



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10600.720021/2014-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1402-004.360 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 21 de janeiro de 2020
Recorrente ESAB INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009, 2010

MP 472/2009. IN 1.154/2011. LIMITE DE ENDIVIDAMENTO. JUROS. AJUSTE DA BASE DE CÁLCULO. APLICAÇÃO.

As regras criadas com o art. 24 da Lei nº 12.249/2010 já existiam no ordenamento jurídico anterior, vinculadas a questão das despesas de juros necessárias e seus limites. Assim, se valer dos critérios novos, mesmo para fatos gerados anteriores a sua edição, não ofende o ordenamento jurídico tributário.

LUCROS DE CONTROLADAS NO EXTERIOR. TRATADO "BRASIL-ARGENTINA" PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO. NÃO OFENSA.

Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Argentina e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

CONCOMITÂNCIA DE MULTA ISOLADA COM MULTA DE OFÍCIO. CONSUNÇÃO. DUPLA PENALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE.

É cabível a cobrança de multa isolada referente a estimativas mensais do período colhido quando, no mesmo lançamento, já é aplicada a multa de ofício. Fatos gerados após ano-calendário de 2007, torna-se inaplicável a súmula CARF nº 105.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, , i) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário acerca da inaplicabilidade do art. 24 da Lei nº 12.249/10 para 2010, vencida a Relatora e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Leonardo Luis Pagano Gonçalves que davam provimento. A Conselheira Bárbara Santos Guedes não votou porque a matéria já havia sido votada pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella na sessão anterior; ii) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação, ii.i) à preponderância do tratado sobre a legislação interna; ii.ii) à questão do endividamento líquido; ii.iii) à incidência de multa isolada; iii) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para acolher a informação fiscal realizada em diligência, relativamente à compensação de valores da

Argentina. Designado para redigir o voto vencedor em relação às matérias em que vencida a Relatora, o Conselheiro Marco Rogério Borges.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Murillo Lo Visco, Paula Santos de Abreu, Paulo Mateus Ciccone (Presidente) e Barbara Santos Guedes (suplente convocada), que não votou a matéria relativa a inaplicabilidade do art. 24 da Lei nº 12.249/10 a qual já tinha sido votada pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella na sessão anterior. Ausente o Conselheiro Caio César Nader Quintella.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a exigência de IRPJ, multa de ofício, juros de mora e multa isolada, relativos aos anos-calendário de 2009 e 2010, no valor de R\$ 14.915.070,13 (quatorze milhões novecentos e quinze mil e setenta reais e treze centavos – atualizado até maio de 2014). Foram apontadas as seguintes infrações:

a) Excesso de dedução, na apuração da base de cálculo do IRPJ, de juros pagos em decorrência de empréstimos realizados junto a empresas vinculadas localizadas no exterior, em desacordo com os limites fixados pelo art. 24 da Lei 12.249/10;

b) Ausência de adição, na determinação do lucro real, dos lucros auferidos no exterior por meio de empresas controladas, em violação às determinações constantes no art. 1º da Lei 9.532/97 e nos arts. 21 e 74 da MP 2.158-35/2001.

A contribuinte foi intimada dos autos de infração em 16/5/14 (sexta-feira) e apresentou impugnação em 16/6/14, na qual alegou, resumidamente, o seguinte:

a) as limitações à dedutibilidade dos juros, em razão das determinações da Medida Provisória 472/09 (convertida na Lei 12.249/10), somente seriam aplicáveis a fatos geradores ocorridos a partir de 1/1/11;

b) a impugnante observou os limites à dedutibilidade de juros, já que ela também era credora da empresa estrangeira Charter Central Finance Limited;

c) os lucros auferidos pelas empresas controladas na Argentina devem ser tributados exclusivamente por aquele país, em respeito ao art. 98 do CTN, ao tratado internacional firmado com aquele país e ao posicionamento do STJ acerca do tema, no julgamento do REsp 1.325.709;

d) a impugnante tem o direito de compensar o imposto pago pelas controladas na Argentina; e

e) a multa isolada aplicada no auto de infração deve ser integralmente cancelada por equívoco no enquadramento legal e ilegalidade da cobrança cumulada com a multa de ofício (*bis in idem*).

Em 11 de setembro de 2014, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS), negou provimento à impugnação em decisão que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI TRIBUTÁRIA.

As DRJ não são competentes para se pronunciarem sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

VINCULAÇÃO ÀS LEIS E AOS ATOS NORMATIVOS DA RFB.

Os julgadores das DRJ são vinculados não somente às leis vigentes, mas também ao entendimento da RFB expresso em atos normativos.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

JUROS DE EMPRÉSTIMOS PAGOS A EMPRESAS LIGADAS DO EXTERIOR. DEDUTIBILIDADE.

A partir de 1º de janeiro de 2010, os juros pagos ou creditados por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica vinculada do exterior, não constituída em país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, somente serão dedutíveis para a apuração do IRPJ quando constituírem despesa necessária à atividade da empresa e até os limites estabelecidos em lei.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS. ADIÇÃO DOS RESULTADOS NA INVESTIDORA BRASILEIRA.

Os lucros oriundos do exterior por intermédio de controladas devem ser computados na base de cálculo do IRPJ da investidora nacional.

ACORDO PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE TRIBUTO PAGO SOBRE A RENDA NA ARGENTINA.

A compensação de tributo pago sobre rendimentos auferidos na Argentina é cabível somente quando a tributação naquele país se efetua, na fonte, sobre os mesmos rendimentos.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE PARCELAS MENSIS DE ESTIMATIVAS. AUSÊNCIA DE *BIS IN IDEM* COM A MULTA DE OFÍCIO.

A multa isolada é exigível pelo não recolhimento de parcelas mensais de estimativas no curso período de apuração. A imposição da multa de ofício sobre o tributo devido ao final do período não tem o condão de excluir a multa isolada por se tratar de infração distinta e de tipificação legal específica.

Intimada (fls. 1654) a contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1655/1.677 no qual reitera as alegações já suscitadas.

A PGFN apresentou as contra-razões de fls. 1681/1731, na qual alega, resumidamente, que:

a) Não há que se falar em majoração da base de cálculo do IRPJ pelo art. 24 da Lei nº 12.249, de 2010, uma vez que este atrela a dedução dos juros ao conceito de despesas necessárias, previsto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964. Sendo assim, mesmo antes da publicação da Lei nº 12.249/10, os juros somente serão dedutíveis se puderem ser classificados como despesas operacionais;

b) o art. 24 da Lei nº 12.249, de 2010, não fez qualquer menção ao “endividamento líquido” que a contribuinte pretende aplicar ao caso do presente processo administrativo.

c) As normas brasileiras não extrapolaram os limites do Tratado internacional Brasil-Argentina, uma vez que definiram o que seria o lucro da pessoa jurídica situada no Brasil – termo não especificado na Convenção.

d) Também não se verifica incompatibilidade entre o disposto em normas brasileiras e nas normas da Argentina. Isso porque o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, apresenta preceitos que correspondem ao âmbito de competência do Brasil – ou seja, define o que deve ser entendido como lucro das empresas brasileiras e o momento em que será possível haver incidência do IR e da CSLL sobre estes lucros. Dessa maneira, resta evidente que a Fiscalização fundamentou seu trabalho no conceito de lucro fornecido pela legislação brasileira. Com efeito, a autoridade administrativa responsável pelo lançamento, tendo como parâmetro de interpretação o direito interno, constatou a existência de valores que se subsumiriam à hipótese que autoriza a tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Em 10 de abril de 2017, essa turma, por meio da Resolução nº 1402-000.428, converteu o processo em diligência para que a unidade de origem:

"analise os documentos acostados aos autos em sede de impugnação, e, sendo necessário, intime o contribuinte a demonstrar, de forma pormenorizada, a composição do valor de imposto supostamente recolhido na Argentina (incluindo as retenções) e deduzido em DIPJ, apresentando, se necessário, os documentos complementares pertinentes”.

Em resposta, o Serviço de Fiscalização dos Maiores Contribuintes - SEFIM da 6ª Região Fiscal apresentou o relatório de fls. 1759/1773, no qual conclui:

CONCLUSÃO

75. Com relação à infração da falta de adição de lucros no exterior da controlada Margarita S/A não houve a apresentação de qualquer documento de imposto pago no exterior pelo contribuinte, pois nos anos-calendários de 2009 e 2010 essa controlada não teve imposto a pagar no exterior (Argentina), conforme pode ser observado na declaração prestada ao fisco argentino através da *Declaracion Jurada* Formulário F. 713, quadros R3 e R4 (folhas 224 a 228 do processo 10600.720.021/2014-43). Intimada a prestar esclarecimentos sobre este fato, a diligenciada prestou declaração através da resposta ao item "a" da diligência "confirmando a inexistência de pagamentos na Argentina com relação à controlada Margarita S/A nos anos-calendário de 2009 e 2010, conforme *Declaracion Jurada* Formulário F 713, quadros R3 e R4 (folhas 224 a 228 do processo 10600.720.021/2014-43). Sendo assim, nada a ser compensado relativamente à controlada Margarita S/A.

76. Com relação à infração da falta de adição de lucros no exterior da controlada Conarco Alambres Y Soldaduras S/A constatamos, através da análise detalhada nos itens precedentes desse Termos que a diligenciada apresentou diversos documentos de imposto pago no exterior (Argentina) daquela controlada, os quais são suficientes para compensar os valores de imposto sobre a renda (IRPJ) e CSLL devidos relativos àquela infração lançada no contribuinte. Os montantes passíveis de compensação com os valores lançados em cada ano-calendário (2009 e 2010) e por tributo são os seguintes:

| | Processo | 2009 | 2010 |
|------|-----------------------|------------|--------------|
| IRPJ | 10600.720.021/2014-43 | 462.384,76 | 1.214.874,74 |
| CSLL | 10600.720.020/2014-07 | 166.458,51 | 437.354,91 |

Cientificada, a contribuinte apresentou a manifestação de fls. 1778/1788, na qual conclui:

Por todo o exposto, deve-se reconhecer a inaplicabilidade do art. 25 da Lei 12.249/10 à espécie, bem como a necessidade de observância aos tratados internacionais celebrados pelo Brasil, para que seja **julgado totalmente improcedente** o lançamento objeto do presente processo administrativo.

Ad argumentandum tantum, na remota hipótese de manutenção da acusação fiscal relativa à ausência de adição, na determinação da base de cálculo do IRPJ, dos lucros auferidos no exterior por empresas controladas, **deve ser deduzido dos respectivos créditos tributários o montante de R\$ 1.677.259,50 (um milhão seiscentos e setenta e sete mil duzentos e cinquenta e nove reais e cinquenta centavos)**, como expressamente reconhecido no Termo de Diligência Fiscal lavrado pela SRRF da 6ª Região Fiscal. (*grifos no original*)

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio, Relatora.

O recurso atende aos pressupostos processuais de admissibilidade motivo pelo qual, dele conheço.

1) DA INAPLICABILIDADE DO ART. 24 DA LEI 12.249/10 AOS ENDIVIDAMENTOS APURADOS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2010.

A contribuinte alegou que a Lei 12.249/10 decorreu da conversão da MP 472/2009. Sendo assim, não poderia entrar em vigor para o ano-calendário de 2010, pois só foi convertida em lei em junho/10. No entanto, conforme disposto no § 2º, do art. 62, da Constituição Federal, “*Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.*”

Adicionalmente, afirma ainda que a referida legislação só foi regulamentada em 2011, com a edição da IN RFB n.º 1.154, ocasião em que se tornou possível realizar os cálculos necessários para a verificação dos limites de despesas com juros que seriam dedutíveis no caso concreto.

A decisão recorrida negou provimento às referidas alegações por entender que, de acordo com o artigo 139, I, *d*, da Lei 12.249/10, o artigo 24 da MP 472/09 teve sua vigência fixada a partir de 16/12/09. Diante disso, concluiu que a alegação da contribuinte pressupõe indagação a respeito da constitucionalidade de lei o que não é permitido ao julgador administrativo. Alegou também que a IN RFB 1.154, de 12/5/11 não se sobrepôs à lei nem estabeleceu qualquer outro prazo de eficácia do art. 24 da Lei 12.249/10 diferente daquele que a lei determinou.

A Recorrente contra-argumenta que *"não se está a debater a inconstitucionalidade do comando normativo, mas tão somente a partir de quando o art. 24 da Lei n.º 12.249/10 poderia surtir efeitos"*. Alega ainda que seu entendimento quanto à vigência do mencionado dispositivo legal parece ter sido o adotado pela Receita Federal. Isso porque, *a normatização de tais regras - especialmente no que tange à sua forma de cálculo - só veio a lume com a edição da Instrução Normativa RFB n.º 1.154, em maio de 2011.*

A PGFN, por sua vez, alega que *"o art. 24 da Lei no 12.249, de 2010, atrelar a dedução dos juros ao conceito de despesas necessárias, conforme definidas no art. 47 da Lei no 4.506, de 1964. Implica dizer que os juros somente serão dedutíveis se puderem ser classificados como despesas operacionais, nos termos do citado art. 47. Esse detalhe evidencia que as discussões sobre a dedutibilidade, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de juros pagos a partes relacionadas era preexistente à Lei no 12.249, de 2010"*

Tem razão a Recorrente. Embora não seja possível a esse tribunal administrativo afastar a vigência legalmente prevista no artigo 139, I, da Lei n.º 12.249/10, a fiscalização não poderia ter se valido das regras contidas na IN RFB n.º 1.154/11, uma vez esta só foi editada em 2011 não podendo, portanto, alcançar os fatos geradores relativos ao ano de 2010. Esse entendimento é corroborado por esta turma julgadora, conforme se verifica pelo Acórdão n.º 1402-002.342, relatado pelo Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela:

“O objeto do Recurso de Ofício é o cancelamento do lançamento de IRPJ do ano-calendário de 2010, referente apenas à diferença obtida pela aplicação do ajuste de excesso de endividamento, pelo pagamento de juros, previsto pelo art. 25 da Lei n.º 12.249/10.

Entendeu-se no v. Acórdão, primeiramente pela inaplicabilidade de tal ajuste ao ano-calendário de 2010, ao passo que aumenta a base de cálculo tributável do IRPJ, tendo sido fruto de conversão da Medida Provisória 472, de 15 de dezembro de 2009, somente ocorrida no ano de 2010.

Ainda, acrescenta como argumento que a IN n.º 1.154/2011, que regulou tal dispositivo, não prevê a aplicação de seus dispositivos para o ano de 2010 (retroativamente) e expressamente determina que sua vigência e aplicação se darão a partir de sua publicação (12 de maio de 2011), sendo comprovação que, institucionalmente, a própria RFB não entendia pela aplicação do art. 25 da Lei n.º 12.249/10 no seu ano de promulgação. Confira-se:

(...)

Posto isso, entende-se como procedente a fundamentação do cancelamento parcial do lançamento, em especial pela veiculação da regulamentação dessa nova norma de ajuste pela IN n.º 1.154/11, com vigência textualmente prevista para 2011, sem qualquer ressalva expressa sobre sua aplicação a fatos pretéritos”. (grifamos)

Conforme se verifica pelo trecho acima transcrito, a tratava-se do julgamento de Recurso de Ofício, ao qual foi negado provimento por unanimidade de votos. Isso significa que a própria DRJ de origem concluiu pela inaplicabilidade da IN n.º 1.154/11.

A PGFN tenta superar essa situação com a alegação de que o artigo 24 atrela a dedução dos juros ao conceito de despesas necessárias. Como os requisitos à dedutibilidade das despesas já estariam previstos em lei, não haveria que se falar em qualquer inovação por parte da Lei n.º 12.249/10, tanto assim, que o CARF já teria se manifestado quanto à indedutibilidade dos juros no Acórdão n.º 9101-00.287 ("caso Kolynos"). Logo em seguida conclui:

Percebe-se, portanto, que a questão foi enfrentada tendo como parâmetro as normas gerais acerca da dedutibilidade de despesas, ou seja, o conceito de despesas operacionais, trazido pelo art. 47 da Lei no 4.506, de 1964. Isso confirma que, mesmo antes da edição do art. 24 da Lei no 12.249, de 2010, as deduções fiscais de despesas relativas a juros, provenientes de negócios estabelecidos entre partes vinculadas, poderiam ser glosadas pela Administração Tributária. Com efeito, **uma vez demonstrado, pela autoridade fiscal, que as pertinentes despesas não eram operacionais – segundo a perspectiva dos requisitos “necessidade, normalidade e usualidade –, tais despesas seriam considerada indedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.**(grifamos)

Como reconhece a própria PGFN, para que as despesas com juros pudessem ser glosadas era imprescindível que a fiscalização demonstrasse que essas não possuíam os requisitos da "*necessidade, normalidade e usualidade*". Uma vez comprovada a ausência desses requisitos, glosa-se integralmente as despesas.

O que fez o artigo 24 da Lei 12.249/10 foi estabelecer a presunção, por meio de uma norma antielisiva específica, de que, superado os limites legalmente impostos, o referido montante seria considerado despesas não necessária. Vale dizer, superados os limites legais, o fisco está dispensado de comprovar a ausência de necessidade, normalidade e usualidade da despesas.

Sendo assim, o precedente mencionado (Acórdão n.º 9101-00.287) não pode ser utilizado como parâmetro para hipótese discutida nesses autos. Em primeiro lugar, porque na situação nele tratada foi minuciosamente comprovado, pelo trabalho fiscal, que a despesa não era necessária, como se verifica pelo seguinte trecho:

(...)

Ou seja, o contrato de crédito contraído pela COLGATE-PALMOLIVE COMPANY, trazidos aos autos *a posteriori*, somente justifica que a controladora no exterior optou por contrair um contrato de crédito junto a bancos no exterior, para repassar esses valores ao Uruguai; mas, em razão da condições financeiras da própria COLGATE-PALMOLIVE COMPANY, não tem o condão de justificar a necessidade de emprestar ao invés de integralizar. Aliás, se assim o tivesse, como a acusação inicial da Fiscalização sempre foi o fato de que o empréstimo gerou despesa não necessária, esta seria a primeira prova que a autuada traria aos autos, já na impugnação.

Por conseguinte, se a operação poderia ser "integralização de capital" ao invés de empréstimo não era necessário à atividade da empresa. Aliás, um empréstimo firmado em janeiro de 1995, fixando que o montante principal seria amortizado em janeiro de 2003 e, até lá, ou seja, durante 8 anos, correriam despesas financeiras (juros inicialmente fixados em 8% a.a, além das variações cambiais).

No caso dos autos, por outro lado, não foi feita a demonstração da ausência dos requisitos caracterizadores da necessidade da despesa. Conforme se verifica pelo TVF, a

fiscalização se limitou a glosar o montante da despesa que superava os limites estabelecidos pelo artigo 24 da Lei n.º 12.249/10:

14. Após a apresentação de toda a documentação solicitada nos itens acima mencionados verificamos que os limites de juros apropriados pelo contribuinte no ano-calendário de 2010 foram superiores aos valores máximos permitidos pelo artigo 24 da Lei n.º 12.249 de 2010 (conversão da MP n.º 472 de 15/12/2009).

(...)

20. Dessa forma, com base no artigo 24 supra mencionado, no artigo 139, inciso I, alínea "d" da Lei n.º 12.249/2010 que estipula que a norma do artigo 24 vige a partir de 16/12/2009 e na regulamentação desse dispositivo legal pela Instrução Normativa RFB n.º 1.154/11 procedemos ao cálculo dos valores dos excessos das despesas com juros apropriadas pelo contribuinte no ano-calendário de 2010 em relação aos empréstimos contraídos no exterior com empresas vinculadas, os quais foram considerados como indedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ.

Fica claro, portanto, que, na hipótese dos autos, a fiscalização não fez qualquer comprovação quanto a ausência dos requisitos para dedutibilidade das despesas. Se limitou a utilizar a presunção legal, tanto assim, que só glosou o excesso tal como previsto na lei. Fossem as despesas desnecessárias, deveriam ter sido glosadas em sua totalidade. Como esclarece EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO:

Enfim, parece claro que se as operações forem consideradas como abusivas *prima facie* não seria necessária edição de regra alguma sobre subcapitalização, eis que os valores integrais dos juros seriam considerados como não dedutíveis por não atenderem ao critério da normalidade da despesa, que é um requisito de caráter geral que preside a interpretação das regras sobre dedução de despesas. (*FILHO ANDRADE, Edmar Oliveira - "Imposto de Renda das Empresas, 13ª edição, ed. Atlas*).

Em face do exposto, afasto o lançamento dos IRPJ sobre o excesso de dedução, na apuração da base de cálculo do IRPJ, de juros pagos em decorrência de empréstimos realizados junto a empresas vinculadas localizadas no exterior, em desacordo com os limites fixados pelo art. 24 da Lei 12.249/10.

2) O ART. 74 DA MP 2.158-35/2001 E OS ACORDOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO

Alega a Recorrente que “o acórdão recorrido afirma que o objeto do lançamento ora combatido não seria o resultado obtido pelas empresas estrangeiras, mas sim o lucro obtido pela Recorrente com os investimentos por ela efetuados”. Ao proceder dessa maneira desconsiderou o Tratado celebrado entre Brasil e Argentina em afronta ao art. 98 do CTN, que garante a prevalência dos tratados internacionais face à legislação tributária interna, pelo princípio da especialidade. Como o referido Tratado veda a bitributação, o “fisco está impedido de tributar o lucro auferido no exterior pelas controladas da Recorrente, eis que já oferecido à tributação em seu país de origem”.

No caso, considerando que a Recorrente exerce tão somente o poder de controle sobre as sociedades localizadas na Argentina, defende em seu recurso voluntário que incide a regra geral, de modo que os lucros auferidos pelas controladas apenas podem ser tributados na Argentina, como de fato o foram.

No entanto, antes de analisarmos a questão da incompatibilidade do artigo 74 da MP 2.158-35/2001 e os tratados internacionais, é importante que se verifique a extensão da decisão proferida na ADI n.º 2588.

Conforme exposto na Solução de Consulta COSIT n.º 18/2013 da leitura dos diferentes votos que integram a decisão da ADIN n.º 2.588 foi firmada a decisão, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, no sentido de que a regra prevista no caput do art. 74 da MP n.º 2.158-35, de 2001:

- a) se aplica às controladas situadas em países considerados paraísos fiscais; e
- b) não se aplica às coligadas localizadas em países sem tributação favorecida.

Dessa forma, o resultado da decisão seria o seguinte:

| Investida | Localização | Art. 74 da MP 2.158-35 | Eficácia erga omnes e efeito vinculante |
|------------------|--------------------------------|--|--|
| Coligadas | País SEM tributação favorecida | Inconstitucional | Sim |
| | País COM tributação favorecida | Constitucional (Não alcançada a maioria) | Não |
| Controlada | País SEM tributação favorecida | Constitucional (Não alcançada a maioria) | Não |
| | País COM tributação favorecida | Constitucional | Sim |

Ao analisar a ementa da decisão proferida na ADIN 2588 verifica-se que, embora tenha suscitado a inconstitucionalidade na hipótese de tributação das controladas em países de tributação normal não foi obtida decisão definitiva quanto à esse ponto. Confira-se:

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, § 22 (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2Q 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 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 ("paraísos fiscais", assim definidos em lei)

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. 00., 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.(*grifamos*)

Todavia, ao analisar a parte dispositiva da decisão, verifica-se que ela se restringe aos pontos mencionados anteriormente:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência do ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos em, julgar 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). O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001.

A ementa da decisão indica que o STF procurou dar ao artigo 74 da MP nº 2.158-35/2001 os contornos de uma verdadeira regra CFC (*Controlled Foreign Corporation rule*) que são regras adotadas por outros países para se evitar, de forma abusiva, o diferimento dos lucros auferidos por controladas localizadas no exterior. Isso porque, da forma como redigido, o art. 74 extrapolou o pressuposto essencial das regras de CFC que é o de se evitar a chamada *elisão fiscal abusiva*.

Embora as normas de CFC possuam redações distintas conforme a legislação de cada país, os pontos comuns dessas normas são:

a) o fato do lucro ser auferido por uma sociedade localizada em uma jurisdição de baixa tributação ou que oponha sigilo à composição societária ou às informações econômico-fiscais;

b) o lucro não decorre de uma atividade econômica substantiva da sociedade localizada no exterior.

A própria Solução de Consulta Interna nº 18/2013 da COSIT reconhece que os comentários do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, excepcionam a aplicação dos tratados para evitar dupla tributação, nas hipóteses de regras de CFC destinadas à combater abusos, conforme se verifica pelo item 30 abaixo transcrito:

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 ... "

A Solução de Consulta Interna 18/2013 procura justificar a inaplicabilidade do Parágrafo 1º do Artigo 7º utilizando-se como fundamento nos seguintes comentários da OCDE:

" 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."

Todavia, ainda que se admita a eficácia vinculante dos mencionados comentários (o que seria questionável tendo em vista que o Brasil não integra a OCDE) eles devem levar em consideração o contexto em que foram emitidos, qual seja, o de combater o abuso na utilização dos tratados. Nesse sentido, esclarecedora a doutrina de Sérgio André Rocha:

Com efeito, independentemente de serem qualificadas como CFC, ou não, as regras brasileiras certamente não foram consideradas como *típicas regras CFC pelos referidos Comentários*.

De fato, como já ressaltamos, a maioria dos países membros da OCDE não pode incluir em suas legislações regras com o alcance da regra brasileira – ver item 3.6. , uma vez que as mesmas seriam contrárias às liberdades fundamentais da União Europeia.

Dessa maneira, é claro que os Comentários da OCDE e da ONU não tinham como paradigma modelos como o brasileiro. Este fato é ressaltado no Relatório da Ação 3 do Projeto BEPS, onde se demonstrou grande preocupação com os limites para a adoção de regimes CFC pelos países da União Europeia. (ROCHA, Sérgio André; *Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 79)

Sendo assim, entendo que a decisão proferida da ADIN 2588 não é conclusiva quanto a constitucionalidade da tributação de controladas com tributação normal. Por outro lado, Solução de Consulta Interna nº 18/2013 da COSIT, utilizada como **fundamentação do trabalho fiscal, não é aplicável à hipótese dos autos que trata de empresa controlada em país de tributação normal.**

Diante dessas premissas, entendo aplicáveis as norma do artigo 7 e 10 do Tratado Brasil-Argentina que assim dispõem:

ARTIGO 7

Lucros das empresas

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 aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente.
2. Ressalvadas as disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que o mesmo teria podido obter se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.
3. Para a determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, será permitida a dedução das despesas necessárias e efetivamente realizadas para a consecução dos fins desse estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.
4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo mero fato de que este compre bens ou mercadorias para a empresa.
5. Quando os lucros compreenderem rendimentos tratados separadamente em outros Artigos desta Convenção, as disposições desses Artigos não serão afetadas pelas disposições do presente Artigo.

ARTIGO 10

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.
2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante em que resida a sociedade que os pague e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder de:
 - a) 10 por cento do montante bruto dos dividendos, se o beneficiário efetivo for uma sociedade que controle, direta ou indiretamente, pelo menos 25 por cento das ações com direito a voto da sociedade que pague tais dividendos;
 - b) 15 por cento do montante bruto dos dividendos em todos os demais casos.

Este parágrafo não afeta a tributação da sociedade em relação aos lucros que dão origem ao pagamento dos dividendos.

3. O termo "dividendos" no sentido deste Artigo compreende os rendimentos provenientes de ações ou outros direitos, com exceção dos direitos de crédito, que permitam participar dos lucros, assim como os rendimentos de outros direitos de participação sujeitos ao mesmo tratamento tributário que os rendimentos de ações pela legislação do Estado Contratante do qual a sociedade que os distribui seja residente.
4. As disposições dos parágrafos 1 e 2 deste Artigo não são aplicáveis se o beneficiário efetivo dos dividendos, residente de um Estado Contratante, exerce, no outro Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos, uma atividade empresarial por meio de um estabelecimento permanente aí situado ou presta nesse outro Estado serviços pessoais independentes por meio de uma base fixa aí situada e a participação geradora dos dividendos está vinculada efetivamente a esse estabelecimento permanente ou base fixa. Nesta hipótese, são aplicáveis as disposições do Artigo 7 ou do Artigo 14, conforme o caso.

5. Quando um residente de um Estado Contratante mantiver um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante, esse estabelecimento permanente poderá aí estar sujeito a um imposto distinto do imposto que afeta os lucros do estabelecimento permanente nesse outro Estado Contratante e segundo a legislação desse Estado. Todavia, esse imposto distinto do imposto sobre os lucros não poderá exceder o limite estabelecido no subparágrafo a) do parágrafo 2 do presente Artigo.

6. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante, esse outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação geradora dos dividendos pagos estiver vinculada efetivamente a um estabelecimento permanente ou a uma base fixa situados nesse outro Estado, nem submeter os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os mesmos, ainda que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, de lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado.

Os resultados auferidos em países com os quais o Brasil possui acordos para evitar a dupla tributação são objeto de regras especiais dispostas nas próprias convenções internacionais. Sobre tal matéria o artigo 98 do CTN determina que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária e serão observadas pela a que lhes sobrevenha.

Sendo assim, as disposições dos acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda devem ser aplicadas em detrimento daquelas fixadas pela legislação interna brasileira, mesmo nos casos em que as convenções sejam anteriores à Lei nº 9.249, de 1995, pois a prevalência dos tratados ocorre pelo critério da especialidade e não pelo critério de antiguidade da norma jurídica. Desse modo, os acordos podem ser modificados, denunciados ou revogados somente por mecanismos próprios do Direito dos Tratados.

Nesse sentido, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.325.709- RJ:

RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA DENEGADO NA ORIGEM. APELAÇÃO. EFEITO APENAS DEVOLUTIVO. PRECEDENTE. NULIDADE DOS ACÓRDÃOS RECORRIDOS POR IRREGULARIDADE NA CONVOCAÇÃO DE JUIZ FEDERAL. NÃO PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356/STF. IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE BITRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.

(...)

3. A interpretação das normas de Direito Tributário não se orienta e nem se condiciona pela expressão econômica dos fatos, por mais avultada que seja, do valor atribuído à demanda, ou por outro elemento extrajurídico; a especificidade exegética do Direito Tributário não deriva apenas das peculiaridades evidentes da matéria jurídica por ele regulada, mas sobretudo da singularidade dos seus princípios, sem cuja perfeita

absorção e efetivação, o afazer judicial se confundiria com as atividades administrativas fiscais.

4. O poder estatal de arrecadar tributos tem por fonte exclusiva o sistema tributário, que abarca não apenas a norma regulatória editada pelo órgão competente, mas também todos os demais elementos normativos do ordenamento, inclusive os ideológicos, os sociais, os históricos e os operacionais; ainda que uma norma seja editada, a sua efetividade dependerá de harmonizar-se com as demais concepções do sistema: a compatibilidade com a hierarquia internormativa, os princípios jurídicos gerais e constitucionais, as ilustrações doutrinárias e as lições da jurisprudência dos Tribunais, dentre outras.

5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).

6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.

7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

8. Tendo em vista que o STF considerou constitucional o *caput* do art. 74 da MP 2.158-35/2001, adere-se a esse entendimento, para considerar que os lucros auferidos pela controlada sediada nas Bermudas, País com o qual o Brasil não possui acordo internacional nos moldes da OCDE, devem ser considerados disponibilizados para a controladora na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

9. O art. 7º, § 1º, da INSRF 213/02 extrapolou os limites impostos pela própria Lei Federal (art. 25 da Lei 9.249/95 e 74 da MP 2.158-35/01) a qual objetivou regular; com efeito, analisando-se a legislação complementar ao art. 74 da MP 2.158-35/01, constata-se que o regime fiscal vigorante é o do art. 23 do DL 1.598/77, que em nada foi alterado quanto à não inclusão, na determinação do lucro real, dos métodos resultantes de avaliação dos investimentos no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial, isto é, das contrapartidas de ajuste do valor do investimento em sociedades estrangeiras controladas.

10. Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe parcial provimento, concedendo em parte a ordem de segurança postulada, para afirmar que os lucros auferidos nos Países em que instaladas as empresas controladas sediadas na Bélgica, Dinamarca e Luxemburgo, sejam tributados apenas nos seus territórios, em respeito ao art. 98 do CTN e aos Tratados Internacionais em causa; os lucros apurados por Brasamerican Limited, domiciliada nas Bermudas, estão sujeitos ao art. 74, *caput* da MP 2.158-35/2001, deles não fazendo parte o resultado da contrapartida do ajuste do valor do investimento pelo método da equivalência patrimonial.

Da mesma forma, entendo inaplicável a tributação dos lucros da controlada Argentina com fundamento no artigo 10 do Tratado. Isso porque, como se verifica pela leitura do

artigo acima transcrito, o seu alcance está restrito aos dividendos **pagos**. Nesse sentido, esclarecedor o voto do Conselheiro Luís Flávio Neto, no Acórdão nº 9101-002.332:

A análise gramatical do trecho do art. 10 (1) do acordo Brasil Países Baixos, na oração “Os dividendos pagos por uma sociedade (...)”, evidencia o emprego do sujeito paciente (da passiva) “dividendos” acompanhado do particípio “pago”. Importante ressaltar que o particípio consiste em uma forma nominal do verbo que expressa o resultado do “fato verbal”, isto é, indica uma ação já realizada, já finalizada, sobre o objeto da oração que ele qualifica, in casu, “os dividendos”.

O termo “pago”, assim, atua como um reforço incisivo para delimitar a aplicação do dispositivo àquela situação em que o rendimento por ele tutelado (“dividendos”) tenham sido efetivamente “pagos”.

Sob a perspectiva sintática, o termo “dividendo”, empregado na cláusula sob exame, encontra-se qualificado como “pago”, o que impõe, necessariamente, que esta ação (pagar) já tenha sido concretizada (pela “sociedade”, agente da passiva na oração).

(...)

Os Comentários à CM-OCDE, editados pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, podem ser equiparados à doutrina dos publicistas mais qualificados das diferentes nações, a qual, conforme albergada pelo art. 31 (3) “c” da CVDT cumulado com o art. 38 (1) “c” do Corte Internacional de Justiça. A obrigatoriedade de sua observância se dá nesses termos.

De todo modo, desde a sua versão de 1977, os Comentários à CM-OCDE apresentam as seguintes disposições quanto à interpretação do art. 10 dividendos), especialmente quanto aos termos “dividendos pagos”, in verbis:

“7. Por este motivo, o parágrafo 1 simplesmente estabelece que dividendos poderão ser tributados no Estado de residência do beneficiário. O termo “pago” apresenta significado bastante amplo, já que o conceito de pagamento significa o cumprimento da obrigação de colocar recursos à disposição do acionista da maneira exigida por contrato ou pelo costume.”

O termo “pago”, conforme essa evidência do contexto extrínseco secundário dos acordos de bitributação, abrange apenas situações em que há efetivo “cumprimento da obrigação de colocar recursos à disposição do acionista da maneira exigida por contrato ou pelo costume”. Desse modo, ainda que se possa atribuir maior ou menor importância aos Comentários à CM-OCDE existentes à época em que o acordo Brasil Países Baixos foi celebrado, é contundente constatar que o parágrafo 7o dos Comentários ao art. 10o da CM-OCDE, acima transcrito, converge com as demais evidências analisadas neste voto: para que os “dividendos” sejam considerados “pagos”, exige-se a efetiva transferência de titularidade dos recursos da sociedade ao acionista.

Embora sejam Tratados distintos, o raciocínio desenvolvido pelo Conselheiro Luís Flávio Neto é perfeitamente aplicável à hipótese dos autos.

Diante de todo o exposto, o Artigo VII, do Decreto 78.976/82 – Tratado Brasil e Argentina serve como norma de bloqueio e sobrepõe-se às disposições do art. 74 da MP nº 2.15835/ 01, mostrando-se improcedente o lançamento em relação aos lucros das controladas da contribuinte sediadas na Argentina, objeto deste processo administrativo.

3) DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO PELA CONTROLADA NO EXTERIOR.

Caso afastada a conclusão quanto à prevalência do Tratado Brasil-Argentina a diligência determinada por esta turma concluiu pela existência de imposto recolhido pela Recorrente na Argentina.

De acordo com o Termo de Diligência Fiscal, foram analisados os documentos acostados pela Autuada em sua impugnação, bem como outros apresentados durante o desenvolvimento dos trabalhos pela autoridade fazendária.

Com relação à controlada Margarita S/A, a fiscalização concluiu que “*nada há para ser compensado, pois foi constatado que esta empresa não teve imposto a pagar no exterior (Argentina), conforme pode ser observado na declaração prestada ao fisco argentino através da Declaración Jurada Formulario F.713, quadros R3 e R4 (folhas 224 a 228 do processo 10600.720.021/2014-43)*”.

No que se refere à outra empresa mencionada no Auto de Infração (Conarco Alambres e Solduras S/A), a análise da documentação referente aos anos-calendário de 2009 e 2010 foi realizada separadamente.

Quanto ao **ano-calendário de 2009**, a autoridade fiscal reconheceu expressamente a idoneidade dos documentos comprobatórios do recolhimento de imposto sobre a renda na Argentina, conforme se infere do item 36 do Termo de Diligência:

“36. A consolidação dos valores **comprovados** e **aceitos** como imposto pago no exterior para o ano-calendário de 2009 da empresa Conarco Alambres Y Soldaduras S/A ficou assim:

t. Cómputo Credeb para cancelación DJ – 315.709,64

v. Retenciones y/o Percepciones – 2.238.534,63

w. total antic. Ingressados, excepto F.515 – 2.049.701,86

Total geral: 4.603.946,13 pesos argentinos”

(...)

38. Como o valor comprovado de imposto pago no exterior foi 4.603.946,13 pesos argentinos e como o limite máximo descrito no item anterior foi 1.414.351,24, concluímos que este último devido no Brasil sobre os lucros que foram computados na determinação do lucro real. Considerando a taxa do Banco Central de venda na conversão dos valores em pesos argentinos para Reais (0,457693) chegamos ao seguinte valor em reais passível de compensação: $1.414.351,24 \times 0,457693 = 647.338,66$.

No que tange aos documentos referentes ao **ano-calendário de 2010**, a autoridade fiscal também declarou a sua idoneidade, reconhecendo a comprovação do recolhimento de 5.591.890,72 pesos argentinos a título de imposto pago no exterior:

“66. A consolidação dos valores **comprovados** e **aceitos** como imposto pago no exterior para o ano-calendário de 2010 da empresa Conarco Alambres Y Soldaduras S/A ficou assim:

q. Antecipos Cancelados Credeb – 266.560,59

v. Ant. canc. c/Cómp. De Bonos y Cr. Fisc – 517.953,41

x. Retenciones y/o Percepciones – 3.949.161,40

y. Total antic. Ingressados, excepto F.515 – 858.215,32

67 Os §§ 7º, 9º, 10º e 11º do artigo 14 da IN SRF 213/2002 impõe que o tributo pago no exterior, **passível de compensação**, não pode exceder àquele correspondente aos lucros que houverem sido computados na determinação do lucro real. Pois bem, o lucro líquido da controlada Conarco antes dos impostos era 15.294.071,00 pesos argentinos. A participação societária da diligenciada na controlada Conarco Alambres Y Soldaduras

S/A era 75,76% e a alíquota do *Imposto a las Ganancias* era 35%. Sendo assim, chegamos ao valor de 15.294.071,00 x 75,76% x 35% = 4.055.375,87 que representa o máximo valor do tributo pago no exterior, correspondente aos lucros que foram computados na determinação do lucro real, passível de ser compensado (desde que efetivamente pago) com imposto sobre a renda devido no Brasil sobre o respectivo lucro.

68. Como o valor comprovado de imposto pago no exterior foi 5.591.890,72 pesos argentinos e como limite máximo descrito no item anterior foi 4.055.375,87, concluímos que este último valor pode ser considerado como imposto pago no exterior passível de compensação com o devido no Brasil sobre os lucros que foram computados na determinação do lucro real. Considerando a taxa do Banco Central

Ao final, o ilustre auditor fiscal, sintetizando o trabalho realizado, conclui que, em relação à controlada Conarco, os documentos analisados “*são suficientes para compensar os valores de imposto sobre a renda (IRPJ) e CSLL devidos relativos àquela infração lançada (...) os montantes passíveis de compensação com os valores lançados em cada ano-calendário (2009 e 2010) e por tributo são os seguintes*”:

| | Processo | 2009 | 2010 |
|------|-----------------------|------------|--------------|
| IRPJ | 10600.720.021/2014-43 | 462.384,76 | 1.214.874,74 |
| CSLL | 10600.720.020/2014-07 | 166.458,51 | 437.354,91 |

4. DA IMPOSSIBILIDADE DE IMPOSIÇÃO DE MULTA ISOLADA POR FALTA DE ADIÇÃO DE VALORES ÀS ESTIMATIVAS DO IRPJ E CSLL.

Por fim, o trabalho fiscal concluiu que haveria valores devidos e não pagos a título de estimativas/antecipações mensais do IRPJ e da CSLL, razão pela qual efetuou o lançamento da multa isolada de 50% prevista no inciso II, alínea "b" do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 c/c o artigo 57 da Lei nº 8.981/95.

O contribuinte, por sua vez, alegou que os pagamentos mensais feitos pela Recorrente referentes às estimativas mensais são meras antecipações dos tributos efetivamente devidos no ano. Sendo assim, a cobrança dos valores dessas estimativas e eventuais multas a elas correspondentes não tem mais razão de ser uma vez encerrado o período de apuração anual, e apurado o débito de IRPJ e de CSLL definitivo relativo ao exercício.

Em seu recurso voluntário o contribuinte reitera a fundamentação quanto à impossibilidade de se cumular a multa de ofício de 75% com a multa isolada de 50%, sob pena de se punir duas vezes o mesmo fato. Destaca, em reforço ao seu entendimento, a Súmula 105 deste Conselho.

Assim como o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella, no voto proferido no Acórdão 1402-002.899, entendo que a solução da controvérsia prescinde do debate sobre a aplicação da Súmula nº 105 ao caso. Isso porque, como bem observou:

(...) a cumulação da multa de ofício com as multas isoladas não pode coexistir no mesmo lançamento, independentemente da alteração legislativa que se procedeu no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, que teria *invalidado* a aplicação da Súmula CARF nº 105 para autuações lavradas após fevereiro de 2007.

A dinâmica de aplicação e a *coexistência* de ambas penalidades não foi alterada e, por sua vez, o cenário de possibilidade de dupla penalização do contribuinte prevaleceu.

Frise-se que, tal ocorrência é tema que vem sendo abordado já há alguns anos por este E. CARF, havendo forte corrente que rechaça a aplicação concomitante de tais multas.

(...)

Ao passo que as estimativas representam o simples adiantamento de tributo que tem seu fato gerador ocorrido apenas uma vez, no término do período de apuração anual, a falta dessa *antecipação* mensal é elemento apenas concorrente para a efetiva infração de não recolhê-lo, ou recolhê-lo a menor, após o vencimento da obrigação tributária, quando devidamente aperfeiçoada conduta que já é objeto penalização com a multa de ofício.

E tratando-se de ferramentas punitivas do Estado, compondo o *ius puniendi* (ainda que formalmente contidas no sistema jurídico tributário), estão sujeitas aos mecanismos, princípios e institutos próprios que regulam essa prerrogativa do Poder Público.

Assim, um único ilícito tributário e seu correspondente singular dano ao Erário (do ponto de vista *material*), não pode ensejar duas punições distintas, devendo ser aplicado o *princípio da absorção* ou da *consunção*, visando repelir esse *bis in idem*, instituto explicado por Fabio Brun Goldschmidt em sua obra².

Frise-se que, *per si*, a coexistência jurídica das multas não implica em qualquer ilegalidade, abuso ou violação de garantia. Na verdade, cada uma presta-se a punir uma conduta diferente. A patologia surge na sua *cumulação*, em autuações que sancionam tanto a falta de pagamento dos tributos apurados no ano-calendário como também, por suposta e equivocada *consequência*, a situação de pagamento a menor (ou não recolhimento) de estimativas, dentro daquele mesmo período de apuração, já encerrado.

Tal *bis in idem*, caracterizado pelo duplo sancionamento administrativo do contribuinte, não deve ser tolerado.

5) CONCLUSÃO

Em face de todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio

Voto Vencedor

Conselheiro Marco Rogério Borges – Redator Designado

Como de costume, o voto da ilustre Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio está muito bem fundamentado. Contudo, este colegiado, conforme consignado no *decisum* do presente acórdão, contrapondo-se ao voto da relatora, divergiu do seu entendimento no tocante às seguintes matérias:

- por maioria (vencida a relatora e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella e Leonardo Luis Pagano Gonçalves) acerca da inaplicabilidade do art. 24 da Lei nº 12.249/10 para 2010;

- por maioria qualificada (vencida a relatora e os Conselheiros Caio Cesar Nader Quintella, Leonardo Luis Pagano Gonçalves e Paula Santos de Abreu), no que tange às seguintes matérias:

- a) à preponderância do tratado sobre a legislação interna;
- b) à questão do endividamento líquido;
- c) à incidência de multa isolada;

A douta relatora entendeu que deveria ser dado provimento ao recurso voluntário, se posicionando como improcedente o lançamento em relação a todas as matérias apostas logo acima.

Assim, designado para redigir o voto vencedor, que espelha a posição do maioria do colegiado nestas matérias, passo ao mesmo.

- a questão da aplicabilidade do art. 24 da Lei nº 12.249/10 para 2010

A douta relatora entende que seria inaplicável, para o ano-calendário de 2010, a lei 12.249/2010, pois a mesma decorreria da conversão da MP 472/2009, entrando em vigor, na conversão em lei, em junho/2010. No seu entender, tal legislação teria sido regulamentada em maio de 2011, com a edição da IN RFB nº 1.154, pelo que se tornaria possível realizar os cálculos para a verificação dos limites de despesas com juros que seriam dedutíveis no caso concreto, contudo, a partir do ano-calendário de 2011 em diante. No caso concreto, a autuação fiscal recaiu sobre o ano-calendário de 2010.

Assim, a relatora, acompanhando os argumentos do contribuinte recorrente, entende que a vigência dos efeitos da lei 12.249/2010 seria após sua regulamentação, pela IN RFB nº 1.154, que foi editado em 2011, não podendo ter alcançado os fatos geradores relativos a 2010, como nos autos. Ademais, procura reforçar seu ponto de vista que se fosse caso geral de despesas não necessárias, deveria ter ocorrido a glosa integral destas despesas.

Em análise ao caso concreto, a recorrente firmou contrato de mútuo com pessoa jurídica vinculada residente no exterior, e a totalidade dos juros contratados foram deduzidos na apuração do lucro real referente ao ano-calendário de 2010, em procedimento fiscal encerrado no ano de 2014.

Destarte, haveria que se verificar qual a parcela (ou até, se fosse o caso, a totalidade) dos juros seriam indedutível.

Em primeiro aspecto, não se vislumbra nestas regras de subcapitalização como uma majoração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O art. 24 da lei nº 12.249/2010 criou regras para a situação encontrada, estabelecendo regras e limites de dedutibilidade. Esta norma legal vincula a dedução de juros ao conceito de despesas necessárias, nos termos do art. 47 da lei nº 4.506/1964 (art. 299 RIR/99), estabelecendo estes como limite daqueles. Ou seja, a subcapitalização – verificação dos juros pagos dentro do limite das despesas necessárias, está presente desde 1964.

Até o advento do art. 24 da lei nº 12.249/2010, não havia regras específicas para verificar os limites da subcapitalização, impondo-se regras gerais de dedutibilidade das despesas. Estas regras gerais poderiam ser usadas para apuração do quanto a deduzir, por vários critérios pela autoridade fiscal, conforme a disponibilidade de informações e evidências encontradas no caso concreto. Com o advento deste artigo, passou a criar uma regra específica para apuração. E

não se verifica nenhum problema em serem usados a partir de então (ano de 2010), pois seu conceito estava inserido no ordenamento tributário desde 1964, na verificação da necessidade, usualidade e normalidade das despesas a serem deduzidas.

Assim, o art. 24 da lei n.º 12.249/2010 cria parâmetros e critérios, agora expostos no ordenamento jurídico-tributário para se verificar se a utilização do contrato de mútuo, firmado entre partes vinculadas, foi feito por questões puramente tributárias ou não. Anteriormente à sua edição, havia a mesma regra, contudo geral, para se verificar a mesma coisa. Destarte, não há que se falar em majoração de tributos com a edição deste artigo.

E igualmente, estes mesmos critérios poderiam ser empregados anteriormente a 2010, se o raciocínio da autoridade fiscal fosse ao encontro do art. 24 da lei n.º 12.249/2010 e sua regulamentação pela IN n.º 1.154/2011.

Assim, em 2014, a autoridade fiscal se valeu de um critério jurídico que fora especificado em 2010, mas já existia muitas décadas antes.

Por conseguinte, entendo (pelo que fui acompanhado pela maioria do colegiado), que é válido o lançamento de IRPJ e CSLL sobre o excesso de dedução, na apuração das suas bases de cálculo, de juros pagos em decorrência de empréstimos realizados junto a empresas vinculadas localizadas no exterior, de acordo com os limites fixados pelo art. 24 da lei n.º 12.249/2010.

- à questão suscitada pela recorrente da preponderância do tratado sobre a legislação interna brasileira

A recorrente defende que a não poderia ter sido efetuada a autuação sobre os resultados auferidos pelas suas controladas na Argentina, pois entende que o art. 74 da MP 2.158/2001 violaria o art. 7 do Tratado Brasil-Argentina, firmado para evitar a bitributação da renda. Assim, entende, que só na Argentina poderiam os lucros ser tributados.

Quanto à eventual questão da constitucionalidade do art. 74 da MP 2.158/2001, e sua compatibilidade com os tratados firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda, já está superada, conforme ADI 2.588 do STF. A ressalva ali colocada seria nos casos de coligadas residentes em países sem tributação favorecida, o que não é o caso encontrável nos autos.

No caso concreto, deve-se verificar o teor do tratado para evitar a dupla tributação da renda, buscando os conceitos nele insertos.

Nos termos do art. 7º do Tratado Brasil-Argentina, temos o seguinte teor:

ARTIGO 7

Lucros das empresas

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 aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente.
2. Ressalvadas as disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que o mesmo teria podido obter se fosse

uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.

3. Para a determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, será permitida a dedução das despesas necessárias e efetivamente realizadas para a consecução dos fins desse estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os encargos gerais de administração assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo mero fato de que este compre bens ou mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem rendimentos tratados separadamente em outros Artigos desta Convenção, as disposições desses Artigos não serão afetadas pelas disposições do presente Artigo.

No caso, o tratado delimita qual o país poderá tributar os lucros das empresas. Contudo, não explicita o que pode ser considerado lucro das empresas residentes em cada país.

Na falta da definição do que seja lucro no Tratado Brasil-Argentina, para fins da incidência do imposto sobre a renda, deve-se remeter à legislação interna do Estado contratante, nos termos do §2º, art.3º do Tratado¹.

Por conseguinte, a definição do lucro de uma empresa de um Estado contratante deve ser obtida no ordenamento jurídico interno deste, no caso, Brasil.

Neste caso, há a necessidade de se verificar a aplicação do art. 74 da MP 2.158-35. Tal artigo remete ao art. 25 da Lei nº 9.249/1995². Este artigo dispõe que o lucro das empresas residentes no Brasil será composto pelos resultados auferidos no exterior. Significa dizer que, ao determinar a adição dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, a norma explicita que os rendimentos produzidos no exterior integrarão o lucro real das pessoas jurídicas brasileiras. Trata-se da introdução no país do princípio da universalidade ou da tributação em bases universais.

A novidade trazida pelo art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, foi estabelecer que a tributação dos lucros das controladoras e coligadas situadas no Brasil, auferidos por intermédio de suas controladas ou coligadas no exterior, seguiria o regime de competência. O fundamento para essa inovação encontra-se no § 2º do art. 43 do CTN, que autorizou o legislador a estabelecer o momento em que ocorrerá a disponibilização dos rendimentos oriundos do exterior³.

¹ Artigo 3

Definições Gerais

1. Na presente Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente:

(...)

2. Para a aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da presente Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente. Caso os sentidos resultantes sejam opostos ou antagônicos, as autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a interpretação a ser dada.

² Lei nº 9.249, de 1995

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.

³ 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;

Fica bem evidente que o objeto da lei nº 9.249/1995 e do art. 74 da MP 2.158-35 não é o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade controladora sediada no Brasil, agora pelo regime de competência, para evitar o arbítrio da investidora em qual momento disponibilizaria os lucros.

Assim, compete ao aplicador do tratado buscar nas legislações de cada país contratante o significado dos termos não especificado nos tratados.

Elucidativo e extremamente didático sobre o tema é o acórdão 9101-002.330, sessão de 04/05/2016, da CSRF, da lavra do voto vencedor do i. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (apesar de se referir ao tratado Brasil- Holanda/Países Baixos, é totalmente aplicável ao caso concreto). Há vários outros acórdãos da CSRF sobre o tema, confirmando a validade do art. 74 da MP 2.158-35, mas a conclusão encerrada no acórdão retromencionado é bem claro a respeito, pelo que transcrevo abaixo:

Conclusão

Desta forma, com base nas razões acima, pode-se concluir de forma incontornável o seguinte:

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.15835/2001 é norma que visa evitar o diferimento eterno do pagamento do IRPJ decorrente dos ganhos de atividades no estrangeiro das empresas brasileiras, enquadrando-se no conceito de legislação de controladas no exterior (Controlled Foreign Corporations – CFC).

O Supremo Tribunal Federal entendeu constitucional a cobrança do IRPJ nessa modalidade, inferindo-se, portanto, sua adequação ao que é preconizado pelo art. 43 do CTN, embora tenha concluído por haver restrições no caso das coligadas no exterior – matéria estranha ao presente processo.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.15835/2001 não incide sobre o lucro da entidade estrangeira sobre o controle da entidade brasileira, mas sobre o seu reflexo no patrimônio da entidade brasileira, auferível pelo MEP e, por conseguinte, não há que se cogitar de aplicação do art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU.

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.15835/2001, ainda que considerada como incidente sobre a distribuição presumida de dividendos, o que afastaria de pronto a do art. 7º das convenções modelo da OCDE ou da ONU, afasta também a incidência imediata do art. 10 daquelas convenções visto que o art. 10 só se aplica aos dividendos efetivamente distribuídos – o que não é o caso.

Como a Convenção de Dupla Tributação Brasil-Holanda não traz norma específica relativa à situação prevista na norma contida no art. 74 da MP n. 2.15835/2001, e não há como fazer incidir no caso o art. 7º ou o art. 10 do referido Acordo, pelas razões já expostas, conclui-se que não há conflito entre a norma interna e a Convenção Brasil-Holanda, sendo inapropriada qualquer alegação no sentido de violação do que dispõe o art. 98 do CTN (norma de resolução de conflitos).

À vista dessas conclusões, com o devido respeito às posições contrárias, ficam afastados inelutavelmente os argumentos do recorrente e do voto do i. Relator, confirmando-se as conclusões do Ac. recorrido, pelo que nego provimento ao recuso especial do contribuinte em relação ao IRPJ.

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 10.1.2001)

§ 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 10.1.2001)

Como já exposto, desnecessário discutir aqui se o tratado abrange também a CSLL, tendo em vista o que dispõe o art. 11 da Lei n. 13.202, de 8 de dezembro de 2015. Assim, embora se entenda que os tratados abrangem também a CSLL, no caso presente o que não se aplica é o Convenção Brasil-Holanda, por conseguinte mantém-se a decorrência do lançamento em relação à CSLL.

Destarte, entendo que cabe a aplicação ao caso do art. 74 da MP 2.158-35, conforme a autuação fiscal, pelo que já fui acompanhado no julgamento pela maioria qualificada do colegiado, conforme consignado no dispositivo decisório.

- da questão suscitada do endividamento líquido

Alegou a recorrente, pelo que foi acompanhada no raciocínio pela relatora e parte vencida do colegiado, que a autoridade fiscal autuadora desconsiderou que no ano-calendário de 2010 mantinha com a empresa Charter Central Finance (CCF) contrato de mútuo, tanto na condição de devedora quanto de credora. Assim, pleiteia que o seu endividamento a ser considerado deveria ser o líquido, para apuração da indedutibilidade dos juros relativo ao endividamento com empresas estrangeiras ligadas que exceder duas vezes o seu patrimônio líquido, conforme regra estabelecida na lei 12.249/2010.

Contudo, não há respaldo legal para este pleito da recorrente. O art. 24 da lei n.º 12.249/2010 só faz menção a endividamento, nada falando em seu valor líquido. Só fala em endividamento, no vetor e sentido único de dívidas, haveres, contabilizados no passivo circulante.

Tal pleito, mesmo que seja aventada como plausível, poderia desvirtuar a intenção da norma, como muito trabalhado na decisão *a quo*, com primoroso detalhamento, a qual me valho dos mesmos fundamentos neste ponto para decidir no presente acórdão.

Assim, nego provimento a este pleito subsidiário da recorrente, do qual já fui acompanhado pela maioria qualificada do colegiado.

- da questão suscitada pela recorrente de impossibilidade de multa isolada cumulada com multa de ofício

A respeito de uma possível concomitância dos lançamentos de multas isoladas com a multa de ofício presente nos autos de infração, de minha parte sempre profilei com os que entendem estar-se diante de imposições diferentes, com fatos geradores diferentes, tipificações legais diferentes e motivações fáticas diferentes, ou seja, da leitura artigo 44, da Lei n.º 9.430/1996, com suas alterações, infere-se que, uma vez constatada falta ou insuficiência de pagamento de estimativa, será exigida a multa isolada.

Se, além disso, tiver ocorrido falta de recolhimento do imposto devido com base no lucro real anual, o lançamento abrangerá também o valor do imposto, acompanhado de multa de ofício e juros, pois a determinação legal de imposição de tal penalidade, quando aplicada isoladamente, prescinde da apuração de lucro ou prejuízo no final do período anual, inexistindo, portanto, a cumulação de penalidades para uma mesma conduta, como arguem os contribuintes.

Em síntese, não tendo as referidas multas a mesma hipótese de incidência, nada há a barrar a imposição concomitante da multa isolada com a multa de ofício devida pela apuração e recolhimento a menor do imposto e contribuição devidos na apuração anual.

Posição plenamente avalizada a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela MP nº MP 351, de 22/01/2007; convertida na Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção:

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

(...)

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

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (destaquei)

Registre-se, essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa; simplesmente tornou mais clara a intenção do legislador.

Por pertinentes, faço minha as palavras do ilustre Conselheiro GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES deste CARF que, de forma precisa, analisou o tema no Acórdão nº 103-23.370, Sessão de 24/01/2008:

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

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

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

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

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

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

Hector Villegas, (em Direito Penal Tributário. São Paulo, Resenha Tributária, EDUC, 1994), por exemplo, nos noticia o intenso debate da Doutrina Argentina

acerca da aplicação da retroatividade benigna às leis temporárias e excepcionais.

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

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

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

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

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

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no mundo jurídico a caso concreto que se estampou.

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARF, posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas impostas e nego provimento ao recurso voluntário neste aspecto, pelo que fui já acompanhado pela maioria qualificada do colegiado.

(documento assinado digitalmente)

Marco Rogério Borges