi admitido por despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 1687/1695), tendo sido devolvidas para apreciação as matérias (1) legislação de lucros no exterior em face do tratado de bitributação Brasil-Holanda e (2) concomitância da multa isolada por insuficiência de recolhimento da estimativa mensal X multa de ofício. A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 1697/1740).

A seguir, maiores detalhes sobre a fase contenciosa.

Da Fase Contenciosa.

A contribuinte apresentou impugnação (e-fls. 724/758), que foi julgada improcedente pela 4ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, nos termos do Acórdão nº 12-66.823 (e-fls. 966/1013), conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

*ARGUIÇÃO DE NULIDADE. VÍCIO DE MOTIVAÇÃO.
INOCORRÊNCIA.*

Constatada a coerência interna entre os fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal e a norma tipificadora da infração, e confirmada a inocorrência de qualquer vício de motivação

capaz de prejudicar o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, rejeita-se a preliminar de nulidade levantada pelo sujeito passivo.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. APRECIÇÃO PELO JULGADOR ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado aos órgãos administrativos de julgamento afastar a aplicação de lei validamente inserida no ordenamento jurídico, sob o fundamento de inconstitucionalidade.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE COLIGADAS E CONTROLADAS. MOMENTO DA DISPONIBILIZAÇÃO.

Para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço em que foram apurados (art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

ALEGAÇÃO DE INCOMPATIBILIDADE ENTRE O ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001 E O ART. 43 DO CTN. INOCORRÊNCIA.

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, ao definir a data do balanço como momento da disponibilização do lucro, não feriu a regra-matriz do art. 43 do CTN. Para que esteja configurado o fato gerador do imposto de renda, não é necessário que o lucro da coligada ou controlada estrangeira tenha sido efetivamente distribuído à investidora brasileira (disponibilidade financeira). Basta que tenha havido o efetivo acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica).

ALEGAÇÃO DE INCOMPATIBILIDADE ENTRE O ART. 74 DA MP

2.158-35/2001 E O ART. 7º, PARÁGRAFO 1º, DO TRATADO BRASIL-HOLANDA. INOCORRÊNCIA.

O Tratado Brasil-Holanda, a exemplo de outros acordos que adotam o texto-base da Convenção-Modelo da OCDE, estabelece, em seu Artigo 7º, Parágrafo 1º, uma cláusula de competência exclusiva em favor do Estado de residência da pessoa jurídica. De acordo com esta regra, os lucros de uma empresa só podem ser tributados no Estado onde ela está domiciliada.

A referida cláusula não limita, todavia, o direito de um Estado Contratante adotar regras de transparência fiscal em sua legislação interna, com o objetivo de tributar, na pessoa de seus

residentes, o lucro apurado por empresa domiciliada no outro Estado Contratante, na proporção da participação societária destes residentes naquela empresa. Comentários da OCDE ao Artigo 7º, Parágrafo 1º, da Convenção-Modelo.

Por revestir a natureza de uma regra de transparência fiscal, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 não conflita com o Artigo 7º, Parágrafo 1º, do Tratado Brasil-Holanda.

INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. APÓS ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO. CABIMENTO.

Cabível a multa exigida isoladamente, quando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ, determinada sobre a base de cálculo estimada, deixar de efetuar o seu recolhimento dentro do prazo legal de vencimento, por expressa previsão legal. A referida multa é aplicável quando a falta é detectada após o encerramento do exercício de apuração da base de cálculo destes tributos, por interpretação lógica do disposto no artigo 44, II, b da Lei 9.430/1996.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. MULTA DE OFÍCIO PELA FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE TRIBUTOS. MATERIALIDADES DISTINTAS. *A partir do advento da MP 351/2007, convertida na Lei 11.488/2007 a multa isolada passa a incidir sobre o valor não recolhido da estimativa mensal independentemente do valor do tributo devido ao final do ano, cuja falta ou insuficiência, se apurada, estaria sujeita à incidência da multa de ofício. São duas materialidades distintas, uma refere-se ao ressarcimento ao Estado pela não entrada de recursos no tempo determinado e a outra pelo não oferecimento à tributação de valores que estariam sujeitos à mesma.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ATRAVÉS DE COLIGADAS E CONTROLADAS. DECORRÊNCIA. *As regras do imposto de renda relativas à tributação dos lucros auferidos no exterior aplicam-se, também, à contribuição social sobre o lucro líquido (arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).*

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 1023 e segs) pela Contribuinte, apreciado pela 1ª Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção. Decidiu o Acórdão nº 1201-001.382 (e-fls. 1301/1351), na sessão de 02/03/2016, negar provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte, nos termos da ementa a seguir.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2009

AUSÊNCIA DE NULIDADE NO AUTO DE INFRAÇÃO

Estando o lançamento suficientemente motivado, estando indicado o fundamento jurídico e tendo sido feito a subsunção da norma ao caso, não há que se falar em nulidade.

INOVAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A inovação ocorre quando se altera o fundamento jurídico utilizado pela Fiscalização para lavratura do Auto de Infração ou quando se altera o suporte que deu ensejo à subsunção dos fatos ocorridos no mundo fenomênico à norma.

CONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 74 DA MP 2.158-35/01

Com base na presunção de constitucionalidade que goza toda lei e no disposto na Súmula CARF nº 2, o artigo 74 da MP 2158-35/01 aplica-se à receita da Contribuinte relativa à participação nos lucros de sua controlada.

DISPONIBILIDADE. ARTIGO 43 DO CTN. RESPEITADO.

Considerando que o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 estabeleceu o regime de competência e, como consequência, sujeitou as empresas brasileiras à disponibilidade econômica, conclui-se que não há violação ao disposto no artigo 43 do CTN.

ARTIGO 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. OBSERVADO. PROPÓSITO NEGOCIAL. DESNECESSIDADE.

Por ser o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 uma norma específica e autoaplicável, ele não precisa, para ser aplicado, aguardar a regulamentação por lei ordinária do parágrafo único do artigo 116 do CTN, nem precisa ser apurada a existência de propósito comercial.

ARTIGO 7º DO TRATADO. INAPLICÁVEL Configurada a disponibilização econômica do lucro, não há mais que se falar na tributação do lucro, seja da empresa estrangeira, seja da empresa brasileira, mas, sim, deve-se falar em dividendo e, portanto, inexistente ofensa ao artigo 7º do Tratado Brasil e Países Baixos.

ARTIGO 10 DO TRATADO. APLICABILIDADE. Por terem os lucros disponibilizados nos termos do art. 74 da MP 2158-35/01 a natureza de dividendos, aplica-se a eles o disposto nos artigos 10 e 23 da Convenção Brasil-Países Baixos. Não havendo nos referidos artigos da Convenção quaisquer limitações à tributação desses rendimentos que não tenham sido contempladas pela própria legislação interna do País, não há ajustes a fazer no lançamento efetuado.

CSLL. REFLEXO. ABRANGÊNCIA DO TRATADO.

Independentemente da abrangência da CSLL pela Convenção Brasil-Países Baixos, não há nela limitações à tributação dos dividendos pela CSLL que não tenham sido contempladas pela própria legislação interna do País.

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

É legítimo o lançamento da multa isolada sobre as estimativas de IRPJ e CSLL que não tenham sido recolhidas a tempo próprio. As estimativas mensais não se confundem com a obrigação tributária decorrente do fato gerador anual. A Súmula CARF nº 105 não se aplica às multas cujos fatos geradores tenham ocorrido a partir de 22 de janeiro de 2007.

Foram opostos embargos de declaração pela Contribuinte (e-fls. 1363/1373) que foram rejeitados por despacho de admissibilidade de embargos (e-fls. 1425/1429)

Foi interposto pela Contribuinte recurso especial (e-fls. 1437 e segs) para devolver para apreciação as matérias lucros no exterior e concomitância da multa isolada por insuficiência de recolhimento da estimativa mensal X multa de ofício. No mérito, aduz que os lucros objeto da autuação não estão sujeitos à tributação por força do art. 7º do Tratado Brasil-Holanda. No caso concreto, como o lucro foi apurado na Holanda, só poderia ter sido nela tributado, o que foi feito. Registra que a decisão recorrida se equivoca ao aplicar o art. 10 do tratado, que diz respeito a dividendos, vez que o caso tratado nos autos versa sobre lucros. Sobre a CSLL, aplica-se o art. 11 da Lei nº 13.202, de 2015, que dispõe que os acordos e convenções celebrados pelo Brasil para evitar dupla tributação abrangem a contribuição social. Enfim, protesta sobre a concomitância indevida da multa isolada de estimativa mensal com a multa de ofício.

O Despacho de Exame de Admissibilidade de e-fls. 1687/1695 deu seguimento ao recurso.

Foram apresentadas contrarrazões pela PGFN (e-fls. 1697/1740), discorrendo sobre a aplicabilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35 frente ao tratado Brasil-Holanda e requerendo a manutenção da autuação fiscal, tanto em relação a lucros no exterior quanto ao lançamento da multa isolada de estimativa mensal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Adoto as razões do Despacho de Admissibilidade de e-fls. 1687/1695, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, **para conhecer o recurso da Contribuinte.**

Foram devolvidas as matérias (1) legislação de lucros no exterior em face do tratado de bitributação Brasil-Holanda e (2) concomitância da multa isolada por insuficiência de recolhimento da estimativa mensal X multa de ofício.

Passo ao exame do mérito.

Tratados para Evitar Dupla Tributação da Renda e Art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

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

Relata o Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 691) que a Contribuinte, intimada a se justificar pela não inclusão dos lucros na base tributável, alegou que o seu lucro obtido *não havia sido adicionado ao lucro real em obediência ao art. 7º do Decreto nº 355/91, que promulgou a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação entre o Brasil e os Países Baixos, onde fica sediada a controlada.*

Entendeu a Fiscalização que não procedia a interpretação dada à legislação tributária pela Contribuinte, e efetuou o lançamento fiscal de IRPJ e CSLL. Foram deduzidos os valores pagos a título de imposto de renda na Holanda (e-fl. 693/694).

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

Transcrevo o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

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

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

Não obstante a substancial argumentação do voto, entendo que a materialidade sobre o qual incide a tributação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata de lucros, e não de dividendos.

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

MARTINS², no Manual de Contabilidade Societária, discorre sobre a existência de dividendos (1) fixo/mínimos prioritários, e (2) obrigatórios, respectivamente previstos nos arts. 203 e 202 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S/A), incidentes sobre **percentual do lucro**, e propõe a seguinte ordem de distribuição:

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

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

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

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

² MARTINS, Eliseu... [et. al]. Manual de Contabilidade Societária, 2ª ed. São Paulo : Atlas, 2013, p. 433-7.

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

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

Situação diferente ocorre quando o investimento tem sede no exterior.

Nesse caso, a legislação brasileira previu, inicialmente, o mesmo tratamento em relação à contabilização do resultado positivo da investida: o lucro proporcional à sua participação é incluído no resultado da empresa brasileira, e excluído na apuração do lucro real. Contudo, dispôs uma etapa complementar: se os lucros forem auferidos de controladas e coligadas, cabe a adição no resultado tributável, na proporção de participação da investidora brasileira sobre o investimento, **ao final de cada ano-calendário**.

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

Isso porque o país onde se encontra o investimento pode optar por tributar o lucro em bases tributáveis **menores**, e a controladora brasileira, que detém **poder de decisão** sobre a investida, pode optar em não receber os lucros auferidos. Trata-se de situação em que a **neutralidade** que ocorre quando investidora e investida estão no Brasil é desvirtuada.

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

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

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

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

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

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

Como se pode observar, não se pode falar em bitributação. A neutralidade da tributação entre investida e investidora é operacionalizada por meio de outro mecanismo, mediante compensação do que a investida já recolheu aos cofres no exterior, e supera-se a questão do diferimento de tributação por tempo indeterminado. **A tributação só se consoma se as alíquotas no exterior foram inferiores à praticadas no Brasil.** Inclusive, é precisamente a situação tratada no caso concreto. Registre-se que a autoridade autuante deduziu do lançamento fiscal, com correção, os valores pagos pela Contribuinte a título de imposto de renda na Holanda.

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

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

Por isso que entendo não haver reparos na interpretação conferida pela Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna nº 18, da Cosit:

As convenções internacionais para evitar dupla tributação que seguem o modelo da OCDE trazem uma regra de tributação exclusiva dos lucros disposta no Parágrafo 1 do Artigo 7, segundo a qual os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente. Transcreve-se a redação do citado parágrafo:

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

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

“ 10.1 O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontradas em sua legislação interna, ainda que tal tributo,

imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa de outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros.”

27. Conforme exposto pela OCDE, não seriam os lucros da sociedade investida tributados pelo Estado de residência dos sócios, mas os lucros auferidos pelos próprios sócios, em que pese na apuração da base de cálculo tributável seja utilizado como referência o valor dos lucros auferidos pela sociedade sediada no outro Estado. Portanto, o parágrafo 1º não visa impedir o Estado de residência dos sócios de tributar a renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior.

28. O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, prevê a tributação da renda dos sócios brasileiros decorrente de sua participação em empresas domiciliadas no exterior. Ou seja, a norma interna incide em contribuinte brasileiro, não gerando qualquer conflito com os dispositivos do tratado que versam sobre a tributação de lucros.

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

30. Além disso, é importante ressaltar que, segundo o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, os acordos para evitar dupla tributação também têm por escopo a prevenção da elisão e evasão fiscal, já que os contribuintes poderiam ser tentados a abusar da legislação fiscal de um Estado, através da exploração das diferenças entre as várias legislações dos países ou jurisdições, de maneira a evitar a dupla não tributação. Transcreve-se, por elucidativo, o parágrafo 7 dos Comentários da Convenção-Modelo:

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

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

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

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

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

II. Multa Isolada por Insuficiência no Recolhimento da Estimativa Mensal.

Debate-se sobre multas isoladas por insuficiência no recolhimento de estimativa mensal relativas ao ano-calendário de 2007.

A princípio, registro meu entendimento no sentido de que a Súmula CARF nº 105 aplica-se para os fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006.

Isso porque a Súmula CARF nº 105 trata de **precedentes anteriores** à nova redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Ou seja, aplica-se aos fatos geradores ocorridos até o ano-calendário de 2006. Eventos a partir de 2007, já sob a vigência da redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007 ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não sofrem os efeitos da súmula.

Superada a aplicação da súmula, passa-se a apreciar a incidência da multa isolada em debate para o ano-calendário de 2009.

O lucro real é um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade para o

seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):

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

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

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

(...)

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. (grifei)

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A sanção tem base legal.

A sanção expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL**.

E a nova redação, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

A matéria foi tratada exhaustivamente no mencionado Acórdão nº 9101-002.438 de relatoria da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que de maneira precisa e objetiva, apresentou uma interpretação histórica, teleológica e sistêmica do dispositivo normativo. Transcrevo excerto no qual trata da não aplicação do princípio da consunção, no qual menciona entendimento da ex-Conselheira Karem Jureidini Dias.

Há argumentos no sentido de que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Dizem seus adeptos que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a

obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza

montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

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

[...]

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

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

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

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

3. Recurso especial improvido.”

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

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

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por

estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

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

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

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

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Enfim, transcrevo parte de conclusão do didático voto:

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de

aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao firmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por consequência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acréscete-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Portanto, em relação à multa isolada sobre estimativa mensal do ano-calendário de 2009, não há reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal.

III. Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer e negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Declaração de Voto

Conselheiro Gerson Macedo Guerra.

A discussão em questão tem origem em Auto de Infração lavrado contra o Contribuinte em epígrafe pela falta de adição dos lucros auferidos por sua controlada sediada na Holanda na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no ano calendário 2009.

O principal fundamento legal da autuação é o artigo 74, da MP 2.158-35, que estabelece a tributação pelo IRPJ e pela CSLL sobre os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior no momento em que disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil, definindo que essa disponibilização ocorre na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Alegou-se na lavratura do Auto de Infração que o tratado celebrado entre Brasil e Holanda para evitar a dupla tributação foi respeitado, visto que o imposto pago na Holanda foi compensado com o valor devido.

No regular curso do processo administrativo a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara, da 1ª Sessão deste tribunal analisou a questão e decidiu o seguinte:

"ARTIGO 7º DO TRATADO. INAPLICÁVEL.

Configurada a disponibilização econômica do lucro, não há mais que se falar na tributação do lucro, seja da empresa estrangeira, seja da empresa brasileira, mas, sim, deve-se falar em dividendo e, portanto, inexistente ofensa ao artigo 7º do Tratado Brasil e Países Baixos.

ARTIGO 10 DO TRATADO. APLICABILIDADE.

Por terem os lucros disponibilizados nos termos do art. 74 da MP 215835/01 a natureza de dividendos, aplica-se a eles o disposto nos artigos 10 e 23 da Convenção Brasil-Países Baixos. Não havendo nos referidos artigos da Convenção quaisquer limitações à tributação desses rendimentos que não tenham sido contempladas pela própria legislação interna do País, não há ajustes a fazer no lançamento efetuado."

A discussão travada no julgamento em questão resumiu-se à possibilidade de tributação dos dividendos no Brasil, mesmo na ausência de seu efetivo pagamento, pois houve concordância dos julgadores quanto à natureza de dividendo do quanto tratado no artigo 74, da MP em questão. Para o relator, o artigo 74 da MP conflita com o Tratado, na medida que estabelece tributação de dividendos ainda não pagos, apenas disponibilizados. Para a maioria dos julgadores, ao se analisar em conjunto os artigos 10 e 23 do Tratado, não se identifica tal impedimento, mesmo na ausência de pagamento.

Vejo a questão por outro ângulo. Explico.

Não vislumbro que tenha natureza de dividendo a disponibilização de lucro tratada pelo artigo 74, da MP 2.158-35. Concordo com a opinião do Ministro do STJ, Napoleão Nunes Maia Filho, Relator do Resp 1.325.709 – RJ, no sentido de que o que pretende tal norma é a tributação dos lucros de controlada ou coligada no exterior. Vale aqui a transcrição de trecho de seu voto:

“63. Repita-se que a sistemática adotada pela Fazenda Pública, de adicionar o lucro obtido pela empresa controlada no Exterior para cômputo do lucro real da empresa controladora importa na tributação daquele mesmo lucro, em contraste com o disposto nas referidas Convenções Internacionais.”

Em assim sendo, compartilho do entendimento daquela Corte Superior, pela impossibilidade de tributação dos lucros por força de Tratados Internacionais. Socorro-me aqui ao arrazoado do voto do Ministro Ari Pargendler exarado no mesmo Resp antes mencionado, nos seguintes termos:

“Do ponto de vista econômico, a norma jurídica, que dispõe que os lucros auferidos por empresas controladas com sede no exterior serão computados na apuração do lucro líquido das controladoras aqui estabelecidas (L. 9.249/95, art. 25), tributa riqueza já submetida a imposto de renda, ou a imposto da mesma espécie, em outro país.

Sob o viés jurídico, essa dupla tributação está vedada pelo art. 7º, item I, do Modelo OCDE, a cujo teor "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só serão tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado".

Trata-se do 'princípio da residência', a teor do qual o país do domicílio da empresa, e só ele, tem competência para tributar os lucros desta.

Esmiuçando a norma, tem-se:

- a regra geral, que proíbe a tributação em mais de um Estado Contratante, com os seguintes elementos:

(i) os lucros de uma empresa; (ii) o respectivo domicílio em um dos Estados Contratantes; e (iii) a competência tributária exclusiva do Estado Contratante em que a empresa tem domicílio.

- a regra de exceção, que admite a tributação em mais de um Estado Contratante, com estes componentes:

(i) os lucros de uma empresa, (ii) o respectivo domicílio em dos Estados Contratantes, e (iii) a existência de um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante.

A regra geral supõe duas sociedades com personalidades jurídicas próprias, embora uma tenha o poder de controle sobre a outra.

A regra de exceção tem como alicerce uma única sociedade com um ou mais estabelecimentos permanentes no outro Estado Contratante.

No caso, tendo Vale S/A e as sociedades estrangeiras acima arroladas personalidades jurídicas próprias, incide a regra geral.

Dir-se-á que o Modelo OCDE não é incompatível com as medidas antielisivas inspiradas pela legislação CFC (Controlled Foreign Corporation).

Acontece que essa legislação antielisiva visa coibir a má concorrência ocasionada pelos Estados conhecidos como paraísos fiscais em que a tributação é mínima.

A celebração de tratados internacionais para evitar a dupla tributação tem como pressuposto Estados Contratantes com regimes fiscais assemelhados, a se concluir que – salvo disparatada decisão das nossas autoridades (diplomáticas e fazendárias) – Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo implementam esse requisito.

A tributação de Rio Doce Comércio International, domiciliada na Dinamarca - prevista pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 sobre lucros não distribuídos - esbarra ainda no art. 23, item 5, do tratado incorporado ao nosso Direito pelo Decreto 75.106, de 1974, segundo o qual só os lucros distribuídos podem ser tributados no Brasil.”

No caso dos autos entendo aplicável o artigo 7º, do Tratado Brasil-Holanda (Decreto 355/1991), que assim dispõe:

“1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado; a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exerce suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis àquele estabelecimento permanente.”

Ressalvo que o acórdão referido não foi submetido à sistemática de recursos repetitivos (artigo 543-C, do CPC/1973 e 1.036 a 1.041, do CPC/2015), não sendo obrigatória sua aplicação pelos Conselheiros do CARF (art. 62, §2º, RICARF/2015).

Assim, voto por dar provimento ao recurso especial, mantendo a aplicação do artigo 7º do Tratado Brasil-Holanda. Nego provimento ao recurso quanto à concomitância na aplicação das multas.

Em assim sendo, voto por dar parcial provimento ao Recurso.

(assinado digitalmente)

Gerson Macedo Guerra