

Prezados Leitores:

A publicação **Nota Tributária # Conselho Administrativo de Recursos Fiscais** tem por objetivo atualizar nossos clientes e demais interessados sobre os principais assuntos que estão sendo discutidos e decididos nesse órgão.

Nesta 100ª edição do nosso informativo, comentamos decisão em que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) decidiu pela prevalência de norma geral superveniente sobre a norma anterior mais específica; e sobre a possibilidade de concomitância entre multa isolada, pela falta de recolhimento de estimativas mensais a título de antecipação, e multa de ofício, pela falta de recolhimento do tributo definitivo.

Também analisamos acórdão em que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) manteve exigência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”) sobre lucros auferidos por intermédio de sociedade espanhola controlada por sociedade brasileira, por entender que não haveria violação ao artigo 7º do Tratado para Evitar a Dupla Tributação de Renda (“TDT”) firmado entre os dois países.

Para acessar diretamente o texto referente a cada um desses temas, clique:

IRPJ – Prevalência de Lei Geral Superveniente sobre Lei Especial Antiga – Concomitância de Multa Isolada sobre Estimativas Mensais e Multa de Ofício pelo Imposto Definitivo

IRPJ/CSLL – Lucros no Exterior – TDT – Normas CFC

O escritório **Schneider, Pugliese, Sztokfisz, Figueiredo e Carvalho Advogados** encontra-se à disposição dos clientes para esclarecer quaisquer dúvidas acerca dos julgados aqui relatados.

Esperamos que tenha uma boa leitura!

“IRPJ LUCRO DA EXPORTAÇÃO INCENTIVADA DE MINERAIS ABUNDANTES. ALÍQUOTA ESPECÍFICA. INAPLICABILIDADE. Tendo a Lei nº 9.249, de 1995, estabelecido alíquota indistinta de 15% para apuração do IRPJ (com adicional de 10%), revogando disposições em contrário, não é aplicável a alíquota específica para o lucro da exportação incentivada de minerais abundantes de 18% (sem adicional), prevista na Lei nº 7.988, de 1989, não havendo falar em prevalência de norma especial anterior sobre a geral posterior.

EFEITOS PROSPECTIVOS DA COISA JULGADA. ALTERAÇÃO DAS CIRCUNSTÂNCIAS JURÍDICAS. A alteração nos suportes fático ou jurídico existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de relações jurídicas tributárias continuativas faz cessar, dali para frente, a eficácia vinculante dela emergente em razão do seu trânsito em julgado. Decisão judicial transitada em julgado afastando a aplicação da alíquota específica de IRPJ prevista na Lei nº 8.034, de 1990, ao lucro da exportação incentivada de minério de ferro da Contribuinte, permanecendo-lhe aplicável a alíquota prevista na Lei nº 7.988, de 1989, não tem efeitos para fatos geradores ocorridos em 2007 e 2008, sob a égide da Lei nº 9.249, 1995, que veio a estabelecer alíquota indistinta de 15% (com adicional de 10%).

MULTA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENS AIS. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. A multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ apurado ao final do ano-calendário e a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de IRPJ constituem penalidades com previsões legais específicas (respectivamente, incisos I e II do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996), aplicadas a infrações distintas e apuradas sobre bases de cálculo diferentes, sendo possível sua aplicação simultânea (ou concomitante).”

Trata o julgado em questão de Recurso Especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”), provido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) para reformar decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), a qual havia dado provimento parcial ao Recurso Voluntário do Contribuinte e negado provimento ao Recurso de Ofício. Como resultado, foram restaurados pela CSRF: (i) a aplicação da alíquota de IRPJ a 15%, bem como do adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo mensal excedente de R\$ 20.000,00; e (ii) a aplicação concomitante da multa isolada, por falta de recolhimento de estimativas mensais, com a multa de ofício, aplicada sobre o débito do IRPJ não pago após o ajuste anual.

No caso em tela, que remete aos períodos de apuração de 2007 e 2008, o Contribuinte estava amparado por decisão judicial transitada em julgado que o afastava da incidência da majoração do IRPJ promovida pela Lei nº 8.034/90 – sujeitando-o expressamente, essa decisão, à tributação nos termos da Lei nº 7.988/89, que previa alíquota de IRPJ específica de 18%, sem adicional, para a sua atividade. Para a PGFN, contudo, tendo o Auto de Infração sido lavrado com as alíquotas do IRPJ contidas na Lei nº 9.249/95, que não foi objeto da ação judicial quando de sua propositura, não haveria provimento judicial para o caso em análise.

Nesse contexto, conclamou a Fazenda as disposições do Parecer PGFN/CRF nº 492/2011, em que se consignou que “modificados os fatos existentes ao tempo da prolação de decisão, ou alterado o direito então aplicável à espécie, estar-se-á diante de nova relação jurídica de direito material”.

Além disso, sustentou a Fazenda Nacional que haveria autonomia entre as multas, que seriam penalidades independentes, sobre infrações distintas, não havendo impedimento à sua aplicação concomitante.

Para o Contribuinte, pelo fato de a decisão judicial ter sido proferida posteriormente à edição da Lei nº 9.249/95, estaria, sim, cobrindo-a. Defendendo que deveria a Fazenda ter se pronunciado no âmbito da ação judicial, protestando pela aplicação da Lei nº 9.249/95, tendo precluído seu direito de fazê-lo posteriormente, pela

regra do Código de Processo Civil.

Além disso, alegou o Contribuinte que a Lei nº 7.988/89 não constaria do rol de normas revogadas contido na Lei nº 9.249/95 e, ainda, que aquela Lei antiga seria de caráter especial, pois menciona especificamente as atividades cuja tributação disciplina. Assim, não havendo regoção expressa, prevaleceria a regra mais específica da Lei antiga sobre a regra geral da Lei nova.

Por fim, acusou a impossibilidade da concomitância das multas, porque ao término do ano-calendário já não haveria mais a possibilidade de se fazer cobranças relacionadas às antecipações de imposto a título de estimativa devidas durante o ano-calendário, por terem sido substituídas pelo imposto definitivo. Assim, a possibilidade de cobrança da multa isolada sobre as estimativas seria substituída pela possibilidade de lançamento da multa de ofício sobre o tributo definitivo não recolhido. Para o contribuinte, a estimativa seria parte do tributo definitivo, de forma que a simultaneidade das duas multas configuraria bis in idem.

Ao apreciar a questão das alíquotas do IRPJ, a Primeira Turma da CSRF entendeu que: (i) não tendo sido tratada a Lei nº 9.249/95 na ação judicial, a coisa julgada material decorrente daquela ação não ampara o Contribuinte dos efeitos dessa lei; e que (ii) com a edição da Lei nº 9.249/95, o legislador revogou todos os dispositivos anteriores em contrário, incluindo-se a Lei nº 7.988/89 – sendo que o rol de normas revogadas elencadas pelo artigo 36 da Lei nº 9.249/95 é meramente exemplificativo.

Para a CSRF, isso é confirmado ao se observar que a exceção de alíquota do IRPJ da Lei nº 7.988/89 não foi incluída no Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), ao contrário de outros casos de alíquota diferenciada existentes ao tempo da edição desse Regulamento.

Quanto às multas, entendeu a Câmara Superior que a aplicação concomitante da multa isolada e da multa de ofício é válida, porque haveria previsão no ordenamento jurídico para a sua aplicação simultânea. Nessa linha, afastou-se a Súmula CARF nº 105, sob alegação de que sua aplicabilidade se restringe aos períodos anteriores à entrada em vigor da Medida Provisória nº 351/2007, que alterou o texto da Lei nº 9.430/96 no que concerne às multas, dentre outros temas.

Conforme o voto do Conselheiro Relator, “com a alteração legislativa ocorrida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tem-se um novo panorama no regramento dessas multas. Com efeito, a base de cálculo da multa deixou de ser a ‘totalidade ou diferença de tributo’, passando ao ‘valor do pagamento mensal’ a título de estimativa, além de haver redução de seu percentual para 50%”.

Assim, entendeu-se que como o texto da Súmula se refere expressamente à multa isolada que era prevista “no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996” e que hoje a previsão de sanção equivalente se encontra no inciso II daquele artigo 44, não se atrai a aplicação da Súmula CARF nº 105 para os fatos ocorridos após essa alteração no texto da Lei nº 9.430/96. Portanto, para a CSRF, as multas isoladas sobre estimativas e de ofício sobre o tributo definitivo, atualmente, incidem sobre infrações distintas e que estão previstas em dispositivos legais distintos, aos quais não caberia ao tribunal administrativo negar validade.

Dessa forma, por voto de qualidade, foi dado integral provimento ao Recurso Especial da PGFN, para restauração do Auto de Infração, aplicando-se ao IRPJ a alíquota de 15% (com adicional de 10%), estabelecida pela Lei nº 9.249/95 e a aplicação concomitante da multa de ofício e da multa isolada.

“LUCROS NO EXTERIOR. NATUREZA DA TRIBUTAÇÃO. ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE. Independentemente de sua amplitude, o artigo 74 da MP nº 2.15835/

01 vai ao encontro das regras criadas em vários países em sintonia com o fenômeno da transparência fiscal internacional. Trata-se de normas antielisivas específicas que possuem a finalidade de evitar o diferimento da tributação dos lucros de empresas qualificadas como controlled foreign corporations (CFC). A lei tributa uma renda ficta da própria pessoa jurídica brasileira (a empresa residente). Em outras palavras, ela olha para a empresa residente e, sopesando o fato de que esta possui participação societária em outra empresa que apurou lucro no exterior, assume que há disponibilidade da renda e determina que se tribute como lucro da empresa brasileira um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior. Não se trata de “dividendos presumidos”. Por isso, inexistente ofensa aos acordos de bitributação tanto nos dispositivos que tratam de lucros de empresas quanto naqueles que tratam de dividendos.

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

Trata o julgado em questão de Auto de Infração lavrado para exigir Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”) sobre lucros auferidos por sociedade residente na Espanha, controlada por sociedade residente no Brasil.

De acordo com a Fiscalização, os lucros no exterior deveriam ser adicionados ao lucro real e à base de cálculo da CSLL apurados pela sociedade brasileira, sendo considerados disponibilizados à controladora na data do balanço referente ao período no qual foram apurados pela sociedade estrangeira controlada. Frise-se que o caso é anterior à edição da Lei nº 12.973/2014, que introduziu nova disciplina legal referente ao regime de tributação em bases universais aplicável às pessoas jurídicas residentes no Brasil.

Em face do Auto de Infração, o contribuinte apresentou Impugnação, alegando que a cobrança feriria as disposições do artigo 7º, item 1, do Tratado para Evitar a Dupla Tributação de Renda (“TDT”) firmado entre o Brasil e a Espanha, que determina que os lucros auferidos por empresa residente em um dos Estados Contratantes apenas serão tributáveis no Estado de residência da empresa. Ademais, alegou o contribuinte que, na hipótese em que os lucros fossem considerados dividendos antecipados, distribuídos em favor da sociedade controladora brasileira, haveria ofensa ao artigo 23, item 4, do referido TDT, que prevê a isenção dos dividendos tributáveis na Espanha recebidos por residentes no Brasil (participation exemption). Por fim, o contribuinte defendeu a improcedência da autuação por conta de a subsidiária espanhola deter prejuízos acumulados, os quais, compensados com o lucro por ela apurado no ano base objeto da autuação, não resultariam IRPJ e CSLL a pagar.

Em primeira instância administrativa, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) do Rio de Janeiro manteve os lançamentos. Por sua vez, ao apreciar o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte e o Recurso de Ofício interposto pela Fazenda Nacional, o CARF também manteve as exigências.

No acórdão proferido pelo CARF, o Relator destacou que a legislação brasileira que determina a tributação dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por intermédio de sociedades controladas ou coligadas no exterior não pretende tributar o lucro auferido pela pessoa jurídica estrangeira, mas, sim, a renda

ficta auferida pela própria pessoa jurídica brasileira no exterior.

Com efeito, de acordo com o Relator, a legislação brasileira sopesa o fato de que a empresa residente no Brasil possui participação societária na empresa que apurou lucro no exterior e, assumindo fictamente tal renda como disponível na data de apuração do balanço, determina que seja tributado, como lucro da empresa brasileira, um determinado valor estimado com base no lucro apurado pela empresa no exterior. Tal presunção seria compatível com o conceito de renda adotado no Brasil, pautado na teoria do acréscimo patrimonial.

O acórdão ainda manifestou o entendimento de que a legislação brasileira não viola as disposições do artigo 7º, item 1, do TDT Brasil-Espanha, pois, segundo o Relator, o dispositivo em questão consiste na “forma que as Convenções Modelo escolheram para dizer que o país da fonte só pode tributar o lucro do seu não residente se este exercer atividade neste país por intermédio de um estabelecimento permanente”. Assim, o artigo 7º, item 1, do TDT não impediria a adoção das normas de controlled foreign corporations (“Normas CFC”), que são instrumentos para proteger a base tributária local, o que seria possível depender dos comentários à Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) e do relatório final divulgado no âmbito da Ação 3 do projeto Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”).

Ademais, pontuou o Relator que não se pode compreender a sistemática adotada pela lei brasileira como espécie de tributação de “dividendos presumidos”, por conta da incompatibilidade com o conceito de dividendo previsto na legislação societária brasileira, bem como por determinados aspectos do método de alívio da tributação jurídica baseado no crédito, adotado pelo Brasil. Desta forma, a tributação brasileira sobre os lucros no exterior tampouco importaria ofensa à participation exemption prevista no artigo 23, item 4, do TDT Brasil – Espanha.

Por fim, apesar de reconhecer que, para fins de determinação do lucro tributável no Brasil, a legislação brasileira prevê a possibilidade de absorção dos prejuízos anteriores, acumulados pela controlada ou coligada no exterior, pelos lucros apurados por essa mesma controlada ou coligada, entendendo o Relator que, no caso concreto, o contribuinte não teria atendido aos requisitos contábeis e documentais para comprovar os resultados no exterior, previstos na Instrução Normativa nº 212/2002. Segundo o Relator, a compensação dos prejuízos acumulados no exterior possui natureza de isenção e, portanto, não haveria espaço para alargamento ou dispensa das condições impostas para a sua aplicação.

Em conclusão, o CARF deu provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte e negou provimento ao Recurso de Ofício da Fazenda Nacional, mantendo a exigência do IRPJ e da CSLL sobre os lucros auferidos pela sociedade controlada na Espanha.

Equipe responsável pela elaboração do Nota Tributária:

Henrique Philip Schneider (philip.schneider@schneiderpugliese.com.br)

Eduardo Pugliese Pincelli (eduardo.pugliese@schneiderpugliese.com.br)

Cassio Sztokfisz (cassio.sztokfisz@schneiderpugliese.com.br)

Diogo de Andrade Figueiredo (diogo.figueiredo@schneiderpugliese.com.br)

Flavio Eduardo Carvalho (flavio.carvalho@schneiderpugliese.com.br)

Rodrigo Tosto Lascala (rodrigo.tosto@schneiderpugliese.com.br)

Maria Carolina Maldonado Kraljevic (mariacarolina.maldonado@schneiderpugliese.com.br)

Sérgio Grama Lima (sergio.lima@schneiderpugliese.com.br)

Pedro Paulo Bresciani (pedro.bresciani@schneiderpugliese.com.br)

Pedro Guilherme Ferreira Bini (pedro.bini@schneiderpugliese.com.br)

Roberta Marques de Moraes (roberta.moraes@schneiderpugliese.com.br)

Tatiana Ergang Barros (tatiana.barros@schneiderpugliese.com.br)

Henrique Rodrigues e Silva (henrique.silva@schneiderpugliese.com.br)

Andréa Marco Antonio (andrea.antonio@schneiderpugliese.com.br)

’

r. Cincinato Braga 340 , 9º andar
São Paulo , SP , Brasil , 01333-010
tel +55 11 3201 7550 , fax +55 11 3201 7558

Brasília Shopping , SCN quadra 5
bloco A , Torre Sul , 14º andar , sala 1406
Brasília , DF , Brasil , 70715-900
tel +55 61 3251 9403 , fax +55 61 3251 9429

’

Este informativo é elaborado pelo Schneider, Pugliese, Sztokfisz, Figueiredo e Carvalho Advogados especialmente para seus clientes, com o objetivo de mantê-los informados acerca das principais notícias de interesse no âmbito do Direito Tributário. São vedadas a reprodução, a divulgação ou a distribuição de seu conteúdo, total ou parcial, sem prévia autorização do escritório. Em caso de dúvidas, nossos advogados estão à inteira disposição para esclarecimentos adicionais. Caso não deseje mais receber este informativo, ou caso deseje indicar outra pessoa para seu recebimento, por favor envie sua solicitação para contato@schneiderpugliese.com.br.