MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**16682.720660/2017-75**
ACÓRDÃO	1402-007.706 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BALL BEVERAGE CAN SOUTH AMERICA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2014

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO. TRATADOS INTERNACIONAIS.

A tributação de lucros auferidos por controlada no exterior no momento do balanço, conforme previsto no art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 deve ser compatível com tratados internacionais destinados a evitar a dupla tributação (no caso, o Tratado Brasil-Chile).

COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. PROVA DO RECOLHIMENTO.

A dedução do imposto pago no exterior exige comprovação documental idônea. Em observância aos princípios da Verdade Material e da Ampla Defesa, devem ser admitidos documentos comprobatórios e traduções juramentadas apresentados extemporaneamente, inclusive em sede de recurso voluntário, desde que permitam identificar o efetivo desembolso e a correlação com o tributo devido.

EFICÁCIA DE DECLARAÇÕES ESTRANGEIRAS.

As declarações anuais de imposto de renda atestadas pela autoridade fiscal do país de domicílio da controlada, somente podem ser consideradas como comprovante do imposto pago no exterior se acompanhados de outros comprovantes que atestem que o montante devido e declarado foi efetivamente pago com documentos de arrecadação.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e , no mérito, por voto de qualidade, dar parcial provimento para somente reconhecer o valor de 856.194.335 Pesos Chilenos (convertidos para R$ 2.720.011,34 – data base de 2013), sendo, negado provimento para: i) que não seja considerado o restante do imposto pago no Chile relativo ao ano-calendário de 2013 para fins de compensação como imposto devido no Brasil (o montante de 637.351.523 Pesos Chilenos); e ii) manter a multa isolada de todo Auto de Infração. Vencidos os Conselheiros Ricardo Piza Di Giovanni (relator), Mauritania Elvira de Sousa Mendonça e Gustavo de Oliveira Machado. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Sandro de Vargas Serpa e Rafael Zedral na parte que foi dado provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda – Redator designado

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros, Alexandre Iabrudi Catunda , Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, e Gustavo de Oliveira Machado (substituto integral) Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração que exige crédito tributário de IRPJ e CSLL fundamentando que, no ano calendário de 2013, exercício 2014, a contribuinte, ao apurar o lucro real, deixou de adicionar os valores dos lucros auferidos por sua controlada chilena Rexam Chile.

O processo administrativo debate a prova do imposto pago no exterior, tendo sido expedido 3 Resoluções dessa turma em torna de referida prova.

DOCUMENTO VALIDADO

O montante total do lançamento corresponde a R$ 46.550.500,57 (quarenta e seis milhões e quinhentos e cinquenta mil e quinhentos reais e cinquenta e sete centavos) relativos ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A fundamentação legal da autoridade fiscal foi o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001, bem como a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.558 e a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 18, da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal (COSIT - RFB) de 08/08/2013.

Em relação à apuração da base de cálculo tributável a autoridade lançadora esclareceu que em anos anteriores a fiscalizada sofreu autuações em função de ter deixado de adicionar os lucros apurados no exterior por controladas às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos no Brasil.

Em razão dessas autuações, as bases de cálculos e os valores dos prejuízos fiscais compensados desde no ano-calendário de 2007 foram alterados restando apurado prejuízos fiscais a compensar no final do ano-calendário de 2012 de R$ 11.878.771,66 ao invés do montante R$ 20.660.210,60 compensado pela Recorrente em 2013.

Diante desse fato, foi apurado o montante de R$ 8.761.438,94 de prejuízos fiscais indevidamente compensados.

Fundamentou também a autoridade fiscalizadora que fora constatada a existência de valores devidos e não pagos à título de estimativas/antecipações mensais de IRPJ e CSLL.

Quanto à "compensação de prejuízos contábeis apurados por controladas", assinalou constar da DIPJ (Declaração de Informações Econômico- Fiscais da Pessoa Jurídica) prestada pela interessada que "a controlada Rexam Chile S.A. teria apurado prejuízos contábeis num montante de R$2.832.410,03" no ano-calendário de 2009.

Assim, trata-se de Autos de Infração que lhe exigem o pagamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no ano calendário de 2013, exercício de 2014, tudo montando a R$ 46.550.500,57 (quarenta e seis milhões e quinhentos e cinquenta mil e quinhentos reais e cinquenta e sete centavos), aí incluídos multa por lançamento de ofício, multa lançada isoladamente e juros moratórios.

A fiscalização alega que, no ano calendário de 2013, exercício 2014, a contribuinte, ao apurar o lucro real, deixou de adicionar os valores dos lucros auferidos por sua controlada chilena Rexam Chile.

Tais lançamentos originaram-se da verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 560 a 575, a seguir resumido.

No curso da auditoria fiscal, a Recorrente esclareceu participar do controle acionário de duas sociedades no Exterior, como segue:

DOCUMENTO VALIDADO

SITUAÇÃO DAS CONTROLADAS NO EXTERIOR – AC DE 2013

SOCIEDADE	SEDE	PARTICIPAÇÃO %	LUCRO EM 2013
Rexam Chile S.A	República do Chile	99,99999985	Houve
Rexam Uruguai S.A	República Oriental do Uruguai	100,0	Não houve

COMPOSIÇÃO SOCIETÁRIA REXAM CHILE S.A. – AC DE 2013

ACIONISTA	QTDE. DE AÇÕES	PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL (EM %)
Rexam Beverage Can South America S.A. (fiscalizada)	6.564.737.762	99,99999985
Rexam Amazônia LTDA	10	0,00000015
Total	6.564.737.772	100,00000000

A Recorrente esclareceu também não haver adicionado qualquer ganho produzido pela controlada chilena na apuração de seu lucro real em 2013, justificando-se com a ausência de *"distribuição de lucros"*; acrescentou que *"não houve compensação no período"* de eventuais valores pagos a título de imposto relativo a tais lucros no Exterior.

Pelo exame dos documentos e informações a seu dispor, a autoridade fiscalizadora entendeu que houvera *"descumprimento da legislação que rege o [...] IRPJ e a [...] CSLL relativamente ao período fiscalizado"*, como segue.

> *[...] não obstante sua condição de controladora da Rexam Chile S.A., a fiscalizada deixou de adicionar às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos no Brasil os lucros apurados por essa sua controlada no exterior no ano de 2013, em flagrante descumprimento do que determina a legislação de regência da matéria.*

Após mencionar as Leis 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e 9.532, de 10 de dezembro de 1997, recorda que, por força do artigo 74 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001,

> *[...] os lucros auferidos no exterior passaram a ser considerados disponibilizados para a controladora ou investidora no Brasil, para fins de determinação do IRPJ, e aí também da CSLL (art. 21 da mesma MP), na data do balanço em que apurados pela sua controlada ou coligada estrangeira [...].*
>
> *Note-se que o legislador ordinário promoveu tal alteração legislativa com esteio na Lei Complementar 104/2001, que incluiu dois parágrafos no art. 43 do Código Tributário Nacional [...].*

Menciona *decisum* do Supremo Tribunal Federal no julgamento da *"Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588"* e a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 18, prolatada pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil (COSIT – RFB) em 8 de agosto de 2013, publicada no sítio da Internet da RFB na internet em 13 de agosto de 2013.

A seguir, registra que:

> *[...] também em anos anteriores a fiscalizada sofreu autuações por parte do Fisco Federal em função de ter deixado de adicionar os lucros apurados no exterior por suas controladas às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos no Brasil.*
>
> *Em consequência de tais autuações, as bases de cálculo dos tributos por ela apuradas, bem como os valores dos prejuízos fiscais compensados desde o ano calendário de 2007, foram*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

alterados, restando apurado pela fiscalização que o saldo de prejuízos fiscais a compensar ao final do ano-calendário de 2012 era de R$11.878.771,66. As compensações e respectivos saldos remanescentes então apurados seguem reproduzidos na planilha abaixo colacionada:

Compensação de Prejuízos Fiscais (valores em Reais)				
	Saldo Anterior em 31/12/2006:		62.403.551,97	(credor)
Ano	Débito	Crédito	Saldo	Processo Administrativo
2007	13.216.838,08	30.357.131,77	79.543.845,66	16682.720924/2011-03
2008	16.572.616,01	8.917.577,39	71.888.807,04	16682.720934/2011-03
2009	9.573.650,97	0,00	62.315.156,07	-
2010	23.827.151,38	0,00	38.488.004,69	16682.722954/2015-70
2011	9.367.055,30	0,00	29.120.949,39	16682.721419/2016-82
2012	17.222.177,73	0,00	11.898.771,66	16682.721419/2016-82

Considerando então o saldo compensável existente ao final do ano de 2012, constatamos que a fiscalizada, na apuração das bases de cálculo do IRPJ referentes ao ano sob fiscalização (2013), realizou compensações a esse título em valor superior ao do aludido saldo compensável, motivo pelo qual se impõe, com fulcro no art. 15 da Lei 9.065/95, a glosa da parcela indevidamente compensada para fins de apuração do IRPJ a ser exigido de ofício.

Referido artigo [...] autoriza a redução da base de cálculo da exação em foco mediante compensação dos respectivos prejuízos fiscais apurados em anos anteriores. Todavia, limita tal redução ao valor equivalente a 30% da respectiva base de cálculo do tributo e, por óbvio, aos valores compensáveis efetivamente existentes [...].

É o seguinte o valor da parcela indevidamente compensada a ser glosada de ofício:

Compensação de Prejuízos Fiscais – Ano 2013	
a) Prejuízos Fiscais compensados pela Fiscalizada em 2013	20.660.210,60
b) Saldo de Prejuízos Fiscais em 31/12/2012	11.898.771,66
c) Parcela de Prejuízos Fiscais Indevidamente Compensada (a – b)	8.761.438,94

No que tange à CSLL, não houve compensações de bases de cálculo negativas no ano fiscalizado.

[...]

Prossegue a autoridade fiscalizadora: *[...] verificamos ainda que a fiscalizada incorreu na hipótese prevista no inciso II, alínea "b", do art. 44 da Lei 9.430/96 c/c o art. 57 da Lei 8.981/95, qual seja, a existência de valores devidos e não pagos a título de estimativas/antecipações mensais do IRPJ e da CSLL, pelo que o lançamento de ofício abrangerá também a aplicação da multa isolada determinada no mencionado dispositivo legal [...].*

Mais adiante, detalham-se os cálculos resultantes no *quantum debeatur*.

Quanto à *"compensação de prejuízos contábeis apurados por controladas"*, assinala-se constar da DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) prestada pela interessada que *"a controlada Rexam Chile S.A.mteria apurado prejuízos contábeis num montante de R$2.832.410,03"* no ano-calendário de 2009. Entretanto,

[...] verificou-se também que a compensação desses prejuízos, com lucros apurados por essa controlada nos anos de 2010, 2011 e 2012, já fora por ela -fiscalizada - requerida através das impugnações apresentadas nos autos do processos 16682.722954/2015-70 e

DOCUMENTO VALIDADO

Original

16682.721419/2016-82, ainda pendentes de julgamento no momento em que se deu a autuação ora relatada, e, assim, não seria possível neste momento atestar de forma indubitável a existência de prejuízos compensáveis com os lucros do ano de 2013.

Acrescenta-se a isso tudo o fato de que nos mencionados processos administrativos (16682.722954/2015-70 e 16682.721419/2016-82) a fiscalizada discute as autuações efetuadas pelo Fisco Federal relativamente à falta de adição dos lucros apurados pela controlada Rexam Chile S.A. nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, lucros esses nos valores, respectivamente, de R$7.241.530,26, R$21.431.370,53 e R$5.287.877,32, de forma que, ainda que se venha a confirmar a existência dos prejuízos declarados e a autorizar a compensação requerida, os valores de tais prejuízos não seriam suficientes sequer a contrapor a integralidade dos lucros tributados no primeiro ano objeto da autuação.

Quanto às compensações de que trata o art. 26 da Lei 9.249/957 (compensação do eventual imposto pago no exterior), a fiscalizada foi intimada (Termo de Início do Procedimento Fiscal) a informar os valores a esse título, caso existentes, pagos por suas controladas/coligadas. Em resposta, limitou-se a informar que "não houve compensação no período" (Vide resposta ao Item 11 do Termo de Início de procedimento Fiscal) e não apresentou quaisquer outras informações ou documentos a esse respeito. Diante de tais fatos, nos cálculos dos valores exigidos de ofício não foi possível considerar quaisquer compensações a esse título.

[...]

Na apuração dos valores do IRPJ e da CSLL anuais exigidos de ofício não foram descontadas antecipações efetuadas no decorrer do ano-calendário em virtude de as mesmas já terem sido anteriormente aproveitadas para compor créditos de saldo negativo de IRPJ e de saldo negativo de CSLL utilizados em compensações efetuadas pela fiscalizada através das Declarações de Compensação – DCOMP nos. 04497.19488.230215.17.02-4091 e 26778.98413.230215.1.7.03- 8747 e de suas vinculadas.

[...]

Cumpre registrar, por fim, que o valor em Reais dos lucros no exterior apurado pela fiscalização (R$44.646.077,07) diverge daquele em Reais informado pela fiscalizada em suas demonstrações financeiras (R$43.724.407,00)8 em virtude da fiscalizada ter se utilizado de uma taxa de conversão por ela mesma apurada, equivalente a 0,00436499 e correspondente, conforme esclarece na resposta ao Termo de Intimação 03, à "taxa média efetiva do que foi contabilizado mensalmente do resultado para equivalência patrimonial, ou seja, o total em pesos do ano inteiro e o total em reais do ano inteiro"(sic), e a fiscalização ter utilizado a taxa determinada pela legislação (taxa de venda da moeda estrangeira fixada pelo Banco Central do Brasil na data do encerramento do período de apuração relativo às demonstrações financeiras em que foram apurados os respectivos lucros – 31/12/2013).

A Impugnação alegou:

a) A compensação de prejuízos requerida nos autos de infração mencionados pela fiscalização não impede a compensação pretendida pela Recorrente, uma vez que estes não foram

DOCUMENTO VALIDADO

definitivamente julgados. Assim, nem o valor do débito do IRPJ e CSLL cobrado nessas autuações é exigível, nos termos do artigo 151, III do CTN, nem o prejuízo fiscal considerado naquelas autuações foi definitivamente utilizado.

b) A própria fiscalização reconheceu que, na apuração da base de cálculo, não foi considerado o imposto eventualmente pago no exterior para fins de compensação com o imposto devido no País. Desse modo, com base nos documentos fiscais e financeiros apresentados pela Impugnante, e juntados aos autos (inclusive de forma consularizada e com tradução juramentada, às fls. 1.334 e seguintes, fls. 1.357 e seguintes e fis. 1.562 e seguintes), a fiscalização deveria ter considerado, para fins de compensação com o imposto devido no País, o valor do imposto pago no Chile.

c) apesar de a Rexam Chile S.A. ter apurado lucro no ano calendário de 2013, não foram distribuídos quaisquer dividendos para a Impugnante à conta dos lucros verificados em tal ano calendário.

d) o tratamento tributário adotado pela Impugnante encontra-se em linha com o Código Tributário Nacional ("CTN"), com a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile destinada a *Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, promulgada pelo Decreto 4.852/2003 ("Tratado BrasilChile")*, a qual afastaria a tributação imposta pelo artigo 74 da MP 2.15835/2001 e) a decisão do STF na ADI 2588 não se aplica à hipótese dos autos, uma vez que não contempla o tratamento dos lucros auferidos por controladas no exterior quando há Tratado Internacional firmado entre o Brasil e o país onde está sediada a controlada.

f) nos termos do artigo 7º, parágrafo 1º, do Tratado Brasi lChile os lucros acumulados na Rexam Chile só poderiam ser tributados no Brasil caso ela tivesse no Brasil um estabelecimento permanente.

g) de acordo com o artigo 10 do Tratado Brasil/Chile somente é permitido que as autoridades fiscais brasileiras tributem dividendos, originados dos lucros apurados pela Rexam Chile S.A, o que pressupõem distribuição e pagamento, o que não ocorreu até o momento.

h) a regra contida no artigo 74 da MP 2.15835/2001 não pode ser considerada uma regra de *Controled Foreign Corporation rule* (regra CFC), na medida em que se aplica ao lucro auferido por sociedades controladas no exterior, sendo, aliás, nesse aspecto, até mais ampla do que as regras CFC existentes em outros países, uma vez que a regra brasileira se aplica, na dicção literal do seu texto, também ao lucro auferido no exterior por sociedades coligadas.

i) Como a norma brasileira distancia-se muito das características típicas das regras CFC existentes no plano internacional, deve ser peremptoriamente rejeitada qualquer tentativa de se compatibilizar a disciplina trazida pelo artigo 74 da MP 215835/2001 com o Tratado Brasil/Chile, ao argumento de que a regra em questão seria uma regra CFC e a OCDE, nos comentários à sua Convenção Modelo, entenderia pela compatibilidade das regras CFC com a Convenção Modelo.

DOCUMENTO VALIDADO

j) Aduz que "todas as assertivas e as considerações feitas acima devem ser aplicadas não só ao IRPJ, mas também à CSLL", ao argumento de que "tanto o IRPJ quanto a CSLL estão sujeitos às mesmas normas de apuração e de pagamento, observada a legislação específica quanto à base de cálculo e à alíquota".

l) inaplicabilidade da multa exigida isoladamente, uma vez que os pagamentos mensais referentes às estimativas são meras antecipações dos tributos efetivamente devidos no ano.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou improcedente a Impugnação em decisão cuja ementa é a seguinte:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Exercício: 2014 TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS Não há violação do disposto em tratado internacional quando não se tributa o lucro da controlada no Exterior, mas o ganho da controladora no País, haja ou não efetiva distribuição de lucros em pecúnia. SCI - COSIT As Soluções de Consulta Interna COSIT têm efeito vinculante no âmbito da RFB. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Exercício: 2014 COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR Incabível pretender a extinção total de dois ou mais débitos pela via de sua compensação com um crédito de valor inferior. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Exercício: 2014 PRODUÇÃO DE PROVAS O sujeito passivo deve comprovar as alegações feitas em sua peça de defesa.*

Com efeito, a decisão recorrida negou o pedido da Impugnante por ausência de comprovação, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

> *Quanto ao pedido de "compensação com o imposto devido no País [com] o valor do imposto pago no Chile", a impugnante alega haver apresentado e juntado aos autos "documentos fiscais e financeiros [...] inclusive de forma consularizada e com tradução juramentada, às fls. 1.334 e seguintes, fls. 1.357 e seguintes e fls. 1.562". A este respeito, cabe de plano recordar que os autos, até o presente momento processual, ocupam 1.058 folhas – logo, esses documentos pertencem ao terreno da fantasia. Ainda assim, compulsando-se uma a uma as folhas hoje existentes, não se depara com nenhum comprovante neste sentido.*

Em resposta, a Recorrente alegou que o acórdão recorrido incorreu em equívoco, "uma vez que tais documentos foram devidamente juntados aos autos. O contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1091/1135 no qual reitera as alegações já suscitadas. Destacou a nulidade do acórdão recorrido na medida em que não localizou os documentos comprobatórios dos valores pela empresa controlada no Chile e que deveriam ter sido compensados no montante lançado.

O Recurso Voluntário manteve os argumentos da manifestação de inconformidade, com diferença no sentido de que preliminarmente, alegou a recorrente a nulidade do acórdão recorrido por ter desconsiderado as provas relativas aos valores de imposto renda recolhidos pela controlada no Chile. A decisão recorrida negou o pedido da Impugnante por ausência de comprovação conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

> *"Quanto ao pedido de "compensação com o imposto devido no País [com] o valor do imposto pago no Chile", a impugnante alega haver apresentado e juntado aos autos "documentos fiscais e financeiros [...] inclusive de forma consularizada e com tradução*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *juramentada, às fls. 1.334 e seguintes, fls. 1.357 e seguintes e fls. 1.562". A este respeito, cabe de plano recordar que os autos, até o presente momento processual, ocupam 1.058 folhas – logo, esses documentos pertencem ao terreno da fantasia. Ainda assim, compulsando-se uma a uma as folhas hoje existentes, não se depara com nenhum comprovante neste sentido.*

Em resposta, a Recorrente alega que o acórdão recorrido incorreu em flagrante equívoco, *"uma vez que tais documentos foram devidamente juntados aos autos.* A discrepância da numeração ocorreu porque *"ao efetuar o* download *da cópia integral do presente processo, verifica-se que esses documentos se encontram nas Partes 2 a 5 do 'Documento Zip' transmitido pelo sistema eletrônico da Receita Federal, sob os títulos '16682721419201682_(...)" e seguintes, conforme consta inclusive o número de fls. do presente processo nas quais eles se encontram*

Embora os arquivos em formato zip anexados ao e-processo contenham apenas planilhas de Excel, a Recorrente juntou às fls. 1165/1666 os documentos comprobatórios com a exata numeração mencionada na impugnação. Além disso, junta as declarações de Imposto de Renda das empresas controladas (Rexam Uruguai e Rexam Chile) relativas aos anos de 2010, 2011 e 2012. Por fim, também foi juntado aos autos (fls. 1769) o comprovante de entrega da declaração de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2013.

De acordo com o artigo 26 da Lei nº 9.249/95, *"a pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital."*

Dessa forma, caso se concluísse pela incidência do IRPJ e CSLL seria fundamental que se procedesse a baixa do processo em diligência para que fossem compensados os lucros porventura pagos pela controlada Chilena.

Diante das mencionadas inconsistências, esta turma decidiu converter o processo em diligência para que a DRF de origem.

Por meio da Resolução nº 1402000.794 esta 2ª Turma Ordinária, em 22 de janeiro de 2019, converteu o julgamento em diligência para que a DRF de origem: a) se manifeste a respeito dos documentos juntados ao Recurso Voluntário nas fls. 1167/1448, informando se os arquivos apresentados em 21/06/2016 se referiam ao ano calendário aqui autuado ou em outra fiscalização em curso e se há alguma justificativa para não admiti-los como prova b) analise o conteúdo dos referidos documentos e manifeste se acerca dos requisitos legais para admiti-los como dedução dos tributos lançados no presente processo.

Em resposta a Delegacia da Receita Federal do Brasil da 7ª Região – Delegacia Especial de Maiores Contribuintes do Rio de Janeiro – Demac/ RJO apresentou o Relatório de Diligência de fls. 2009/2012, no qual alegou o seguinte:

> *No que diz respeito à informação trazida no anexo intitulado "prints ZIP.PDF" (destacada em vermelho em referido documento e transcrita no referido item 16 do Recurso*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

apresentado), citada pelo sujeito passivo como comprovação da localização dos referidos documentos nos presentes autos, cumpre esclarecer que na verdade a mesma serve é a comprovar que foi efetuado o download das fls. 1334 a 1342 de outro processo administrativo, o de no ***16682.721419/2016-82.*** *É que tal informação a que alude o sujeito passivo diz respeito à nomenclatura/título do arquivo1 cuja cópia foi efetuada e trazida para o presente processo juntamente com o Recurso Voluntário. Esta nomenclatura é justamente composta pelo número do processo do qual foram extraídas cópias (nela representado pelos seus 17 (dezessete) primeiros caracteres1, qual sejam, os caracteres 16682721419201682) e pelos números das folhas que dele foram copiadas (nela representados pelos 13 (treze) caracteres seguintes1, quais sejam, os caracteres 001334_001342).*

Com efeito, se consultadas as fls. 1334 a 1342 daquele Processo Administrativo 16682.721419/2016-82, facilmente se verificará que se tratam dos mesmos documentos aqui juntados às fls. 1167/1175. De igual forma

se dá em relação aos demais documentos cuja cópia foi efetuada pelo sujeito passivo e por ele trazida a estes autos (fls. 1176 em diante) como sendo a prova do pagamento de imposto de renda no exterior a ser deduzido das exigências formuladas nos Autos de Infração de fls. 579/595. Todos se tratam de documentos pertencentes ao Processo Administrativo 16682.721419/2016-82 e relativos aos anos-calendário lá autuados.

E esse processo 16682.721419/2016-82, do qual foram extraídos tais documentos aqui anexados, trata da fiscalização efetuada em face do mesmo sujeito passivo, porém referente ao IRPJ e à CSLL de outros anos-calendário, os de 2011 e 2012. Naqueles autos é que os mesmos foram originariamente apresentados. Naquele momento, como prova do pagamento de imposto de renda no exterior relativo aos anos-calendário lá sob fiscalização – 2011 e 2012. E tais documentos foram devidamente analisados pela autoridade fiscalizadora que promoveu referida fiscalização e lá por ela considerados na apuração dos valores das exigências formuladas (vide respectivos Autos de Infração e Termo de Verificação Fiscal às fls. 2392/2464 daquele processo).

Tem-se, assim, por descabida nova análise aqui, por parte desta autoridade fiscalizadora, do conteúdo de referidos documentos ou dos requisitos legais para admissão dos mesmos como prova. A uma, porque tal análise já foi efetuada pela autoridade fiscalizadora que promoveu a fiscalização anterior, e seus efeitos já foram considerados na apuração das respectivas exigências então lançadas, e, a duas, porque foge ao âmbito de sua atuação a apreciação dos requisitos legais das provas apresentadas após a instauração do litígio administrativo, vez que não mais detém a competência para decidir sobre o enquadramento ou não do defendido pelo sujeito passivo ao que prevê a legislação de regência.

Certo é que toda a matéria de direito em discussão nos presentes autos hoje se encontra submetida ao crivo do julgador administrativo, uma vez que a competência legal da autoridade fiscalizadora para falar a respeito das chamadas questões de direito se exauriu quando da lavratura dos Autos de Infração e encerramento do respectivo procedimento de fiscalização. (...)

DOCUMENTO VALIDADO

Por fim, cumpre informar que, em 18/04/2019, o sujeito passivo solicitou a juntada aos presentes autos, e perante a 2a Turma Ordinária da 4a Câmara da 1a Seção de Julgamento o CARF, dos documentos de fls. 1968/2008. Em observância do determinado nos §6o do art. 16 e o art. 29 do Decreto 70.235/72, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal e deixa patente que a apreciação das provas apresentadas em sede de julgamento compete à autoridade julgadora, procedemos à juntada dos referidos documentos para a devida apreciação pela autoridade competente.

Em face de referida manifestação a Recorrente apresentou a manifestação de fls. 2021/2029, na qual alega o seguinte:

V. CONCLUSÃO – O PEDIDO

30. Por todo o exposto, a Recorrente demonstrou, em primeiro lugar, que, apesar de alguns dos documentos acostados pela Recorrente às fls. 1.167/1.448 se referirem a outros anos-calendários, o fato é que também há documentos referentes ao ano-calendário de 2013 entre as fls. 1.167/1.448, conforme se verifica especificamente das fls. 1.177/1.185 e 1.769/1.788, o que não foi observado pela D. Fiscalização.

31. Em segundo lugar, a Recorrente demonstrou que reorganizou os documentos referentes ao ano-calendário de 2013 apenas e os apresentou novamente às fls. 1.968/2.008, em 18.4.2019, inclusive com tradução juramentada, a fim de facilitar a sua análise. Sendo assim, os documentos de fls. 1.968/2.008 também poderiam e deveriam ter sido apreciados, visto que se referem ao tema sobre o qual foi expressamente determinada a diligência, inclusive em atendimento ao princípio da verdade material.

32. Em terceiro lugar, a Recorrente demonstrou que deve ser determinada a compensação do imposto que foi pago no Chile, nos termos do artigo 16 da Lei nº 9.430/1996 e do artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, conforme reconhecido pelo próprio relatório de diligência. Ademais, a I. Auditora Fiscal também expressamente reconheceu que, nas outras autuações lavradas contra a Recorrente idênticas à presente, o Fisco levou em consideração o imposto pago no exterior, mas, inexplicavelmente, isso deixou de ser feito desta vez.

33. Diante disso, a Recorrente reitera todas as suas manifestações anteriores, como se aqui estivessem transcritas, bem como requer que seja determinada a realização de nova diligencia, a fim de que os documentos acostados às fls. fls. 1.177/1.185, 1.769/1.788 e 1.968/2.008 sejam devidamente analisados. Caso assim não se entenda, a Recorrente requer que tais documentos sejam analisados por essa E. Câmara julgadora, a fim de que seja determinada a compensação do imposto que foi pago no Chile, nos termos do artigo 16 da Lei nº 9.430/1996 e do artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, conforme reconhecido pelo próprio relatório de diligência, de modo a se cancelar integralmente o auto de infração, ou, ao menos, em parte. (grifos no original)

A nova Resolução nº 1402-001.691 dessa 2ª Turma Ordinária, em Sessão de 18 de novembro de 2022, reconheceu a necessidade de nova diligência.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, em 18 de novembro de 2022 esta Turma, por meio da Resolução 1402-011691, entendeu que o processo deveria ser novamente convertido em diligência para que a delegacia de origem confirmasse:

> *a) Quando da lavratura dos Autos de Infração em 26/04/2017 havia a juntada de documentos de posse da Receita Federal do Brasil relativo ao imposto de renda pago no Chile relativo ao ano-calendário de 2013?*
>
> *b) Diante do exposto nos artigos 4º,§1º, e 6º da IN SRF nº 213/2002 (que determina que as demonstrações financeiras das controladas no exterior devem ser elaboradas segundo as normas do país de domicílio) qual a metodologia deve ser utilizada para se apurar o imposto de renda do período?*
>
> *c) Admitida a comprovação dos mencionados prejuízos, qual o montante deve poderá ser deduzido pela Recorrente?*
>
> *d) **Manifeste em relatório conclusivo e, em seguida, dê vista para a contribuinte, querendo, se manifestar no prazo de 30 dias.***

Em resposta a Delegacia da Receita Federal do Brasil da 7ª Região – Delegacia Especial de Maiores Contribuintes do Rio de Janeiro – Demac/ RJO apresentou o Relatório de Diligência de no qual alegou o seguinte:

> *RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL*
>
> *Trata o presente relatório do resultado da Diligência Fiscal requerida por meio da Resolução 1402-001.691, fls. 2095/2106, da lavra da 2ª Turma Ordinária da 4a Câmara da 1a Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.*
>
> *A matéria sob julgamento diz respeito à exigência de ofício do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativamente ao ano-calendário de 2013, formulada em virtude de ter sido constatado que o sujeito passivo deixou de adicionar, às bases de cálculo dos referidos tributos, os lucros auferidos por sua controlada sediada no exterior, a empresa Rexam Chile S.A.*
>
> *Submetida à apreciação da 1ª instância do julgamento administrativo, a autuação restou integralmente mantida conforme Acórdão proferido às fls. 1059/1073.*
>
> *Após a interposição de recurso voluntário (fls. 1091/1135) em face da decisão proferida pelo julgamento de 1ª instância, o E. CARF solicitou a realização de uma primeira diligência (Resolução 1402-000.794, fls. 1956/1961), requerendo da autoridade fiscalizadora que se manifestasse sobre os documentos de fls. 1167/1448, anexados pelo sujeito passivo juntamente com o aludido recurso, documentos esses que, segundo o alegado, serviriam à comprovação da existência de valores pagos no exterior a título de imposto de renda, dedutíveis das exigências formuladas por meio dos Autos de Infração relativos ao ano-calendário de 2013 (fls. 579/595), e que teriam sido "juntados aos presentes autos pela Recorrente no próprio curso da Fiscalização que ensejou o auto de infração" (fls. 1095, destaques do original).*
>
> *Em resposta ao requerido pelo CARF (fls. 2009/2012), foi informado que tais documentos nunca foram apresentados à autoridade fiscalizadora no curso da fiscalização objeto dos*

DOCUMENTO VALIDADO

presentes autos (ano-calendário 2013), tampouco à autoridade julgadora de primeira instância administrativa quando da apresentação da respectiva impugnação; e ainda que se tratava de documentos pertencentes a outro processo administrativo (o Processo de no . 16682.721419/2016- 82), relativos a outros anos-calendário, os de 2011 e 2012, já analisados pela autoridade fiscalizadora que promoveu a ação fiscal relativamente a tais anos e já por ela considerados para redução das exigências então formuladas relativamente aos anos-calendário de 2011 e 2012.

Foi informado também que em 18/04/2019, após o julgamento de primeira instância, após a interposição do recurso voluntário à segunda instância e antes do início da diligência , o sujeito passivo, em petição dirigida ao CARF, havia solicitado a juntada aos presentes autos dos documentos de fls. 1968/2008 e que tais documentos haviam sido então anexados aos autos para apreciação pela autoridade julgadora de segunda instância administrativa, haja vista o determinado no § 6º do art. 16 do Decreto 70.235/72, no sentido de que os documentos apresentados após a impugnação "permanecerão dos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância".

Isso porque não se tratava de documentos apresentados no âmbito da diligência ou em decorrência da mesma, mas de documentos espontaneamente apresentados pelo sujeito passivo perante o E. Conselho após o julgamento de 1ª instância e após a interposição do recurso voluntário.

O CARF então, acreditando que a aludida documentação apresentada pelo sujeito passivo às fls. 1969/2008 se tratava da tradução juramentada de documentos anteriormente juntados aos autos 2 , encaminhou novamente o presente processo a esta Delegacia, desta feita com a Resolução 1402-001.691, fls. 2095/2106, de que ora se ocupa o presente relatório, solicitando fossem respondidos três quesitos, os quais seguem abaixo reproduzidos com as respectivas respostas:

Quesito "a) Quando da lavratura dos Autos de Infração em 26/04/2017 havia a juntada de documentos de posse da Receita Federal do Brasil relativo ao imposto de renda pago no Chile relativo ao ano-calendário de 2013?"

A resposta ao quesito é não. Os documentos que se referem ao imposto de renda pago no Chile relativamente ao ano-calendário de 2013, quais sejam, os documentos juntados às fls. 1968/2008, somente foram apresentados pelo sujeito passivo em 18/04/2019, conforme se pode verificar no respectivo Termo de Solicitação de Juntada anexado às fls. 1966. Atente-se, não se trata de tradução de documento anteriormente juntado aos autos. São documentos inéditos, apresentados somente em 18/04/2019, através da petição de fls. 1968.

O documento apontado pelo CARF (Resolução 1402-001.691) como sendo o suposto documento relativo ao ano-calendário de 2013 em relação ao qual se estaria apresentado a respectiva tradução3 se trata na verdade do "Certificado Declaracion de Renta Internet – Folio no 223867613", comprobatório da entrega ao fisco chileno da declaração anual do imposto de renda da empresa Rexam Chile relativa ao ano-calendário (ano-base) de 2012, e não tem qualquer relação com os documentos trazidos às fls. 1969/2008, estes sim os únicos relativos ao ano-calendário de 2013.

DOCUMENTO VALIDADO

Observe-se. Na petição (fls. 1968) por meio da qual foi requerida a juntada desses documentos relativos ao ano-calendário de 2013 (docs. de fls. 1696/2008), o sujeito passivo afirma que os mesmos "ratificam as informações constantes da declaração de imposto de renda no Chile já acostada aos presentes autos às fls. 1869/1888 e cuja cópia foi novamente acostada pela Recorrente por meio do "doc. 3 – parte 5" de seu recurso voluntário", de modo a dar a entender que tais informações já teriam sido trazidas anteriormente aos autos.

Todavia, tal afirmação não corresponde à realidade. Essa "declaração de imposto de renda no Chile" constante do "doc. 3 – parte 5" anexo do recurso voluntário, a que se referiu o sujeito passivo na petição de fls. 1968, cujo respectivo "Certificado Declaracion de Renta Internet – Folio no 223867613" foi colacionado no corpo da Resolução 1402-001.691 pelo CARF, corresponde à declaração anual do imposto de renda (Formulario 22 – Impostos Anuales a La Renta) apresentada ao fisco chileno em 23/04/2013 relativamente ao ano-calendário de 2012 (ano-base), exercício de 2013 (ano tributário).

Já os documentos trazidos aos presentes autos em 18/04/2019 por meio da aludida petição de fls. 1968 (docs. de fls. 1969/2008) correspondem aos denominados "Formulário 29 - Declaração Mensal e Pagamento Simultâneo de Impostos", apresentados ao fisco chileno relativamente aos períodos-base mensais de Janeiro/2013 a Dezembro/2013, os quais se destinaram a informar os chamados "pagamentos provisórios mensais" efetuados pela Rexam Chile ao longo do ano-calendário de 2013, a serem confrontados com o valor do efetivo imposto anual devido ao final do mesmo ano-calendário. Isso tudo facilmente se constata.

Basta que se confrontem os dados declarados na indigitada declaração anual com os dados relativos aos seus respectivos pagamentos provisórios mensais.

A declaração anual a que se referiu o sujeito passivo na citada petição, cujo respectivo comprovante de entrega foi colacionado no corpo da Resolução 1402-001.691 pelo CARF e que é abaixo novamente reproduzido, foi apresentada ao fisco chileno em 23/04/2013 e traz a consolidação das informações relativas aos pagamentos efetuados ao longo do ano-calendário de 2012 e o confronto, por óbvio, com o imposto anual devido relativamente ao ano-calendário de 2012:

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO



Folio Nº 223867613

CERTIFICADO DECLARACION DE RENTA INTERNET

El Servicio de Impuestos Internos certifica que la Declaración de Renta que ha sido enviada vía Internet por el contribuyente REXAM CHILE S A., RUT 78.425.850-5 correspondiente al periodo año tributario 2013, ha sido recibida con fecha 23/04/2013. La declaración completa puede ser comprobada a través de la opción Verificación Declaración de Terceros con los siguientes códigos:

Base Imponible 1a. Categ.	Cód. 18 :	426363885			
Pagos Provisionales	Cód. 36 :	1224213614	Subtotal Rentas Global Compl.	Cód. 158 :	
Resultado Impuesto a la Renta	Cód. 305 :	1163746060	Retenciones	Cód. 611 :	
Devolución Solicitada	Cód. 87 :	1163746060	Total a Pagar	Cód. 91 :	
Valor Pagado	Cód. 98 :				

FIRMA DE LA PERSONA QUE PRESENTA ESTE CERTIFICADO

Nombre :
RUT :
Fecha : 23/04/2013

FE



IMPUESTOS ANUALES A LA RENTA

IMPUESTOS DETERMINADOS

	IMPUESTOS		BASE IMPONIBLE		REBAJAS AL IMPUESTO		
24	Impuesto Primera Categoría sobre rentas	18	426363885	19		20	
43	Impuesto Unico Inc. 3º Art.21 Ley de la Renta	113	1007933	120		114	162777

DEDUCCIONES A LOS IMPUESTOS

50	Pagos Provisionales (Art.84) 36 1224213614	Crédito Fiscal AFP (Art. 23 D.L. 3500/80) 845		849	1224213614
51	Crédito por Gastos de Capacitación 82 5555000	Derecho a devolución (Art. 18 quáter y/o Art. 108) 768		768	5555000
60	RESULTADO LIQUIDACION ANUAL IMPUESTO RENTA (Si el resultado es negativo, anótelo entre paréntesis)			305	(1163746060)

REMANENTE DE CREDITO

61	SALDO A FAVOR	89	1163746060
62	Menos: Saldo puesto a disposición de los socios	86	
63	DEVOLUCION SOLICITADA	87	1163746060

Veja-se que o somatório dos pagamentos provisórios ("pagos provisionales") declarado nessa declaração anual corresponde a 1.224.213.614 pesos chilenos, que por sua vez corresponde ao somatório dos pagamentos mensais efetuados ao longo do ano-calendário de 2012, mais a respectiva correção monetária, como detalhadamente informado pelo próprio sujeito passivo na seguinte planilha por ele apresentada



Período	Total								
ene-12	56.457.418	4.581.872	55.749	0		46.818.797	1,40%	47.475.274	12/12/2012
feb-12	51.018.080	4.794.918	38.867	0		45.084.295	1,00%	45.555.138	12/12/2012
mar-12	102.742.364	13.258.805	11.778	0		89.461.781	0,90%	89.906.937	12/12/2012
abr-12	120.895.298	6.835.747	17.855	0		114.231.697	0,80%	115.145.548	12/12/2012
may-12	118.743.726	6.134.889	10.660	0		112.596.237	0,80%	113.467.067	12/12/2012
jun-12	86.604.800	14.290.260	18.691	0		72.295.849	1,10%	73.051.183	12/12/2012
jul-12	89.589.667	8.261.059	20.808	0		81.311.800	1,10%	82.206.234	12/12/2012
ago-12	122.183.680	6.977.657	584.010	0		114.621.993	0,90%	115.693.580	12/12/2012
sep-12	130.867.627	12.920.108	12.564	0		119.434.955	0,10%	119.554.380	12/12/2012
oct-12	175.161.834	8.508.587	11.778	0		168.640.689	0,50%	168.640.689	12/12/2012
nov-12	153.781.883	6.991.360	11.778	0		146.778.745	0,00%	146.778.745	12/12/2012
dic-12	162.057.751	15.320.017	48.756	0		146.778.978	0,00%	146.778.978	21/01/2013
Total Anual	1.372.535.388	153.075.273	853.230	0	0	1.216.086.797		1.150.313.614	

Planilha apresentada pelo sujeito passivo (fls. 1583 do processo 16682.721419/2016-82, por ele copiada para fls. 1432 dos presentes autos) detalhando a apuração dos valores dos pagamentos provisórios efetuados ao longo do ano-calendário de 2012 e cujo montante final (1.224.213.614 pesos chilenos) foi informado na declaração anual da Rexam Chile relativa ao ano-calendário de 2012.

Observe-se ainda que tais equivocadas afirmações, apontando documentos relativos ao ano-calendário de 2012 como sendo relativos ao ano-calendário de 2013, foram também feitas pelo sujeito passivo na manifestação (fls. 2021/2029) apresentada face ao relatório de encerramento da 1ª diligência, ao afirmar "que, apesar de alguns dos documentos acostados pela Recorrente às fls. 1.167/1.448 de fato se referirem a outros anos-calendários, também há documentos referentes ao ano-calendário de 2013 entre as fls. 1.167/1.448, conforme se verifica especificamente das fls. 1.177/1.185 e 1.769/1.788, o que não foi observado pela D. Fiscalização." (destaques do original).

Não é verdade, também esses documentos aí apontados pelo sujeito passivo como sendo referentes ao ano-calendário de 2013 são aqueles mesmos relativos ao ano-calendário de 2012.

Todos esses equívocos podem ser facilmente esclarecidos, bastando para isso a verificação com um olhar atento dos documentos citados pelo sujeito passivo.

O tal documento de fls. 1177/1185 dos presentes autos é exatamente aquele juntado às fls. 1343/1351 do processo 16682.721419/2016-82 e se refere à versão em espanhol da declaração anual de impostos sobre a renda (Formulário 22 – Fólio 223867613 – Impuestos Anuales a La Renta) relativa ao ano-calendário de 2012 (ano-base), exercício de 2013 (ano-tributário), apresentada pela Rexam Chile ao fisco chileno. Já o documento de fls. 1769/1788 dos presentes autos corresponde àquele juntado às fls. 1899/1916 1351 do mesmo processo 16682.721419/2016-82, é também relativo ao anocalendário de 2012, e é assim composto:

Numeração das fls. nos presentes autos	Numeração das fls. nos autos do Processo 16882.721419/2016-82	Documento
1769/1772	1889/1902	parte da tradução do Formulário 29 relativo ao mês de janeiro/2012
1773	-	folha de autenticação gerada quando da cópia do documento
1774/1787	1903/1916	original e tradução do Formulário 29 relativo ao mês de fevereiro/2012
1788	-	folha de autenticação gerada quando da cópia do documento

Para que não restem dúvidas, reafirma-se: A resposta ao quesito é não. Os documentos que dizem respeito ao ano-calendário de 2013 são aqueles trazidos às fls. 1969/2008 e sua apresentação se deu somente em 18/04/2019, por meio da petição de fls. 1968. E repisa-se: Os documentos juntados às fls. 1167/1940 dos presentes autos são meras cópias dos documentos juntados às fls. 1334/2059 de outro processo administrativo, o Processo de no 16682.721419/2016-82. Estes documentos nunca foram apresentados à autoridade fiscalizadora no curso da fiscalização objeto dos presentes autos (ano-calendário 2013), tampouco à autoridade julgadora de primeira instância administrativa quando da apresentação da respectiva impugnação, eles não dizem respeito nem interessam ao presente processo. São todos relativos aos anos-calendário de 2011 e 2012, já foram analisados pela autoridade fiscalizadora que promoveu a ação fiscal relativamente a tais anos e já foram por ela considerados para a redução das exigências então formuladas relativamente aos anos-calendário de 2011 e 2012.

Quesito "b) Diante do exposto nos artigos 4º, §1º, e 6º da IN SRF nº 213/2002 (que determina que as demonstrações financeiras das controladas no exterior devem ser elaboradas segundo as normas do país de domicílio) qual a metodologia deve ser utilizada para se apurar o imposto de renda do período?"

Quanto a esse quesito, não foi possível identificar que espécie de esclarecimento o Conselho busca em sede de diligência, tampouco qual seria a relação entre o disposto nos arts. 4º, §1º, e 6º da IN SRF nº 213/2002 e a definição da metodologia a ser adotada para apuração do imposto de renda, vez que esta encontra-se expressamente estabelecida em lei e a obrigatoriedade de sua adoção independe do disposto nesses dispositivos da IN.

Como sabido, a metodologia para apuração do imposto de renda a ser adotada no caso de empresas que obtêm lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior é a do lucro real, conforme expressamente determinado no art. 27 da Lei 9.249/95, certamente de amplo conhecimento da autoridade julgadora:

> *"Art. 27. As pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real."*

DOCUMENTO VALIDADO

Assim e observando-se ainda as regras contida nos arts. 1º, parágrafos 1º ao 8º, e 14, parágrafos 1º ao 20º, da IN SRF 213/2002, adiciona-se, ao lucro líquido da pessoa jurídica no Brasil, os lucros auferidos no exterior, determinando-se desta forma a base tributável; sobre esta base tributável, apura-se o imposto de renda devido no Brasil e dele deduz-se o eventual imposto pago no exterior, desde que devidamente comprovado; e, por fim, procede-se à exigência do eventual saldo a pagar daí resultante.

De se observar que os lucros da controlada estrangeira a serem computados na determinação da base tributável pela empresa brasileira correspondem, nos exatos termos do determinado no parágrafo 7º do artigo 1º da IN SRF 2013/2002, ao valor desses lucros estrangeiros antes de descontado o eventual tributo pago no país de origem.

Isto para se impedir indevida duplicidade de aproveitamento de um mesmo valor, ou seja, para impedir que o imposto pago no exterior seja duplamente deduzido, uma vez por meio da consideração do lucro da estrangeira pelo seu valor já líquido de impostos e outra vez mediante dedução do valor desses mesmos impostos do montante do imposto a pagar no Brasil. Mas tudo isso com certeza também já é de pleno conhecimento da autoridade julgadora. Já o disposto nos art. 4º, §1º, da IN SRF 213/2002 trata da vedação à compensação, pela empresa no Brasil, dos prejuízos contábeis apurados por suas controladas no exterior e o art. 6º, da mesma IN, pontua que as demonstrações contábeis dessas controladas serão elaboradas segundo as normas de legislação comercial do país de seu domicílio, exceto no caso de inexistência de normas expressas a esse respeito no aludido país, e nenhum desses dois dispositivos afeta a obrigatoriedade de se adotar a sistemática do lucro real para apuração do imposto de renda.

Quesito "c) Admitida a comprovação dos mencionados prejuízos, qual o montante deve poderá ser deduzido pela Recorrente?" (sic)

Primeiramente de se dizer que não foi possível compreender a alusão a "prejuízos" feita pelo E. Conselho na redação do quesito, haja vista que a controvérsia posta para diligência não diz respeito à comprovação ou quantificação de valores relativos a prejuízos, nem contábeis nem fiscais. Em ambas as Resoluções exaradas pelo CARF, a controvérsia posta para diligência diz respeito à análise quanto à efetiva apresentação ou não pelo sujeito passivo de documentos que comprovem a existência de imposto pago no exterior pela controlada a ser deduzido do imposto devido no Brasil pela controladora e, consequentemente, à identificação/quantificação do eventual montante a esse título - imposto pago - passível de dedução do imposto devido.

Aliás, nota-se certa confusão na Resolução 1402-001.691 do CARF ao tratar do assunto. Embora desde o início deixe patente e estabelecido que o julgamento foi convertido em diligência para que a autoridade fiscalizadora proceda à apreciação dos alegados documentos que comprovariam a existência de imposto pago no exterior, ora se confunde imposto com lucros (fls. 2101: "...seria fundamental que se procedesse a baixa do processo em diligência para que fossem compensados os lucros porventura pagos pela controlada Chilena" (sic)); ora se confunde dedução de imposto com compensação de prejuízos fiscais (fls. 2105: "A controvérsia restringe-se aos fatos. Em outras palavras: existe o prejuízo fiscal alegado pela contribuinte ou este pertence ao "terreno da fantasia"?" (sic)).

No caso, considerando que a diligência não diz respeito à comprovação/ quantificação de prejuízos, mas sim à análise dos documentos trazidos aos autos para fins de comprovação da existência de suposto imposto pago no exterior a ser deduzido do imposto exigido no Brasil relativamente ao ano-calendário de 2013, a resposta ao quesito cingir-se-á ao objeto da diligência, centrando-se nos documentos trazidos às fls. 1968/2008, aqueles apresentados pelo sujeito passivo somente após a

DOCUMENTO VALIDADO

interposição do recurso voluntário e que, segundo alegado, serviriam como comprovação do imposto renda pago no Chile relativamente ao ano-calendário autuado (2013).

Aqui necessário mais uma vez afirmar que no entendimento da autoridade fiscalizadora a competência para apreciação de documentos apresentados após a interposição do recurso voluntário e fora do âmbito de diligência fiscal pertence à autoridade julgadora de 2ª instância, nos termos do que expressamente determina o já mencionado art. 16, § 6º, do Decreto 70.235/72. De se dizer também que o Parecer apontado pelo E. Conselho como sendo o que impõe à autoridade fiscalizadora a "análise de dados, documentos e informações coligidos" diz respeito à eventual documentação coligida/coletada pela autoridade diligenciadora no âmbito/decorrer de uma diligência fiscal.

Todavia não é desse caso que aqui se trata. De toda forma, se o que se faz necessário para a continuidade do julgamento pelo órgão competente para tal é a opinião da Fiscalização acerca dos documentos apresentados pelo sujeito passivo referentes ao imposto de renda pago no Chile no ano-calendário objeto da autuação (ano-calendário de 2013), procederemos, em respeito aos princípios que devem reger as atividades da administração pública, à análise dos mesmos e apresentaremos nossa opinião, ainda que entendendo que, no caso, tal apreciação pertence à esfera de competência da autoridade julgadora de 2ª instância.

Como já relatado em tópico anterior, no que diz respeito ao ano-calendário objeto da autuação foram trazidas aos presentes autos, em 18/04/2019, às fls. 1969/2008, após a interposição do recurso voluntário, as traduções juramentadas e apostiladas dos chamados "Formulário 29 - Declaração Mensal e Pagamento Simultâneo de Impostos", apresentados ao fisco chileno relativamente aos meses de Janeiro/2013 a Dezembro/2013, contendo as informações relativas aos "pagamentos provisórios mensais" efetuados pela Rexam Chile, controlada da autuada, ao longo do aludido ano-calendário5 . Todavia, fato é que, embora tenham sido apresentados os comprovantes da efetivação desses pagamentos provisórios mensais no valor total de 1.015.624.113 pesos chilenos, o sujeito passivo não logrou êxito em comprovar o valor do imposto anual efetivamente devido e pago no exterior passível de dedução do imposto devido no Brasil.

A documentação apresentada sequer se presta a comprovar tal informação. Veja-se que trata tão-somente dos pagamentos de cunho provisório efetuados mensalmente ao longo do ano-calendário de 2013, a serem confrontados, ao final do mesmo ano-calendário, com o valor do efetivo imposto anual devido, o qual não necessariamente corresponderá à totalidade dos valores pagos provisoriamente. Para fazer jus à dedução no Brasil, a par de tal documentação, é imprescindível que seja comprovado também e principalmente o valor do imposto efetivamente devido no ano-calendário e pago no exterior, eis que a esse valor se limita a dedução autorizada pela lei brasileira.

Com efeito, conforme dispõe a legislação de regência, somente pode ser deduzido do imposto devido no Brasil o imposto que era efetivamente devido no exterior e que restou efetivamente pago:

Lei 9.249/95:

> *"Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital." IN SRF 213/2002:*
>
> *"Art. 14. ... ...*
>
> *§ 8º Para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal." (destaques nossos)*

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Os dispositivos legais têm por objetivo evitar que eventual parcela paga a maior, passível de devolução pelo fisco estrangeiro, ou eventual crédito decorrente de benefício fiscal a que faça jus a pessoa jurídica estrangeira venham a ser deduzidos do imposto devido no Brasil. Para que melhor se entenda o afirmado, veja-se a exemplo o caso da própria recorrente:

No ano-calendário anterior, o de 2012 (Processo 16682.721419/2016-82, fls. 1869/1888 e 2454/2455, itens 5.1.12 e 5.1.13), embora os pagamentos mensais provisórios efetuados tenham alcançado o montante de 1.224.213.614 pesos chilenos, o valor do imposto pago no exterior passível de dedução no Brasil foi apenas de 60.467.550 pesos chilenos, vez que somente este valor correspondia ao imposto efetivamente devido e pago relativamente àquele ano-calendário.

A parcela dos pagamentos provisórios mensais recolhida além do valor do imposto anual efetivamente devido converteu-se em saldo a favor da controlada no exterior6 , cuja devolução é feita pelo fisco chileno, e, conforme a lei brasileira, não pode ser aproveitada para fins de dedução no Brasil.

Assim, nos termos da legislação pátria, no caso sob diligência (ano-calendário de 2013), na hipótese de o montante dos pagamentos provisórios efetuados mensalmente pela controlada no exterior ter sido superior ao imposto anual por ela devido, somente o valor pago correspondente a esse efetivo imposto anual devido no exterior - abatido ainda do montante relativo a eventual crédito de benefício fiscal concedido à controlada no exterior e obedecidas as regras de apuração contidas no art. 14 da IN SRF 213/2002 - é que seria passível de dedução do imposto devido no Brasil.

Contudo, não obstante todas as oportunidades que teve ao longo do procedimento de fiscalização que ora se discute e ao longo do respectivo processo administrativo, o sujeito passivo não apresentou a documentação que comprove a apuração e o valor do respectivo imposto anual devido e pago no exterior declarados ao fisco chileno relativamente ao ano-calendário autuado (2013), imprescindível à identificação do eventual montante de imposto passível de dedução no Brasil, e, portanto, na opinião da Fiscalização, não logrou êxito em comprovar o alegado direito a deduções a esse título.

Encerrada aqui a diligência fiscal, dá-se ciência ao sujeito passivo do inteiro teor do presente relatório, ressalvando-se, na forma do prescrito no parágrafo único do art. 35 Decreto 7.574/2011, o prazo de 30 (trinta dias), contados da ciência, para sua manifestação, acaso entenda cabível.

Após expirado o prazo, o processo retornará ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda – CARF/MF para julgamento.

Em 02 de abril de 2024, a Recorrente peticionou nos autos solicitando a juntada dos documentos que comprovariam o valor consolidado recolhido a título de imposto sobre a renda no exterior, no ano de 2013, de forma que a Diligência Fiscal fosse complementada antes do envio dos autos ao CARF, para que desde logo se indicasse o montante do valor já recolhido pela controlada chilena que deverá ser abatido da presente autuação.

Após a Diligência a autoridade não intimou a Recorrente e encaminho o processo para julgamento no CARF.

Nesse cenário, esta turma expediu uma terceira RESOLUÇÃO, de número 1402-001.861em SESSÃO DE 10 de outubro de 2024.

O terceiro relatório de diligência consta às fls. 2184-2190.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Às fls. 2196-2200; 2206 e 2266-2312 consta manifestações e novos documentos da Recorrente em face de referido relatório de diligência.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo conhecido.

A matéria sob julgamento diz respeito à exigência de ofício do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, relativamente ao ano-calendário de 2013, formulada em virtude de ter sido constatado que o sujeito passivo deixou de adicionar, às bases de cálculo dos referidos tributos, os lucros auferidos por sua controlada sediada no exterior, a empresa Rexam Chile S.A.

O fundamento da autuação é o fato de a Recorrente ter deixado de adicionar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL do os lucros apurados, porém não disponibilizados pela Rexam Chile S.A.

A fiscalização entendeu ainda que haveria valores devidos e não pagos a título de estimativas/antecipações mensais do IRPJ e da CSLL, razão pela qual também aplicou multa isolada de 50% prevista no inciso II da alínea 'b', do artigo 44 da Lei 9.430/96 c/c o artigo 57 da Lei 8.981/95.

Portanto, exige o auto de infração além dos tributos, a multa isolada de 50%, a glosa de prejuízos fiscais, multa de ofício de 75% e juros calculados à taxa SELIC.

O longo debate nos autos, após expedição de três Resoluções, consolidou que o caso se trata de questão de prova.

Ora, restou incontroverso nos autos que o tratamento tributário adotado pela Recorrente seguiu as determinações do CTN combinada com a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação ao Imposto de Renda, promulgada pela Decreto 4.852/2003 (Tratado Brasil-Chile).

Esta 2ª Turma, da 4ª Câmara, já expediu três Resoluções para viabilizar o julgamento justamente para sanear a nulidade de decisão da DRJ de não análise de documentos.

Portanto, a preliminar de nulidade foi afastada em face das diligências realizadas.

MÉRITO

DOCUMENTO VALIDADO

A fundamentação legal utilizada pelo trabalho fiscal foi o artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158, de 24 de agosto de 2001. Menciona ainda a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.558 e a Solução de Consulta Interna (SCI) nº 18, da Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal (COSIT RFB) de 08/08/2013.

Em relação à apuração da base de cálculo tributável a autoridade lançadora faz os seguintes esclarecimentos:

a) em anos anteriores a fiscalizada sofreu autuações em função de ter deixado de adicionar os lucros apurados no exterior por controladas às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos no Brasil. Em razão dessas autuações, as bases de cálculos e os valores dos prejuízos fiscais compensados desde no ano calendário de 2007 foram alterados restando apurado um saldo prejuízos fiscais a compensar no final do ano calendário de 2012 de R$ 11.878.771,66 ao invés do montante R$ 20.660.210,60 compensado pela Recorrente em 2013. Diante desse fato, foi apurado o montante de R$ 8.761.438,94 de prejuízos fiscais indevidamente compensados.

b) foi constatada a existência de valores devidos e não pagos à título de estimativas/antecipações mensais de IRPJ e CSLL.

c) Quanto à "*compensação de prejuízos contábeis apurados por controladas*", assinala constar da DIPJ (Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica) que "a controlada Rexam Chile S.A. teria apurado prejuízos contábeis num montante de R$2.832.410,03" no ano calendário de 2009. Entretanto, [...] verificou também que a compensação desses prejuízos, com lucros apurados por essa controlada nos anos de 2010, 2011 e 2012, fora requerida através das impugnações apresentadas nos autos do processos 16682.722954/201570 e 16682.721419/201682, ainda pendentes de julgamento no momento em que se deu a autuação ora relatada, e, assim, não seria possível neste momento atestar de forma indubitável a existência de prejuízos compensáveis com os lucros do ano de 2013.

A decisão da DRJ manteve a autuação em razão da ausência de adição do lucro auferido por controlada no exterior, a Rexam Chile S.A., ao lucro da Recorrente, para fins de apuração do lucro real no ano-calendário de 2013, apesar de tais lucros não terem sido disponibilizados.

Em sua defesa, a Recorrente requereu o cancelamento integral da exigência, em razão da violação aos artigos 7º e 10 do Tratado Brasil-Chile, bem como pleiteou, subsidiariamente, entre outros pedidos, que ao menos fosse considerado o imposto pago no Chile para fins de compensação com o imposto devido no Brasil, com base no artigo 16 da Lei nº 9.430/1996 e no artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Conforme mencionado, preliminarmente, alega a recorrente a nulidade do acórdão recorrido por ter desconsiderado as provas relativas aos valores de imposto renda recolhidos pela controlada no Chile. Referida preliminar passou a ser análise de mérito em face da análise de referidos documentos.

DOCUMENTO VALIDADO

Ao analisar a preliminar, a Resolução nº 1402000.794 desta 2ª Turma Ordinária, de 22 de janeiro de 2019, converteu o julgamento em diligência, conforme abaixo transcrito:

> *PRELIMINAR NULIDADE*
>
> *DO ACÓRDÃO POR NÃO TEREM SIDO COMPUTADOS NA BASE DE CÁLCULO OS LUCROS PAGOS PELA CONTROLADA*
>
> *Preliminarmente, alega a recorrente a nulidade do acórdão recorrido por ter desconsiderado as provas relativas aos valores de imposto renda recolhidos pela controlada no Chile.*
>
> *Com efeito, a decisão recorrida negou o pedido da Impugnante por ausência de comprovação, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:*
>
> > *Quanto ao pedido de "compensação com o imposto devido no País [com] o valor do imposto pago no Chile", a impugnante alega haver apresentado e juntado aos autos "documentos fiscais e financeiros [...] inclusive de forma consularizada e com tradução juramentada, às fls. 1.334 e seguintes, fls. 1.357 e seguintes e fls. 1.562". A este respeito, cabe de plano recordar que os autos, até o presente momento processual, ocupam 1.058 folhas – logo, esses documentos pertencem ao terreno da fantasia. Ainda assim, compulsando-se uma a uma as folhas hoje existentes, não se depara com nenhum comprovante neste sentido.*
>
> *De acordo com o artigo 26 da Lei nº 9.249/95 "a pessoa jurídica poderá compensar oimposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital."*
>
> *Dessa forma, caso se conclua pela incidência do IRPJ e CSLL no caso dos autos, é fundamental que se proceda a baixa do processo em diligência para que sejam compensados os lucros porventura pagos pela controlada Chilena.*
>
> *Sendo assim, o processo ainda não se encontra em condições de ter um julgamento justo, motivo pelo qual voto pela sua conversão em diligência para que a DRF de origem:*
>
> *a) se manifeste a respeito dos documentos juntados ao Recurso Voluntário nas fls. 1167/1448, informando se os arquivos apresentados em 21/06/2016 se referiam ao ano calendário aqui autuado ou em outra fiscalização em curso e se há alguma justificativa para não admitilos como prova*
>
> *b) analise o conteúdo dos referidos documentos e manifestese acerca dos requisitos legais para admitilos como dedução dos tributos lançados no presente processo.*
>
> *c) Seja intimado o sujeito passivo para se manifestar sobre o conteúdo da diligência.*

Logo, referida decisão de fls. 1.948/1.953 converteu o julgamento em diligência, para que fossem analisados os documentos acostados aos autos referentes ao imposto pago no Chile.

Assim, por meio da Resolução nº 1402000.794, de relatoria de Junia Roberta Gouveia Sampaio, esta 2ª Turma Ordinária, em 22 de janeiro de 2019, converteu o julgamento em diligência para que a DRF de origem:

DOCUMENTO VALIDADO

a) se manifestasse a respeito dos documentos juntados ao Recurso Voluntário nas fls. 1167/1448, informando se os arquivos apresentados em 21/06/2016 se referiam ao ano calendário aqui autuado ou em outra fiscalização em curso e se há alguma justificativa para não admiti-los como prova

b) analisasse o conteúdo dos referidos documentos e manifeste se acerca dos requisitos legais para admiti-los como dedução dos tributos lançados no presente processo.

Oportuno destacar que no Recurso apresentado a Recorrente afirmou que os documentos teriam sido "devidamente juntados aos presentes autos pela Recorrente no próprio curso da Fiscalização que ensejou o auto de infração" (fls. 1095, destaques do original) e que "o Fisco e o v. acórdão recorrido deveriam ter considerado os documentos fiscais e financeiros apresentados pela Recorrente comprovando o pagamento do imposto no exterior, já que tal documentação foi apresentada inclusive de forma consularizada e com tradução juramentada no curso da fiscalização" (fls. 1100).

Nesse cenário, o Relatório de Diligência fiscal, juntado às folhas 2009 e 2012, manifestou que "*tais documentos nunca foram apresentados à autoridade fiscalizadora no curso da fiscalização objeto dos presentes autos, tampouco à autoridade julgadora de primeira instância administrativa quando da apresentação da respectiva impugnação"*, bem como manifestou que "*se tratam de documentos alheios ao presente processo, eis que pertencentes a outro processo administrativo, relativos a outros anos-calendário diferentes do aqui autuado e já considerados pela autoridade fiscalizadora que promoveu respectiva ação fiscal anterior, fatos esses cuja verificação sequer demandaria a realização de diligência, haja vista que para tais constatações basta a simples leitura dos indigitados documentos".*

Assim, a autoridade entendeu que seria descabida nova análise do conteúdo de referidos documentos ou dos requisitos legais para admissão deles como prova e encerrou a Diligência Fiscal.

Portanto, o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 2.009/2.012 aduziu que os documentos acostados pela Recorrente às fls. 1.167/1.448 por meio de seu recurso voluntário se refeririam a outro procedimento fiscal, atinente a anos-calendários diversos, bem como que os documentos acostados posteriormente pela Recorrente às fls. 1.968/2.008, em 18.4.2019, apenas poderiam ser apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

Em face de referido posicionamento a Recorrente apresentou a manifestação de fls. 2021/2029, alegando que *apesar de alguns dos documentos acostados pela Recorrente às fls. 1.167/1.448 se referirem a outros anos-calendários também havia documentos referentes ao ano-calendário de 2013 entre as fls. 1.167/1.448, conforme se verifica especificamente das fls. 1.177/1.185 e 1.769/1.788, o que não foi observado pela D. Fiscalização.*

Argumentou também que a Recorrente demonstrou que reorganizou os documentos referentes ao ano-calendário de 2013 apenas e os apresentou novamente às fls. 1.968/2.008, em 18.4.2019, inclusive com tradução juramentada, a fim de facilitar a sua análise.

DOCUMENTO VALIDADO

Sendo assim, os documentos de fls. 1.968/2.008 também poderiam e deveriam ter sido apreciados, visto que se referem ao tema sobre o qual foi expressamente determinada a diligência, inclusive em atendimento ao princípio da verdade material.

Defendeu que demonstrou que deve ser determinada a compensação do imposto que foi pago no Chile, nos termos do artigo 16 da Lei nº 9.430/1996 e do artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002.

Com isso pleiteou que fosse determinada a realização de nova diligência, a fim de que os documentos acostados às fls. fls. 1.177/1.185, 1.769/1.788 e 1.968/2.008 fossem devidamente analisados a fim de que seja determinada a compensação do imposto que foi pago no Chile, nos termos do artigo 16 da Lei nº 9.430/1996 e do artigo 14 da Instrução Normativa SRF nº 213/2002, conforme reconhecido pelo próprio relatório de diligência, de modo a se cancelar integralmente o auto de infração, ou, ao menos, em parte.

Ato contínuo, a nova Resolução nº 1402-001.691, dessa 2ª Turma Ordinária, em Sessão de 18 de novembro de 2022 (fls. 2.095-2106), nos termos de relatoria de Junia Roberta Gouveia Sampaio, entendeu que dentre os documentos juntados pela Recorrente às fls. 1167/1168 existia, de fato, documento relativo ao ano-calendário de 2013, conforme se verifica das fls. 11 à 19 do grupo de documentos.



Folio Nº 223867613

SII online www.sii.cl Facilitando el cumplimiento tributario

CERTIFICADO DECLARACION DE RENTA INTERNET

El Servicio de Impuestos Internos certifica que la Declaración de Renta que ha sido enviada vía Internet por el contribuyente REXAM CHILE S A , RUT 78.425.850-5 correspondiente al período año tributario 2013, ha sido recibida con fecha 23/04/2013. La declaración completa puede ser comprobada a través de la opción Verificación Declaración de Terceros con los siguientes códigos:

Base Imponible 1a. Categ.	Cód. 18 :	426363885			
Pagos Provisionales	Cód. 36 :	1224213614	Subtotal Rentas Gobal Compl.	Cód. 158 :	
Resultado Impuesto a la Renta	Cód. 305 :	(1163746060)	Retenciones	Cód. 611 :	
Devolución Solicitada	Cód. 87 :	1163746060	Total a Pagar	Cód. 91 :	
Valor Pagado	Cód. 98 :				

FIRMA DE LA PERSONA QUE PRESENTA ESTE CERTIFICADO

Nombre :
RUT :
Fecha : 23/04/2013

COMPROBANTE SII online

A Resolução expressou que tal documento foi apresentado no bojo da fiscalização relativas aos anos-calendários 2011 e 2012 e foram juntados pelo recorrente em fase recursal.

Nesse ponto, essa turma entendeu que não haveria que se falar em aplicação da preclusão prevista no artigo 16, §4º do Decreto nº 70.23572, uma vez que tais documentos se destinam a contrapor a alegação da decisão recorrida no sentido de que tais documentos pertencem *"ao terreno da fantasia"*.

Ademais, a Resolução confirmou que conforme se verifica histórico de ações sobre o documento de fls. 1449 tais documentos foram juntados em 03/10/2016, portanto, antes da

DOCUMENTO VALIDADO

lavratura dos Autos de Infração em 26/04/2017. Segue abaixo os demais fundamentos de referida resolução, os quais transcrevo como razão de decidir:

> *É bem verdade que, ao contrário dos documentos relativos aos anos-calendários de 2011 e 2012, não havia nos autos a juntada da tradução juramentada. No entanto, a juntada dos mencionados documentos foi efetuada quando da realização da diligência às fls. 1969/2008.*
>
> *Alega a autoridade fiscal de origem que "toda a matéria de direito em discussão nos presentes autos hoje se encontra submetida ao crivo do julgador administrativo, uma vez que a competência legal da autoridade fiscalizadora para falar a respeito das chamadas questões de direito se exauriu quando da lavratura dos Autos de Infração e encerramento do respectivo procedimento de fiscalização".*
>
> *No entanto, conforme exposto, quanto a esse ponto específico, não há controvérsia jurídica a ser dirimida, uma vez que própria autoridade reconhece que a dedução dos referidos valores, desde que cumpridos os requisitos formais, é legalmente admitida. A controvérsia restringe-se aos fatos. Em outras palavras: existe o prejuízo fiscal alegado pela contribuinte ou este pertence ao "terreno da fantasia"?*
>
> *Diante do exposto, tais documentos deveriam ter sido apreciados, visto que claramente se referem a uma questão fundamental que diz respeito não apenas à diligência determinada, mas à própria extinção do crédito tributário reclamado.*
>
> *Como bem ressalta a recorrente, a I. Auditora Fiscal reconheceu expressamente que nas outras autuações lavradas contra a Recorrente, cujos documentos relacionados também foram acostados aos presentes autos, o Fisco levou em consideração o imposto pago no exterior, mas, inexplicavelmente, isso deixou de ser feito desta vez, com relação ao ano-calendário 2013.*
>
> *Trata-se, portanto, de nítido conflito negativo de competência, uma vez que a autoridade fiscal entendeu que a competência para análise é do CARF. O referido conflito foi solucionado pelo Parecer COSIT nº 2 de 15 de janeiro de 2018, o qual recebeu a seguinte ementa:*
>
> > *ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL CONFLITO NEGATIVO DE COMPETÊNCIA. DILIGÊNCIA. ABRANGÊNCIA. COLETA. ANÁLISE.*
> >
> > *A definição contida procedimento fiscal de diligência contida na revogada Portaria RFB nº 1.687, de 17/9/2014, bem como na Portaria RFB nº 6.478, de 29/12/2017,* ***deve ser interpretada em conformidade com as leis que lhe dão suporte (e não o contrário), de modo que dali não se extrai qualquer restrição à necessária análise pela autoridade fiscal demandada, tal qual ocorreria em sede de perícia****.*
> >
> > *Dispositivos legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 7º e 18; Decreto nº 7.574, de 2011, arts. 33 a 37; Decreto nº 3.724, de 2001, art. 2º; Portaria RFB nº 1.687, de 2014, art. 3º, II; Portaria RFB nº 6.478, de 29/12/2017, art. 3º, II. (grifamos)*
>
> *A conclusão do referido Parecer não deixa dúvida quanto à abrangência das diligências requeridas pelas autoridades julgadoras. Confira-se:*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> *Conclusão*
>
> *15. Com base no exposto, conclui-se que a realização de diligências determinadas pela* ***autoridade julgadora abarca a análise de dados, documentos e informações coligidos, quando assim requeridos.****(grifamos)*

Em face do exposto, entendo que o processo deverá ser novamente convertido em diligência para que a delegacia de origem confirme:

a) Quando da lavratura dos Autos de Infração em 26/04/2017 havia a juntada de documentos de posse da Receita Federal do Brasil relativo ao imposto de renda pago no Chile relativo ao ano-calendário de 2013?

b) Diante do exposto nos artigos 4º,§1º, e 6º da IN SRF nº 213/2002 (que determina que as demonstrações financeiras das controladas no exterior devem ser elaboradas segundo as normas do país de domicílio) qual a metodologia deve ser utilizada para se apurar o imposto de renda do período?

c) Admitida a comprovação dos mencionados prejuízos, qual o montante deve poderá ser deduzido pela Recorrente?

d) Manifeste em relatório conclusivo e, em seguida, dê vista para a contribuinte, querendo, se manifestar no prazo de 30 dias.

Portanto, a Resolução fixou que a controvérsia se restringe aos fatos. Em outras palavras: existe o prejuízo fiscal alegado pela contribuinte ou não?

Nesse sentido, o CARF encaminhou novamente o presente processo a Delegacia por meio da Resolução 1402-001.691, fls. 2095/2106, determinando que fossem respondidos três quesitos, os quais seguem abaixo reproduzidos com as respectivas respostas do relatório de diligência:

> *Quesito "a) Quando da lavratura dos Autos de Infração em* ***26/04/2017*** *havia a juntada de documentos de posse da Receita Federal do Brasil relativo ao imposto de renda pago no Chile relativo ao ano-calendário de 2013?"*
>
> ***A resposta ao quesito é não****. Os documentos que se referem ao imposto de renda pago no Chile relativamente ao ano-calendário de 2013, quais sejam, os documentos juntados às fls. 1968/2008, somente foram apresentados pelo sujeito passivo em* ***18/04/2019****, conforme se pode verificar no respectivo Termo de Solicitação de Juntada anexado às fls. 1966.*
>
> ***Atente-se, não se trata de tradução de documento anteriormente juntado aos autos. São documentos inéditos, apresentados somente em 18/04/2019, através da petição de fls. 1968****.*
>
> *O documento apontado pelo CARF (Resolução 1402-001.691) como sendo o suposto documento relativo ao ano-calendário de 2013 em relação ao qual se estaria apresentado a respectiva tradução3 se trata na verdade do "Certificado Declaracion de Renta Internet – Folio no 223867613", comprobatório da entrega ao fisco chileno da declaração anual do imposto de renda da empresa Rexam Chile relativa ao* ***ano-calendário (ano-base) de 2012****,*

e não tem qualquer relação com os documentos trazidos às fls. 1969/2008, estes sim os únicos relativos ao ano-calendário de 2013. Observe-se.

Na petição (fls. 1968) por meio da qual foi requerida a juntada desses documentos relativos ao ano-calendário de 2013 (docs. de fls. 1696/2008), o sujeito passivo afirma que os mesmos "ratificam as informações constantes da declaração de imposto de renda no Chile já acostada aos presentes autos às fls. 1869/1888 e cuja cópia foi novamente acostada pela Recorrente por meio do "doc. 3 – parte 5" de seu recurso voluntário", de modo a dar a entender que tais informações já teriam sido trazidas anteriormente aos autos. Todavia, tal afirmação não corresponde à realidade.

Essa "declaração de imposto de renda no Chile" constante do "doc. 3 – parte 5" anexo do recurso voluntário, a que se referiu o sujeito passivo na petição de fls. 1968, cujo respectivo "Certificado Declaracion de Renta Internet – Folio no 223867613" foi colacionado no corpo da Resolução 1402-001.691 pelo CARF, corresponde à declaração anual do imposto de renda (Formulario 22 – Impostos Anuales a La Renta) apresentada ao fisco chileno em 23/04/2013 ***relativamente ao ano-calendário de 2012 (ano-base), exercício de 2013 (ano tributário).***

Já os documentos trazidos aos presentes autos em 18/04/2019 por meio da aludida petição de fls. 1968 (docs. de fls. 1969/2008) correspondem aos denominados "Formulário 29 - Declaração Mensal e Pagamento Simultâneo de Impostos", apresentados ao fisco chileno relativamente aos ***períodos-base mensais de Janeiro/2013 a Dezembro/2013****, os quais se destinaram a informar os chamados "pagamentos provisórios mensais" efetuados pela Rexam Chile* ***ao longo do ano-calendário de 2013****, a serem confrontados com o valor do efetivo imposto anual devido ao final do mesmo ano-calendário.*

Isso tudo facilmente se constata. Basta que se confrontem os dados declarados na indigitada declaração anual com os dados relativos aos seus respectivos pagamentos provisórios mensais. A declaração anual a que se referiu o sujeito passivo na citada petição, cujo respectivo comprovante de entrega foi colacionado no corpo da Resolução 1402-001.691 pelo CARF e que é abaixo novamente reproduzido, foi apresentada ao fisco chileno em 23/04/2013 e traz a consolidação das informações relativas aos pagamentos efetuados ao longo do ***ano-calendário de 2012*** *e o confronto, por óbvio, com o imposto anual devido relativamente ao* ***ano-calendário de 2012****:*

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO



Folio Nº 223867613

CERTIFICADO DECLARACION DE RENTA INTERNET

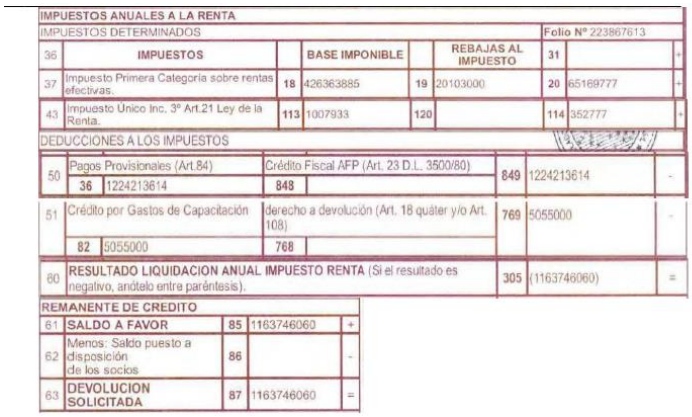
El Servicio de Impuestos Internos certifica que la Declaración de Renta que ha sido enviada vía Internet por el contribuyente REXAM CHILE S A, RUT 78.425.850-5 correspondiente al período año tributario 2013, ha sido recibida con fecha 23/04/2013. La declaración completa puede ser comprobada a través de la opción Verificación Declaración de Terceros con los siguientes códigos:

Base Imponible 1a. Categ.	Cód. 18 :	426363885			
Pagos Provisionales	Cód. 36 :	1224213614	Subtotal Rentas Gobal Compl.	Cód. 158 :	
Resultado Impuesto a la Renta	Cód. 305 :	(1163746060)	Retenciones	Cód. 611 :	
Devolución Solicitada	Cód. 87 :	1163746060	Total a Pagar	Cód. 91 :	
Valor Pagado	Cód. 98 :				

FIRMA DE LA PERSONA QUE PRESENTA ESTE CERTIFICADO

Nombre :
RUT :
Fecha : 23/04/2013

FE



IMPUESTOS ANUALES A LA RENTA

IMPUESTOS DETERMINADOS — Folio Nº 223867613

	IMPUESTOS		BASE IMPONIBLE		REBAJAS AL IMPUESTO		
36						31	
37	Impuesto Primera Categoría sobre rentas efectivas.	18	426363885	19	20103000	20	65169777 +
43	Impuesto Único Inc. 3º Art.21 Ley de la Renta.	113	1007933	120		114	352777 +

DEDUCCIONES A LOS IMPUESTOS

50	Pagos Provisionales (Art.84) 36 1224213614	Crédito Fiscal AFP (Art. 23 D.L. 3500/80) 848		849	1224213614 -
51	Crédito por Gastos de Capacitación 82 5055000	derecho a devolución (Art. 18 quáter y/o Art. 108) 768		769	5055000 -
60	RESULTADO LIQUIDACION ANUAL IMPUESTO RENTA (Si el resultado es negativo, anótelo entre paréntesis).			305	(1163746060) =

REMANENTE DE CREDITO

61	SALDO A FAVOR	85	1163746060	+
62	Menos: Saldo puesto a disposición de los socios	86		-
63	DEVOLUCION SOLICITADA	87	1163746060	=

Veja-se que o somatório dos pagamentos provisórios ("pagos provisionales") declarado nessa declaração anual corresponde a 1.224.213.614 pesos chilenos, que por sua vez corresponde ao somatório dos pagamentos mensais efetuados ***ao longo do ano-calendário de 2012****, mais a respectiva correção monetária, como detalhadamente informado pelo próprio sujeito passivo na seguinte planilha por ele apresentada:*

Periodo	Total	Retención Impuesto Único a los Trabajadores, según Art. 74 N° 1 LIR	Retención de Impuesto con tasa de 10% sobre las rentas del Art. 42 N°2, según Art. 74 N°2 LIR	Retención Cambio de Sujeto	IVA determinado	1a Categoría Art. 84, a)	Reajuste según inflación	Abono Reajustado Impuesto Renta	DATA PAGAMENTO
ene-12	56.457.418	9.581.872	55.749	0		46.819.797	1,40%	47.475.274	12/12/2012
feb-12	51.918.080	6.794.918	38.867	0		45.084.295	1,00%	45.535.138	12/12/2012
mar/12	102.732.364	53.258.805	11.778	0		49.461.781	0,90%	49.906.937	12/12/2012
abr/12	120.895.298	6.635.747	27.859	0		114.231.692	0,80%	115.145.546	12/12/2012
may-12	118.741.726	6.134.889	10.600	0		112.596.237	0,80%	113.497.007	12/12/2012
jun/12	86.604.800	14.290.260	18.691	0		72.295.849	1,10%	73.091.103	12/12/2012
jul/12	89.593.667	8.261.053	20.808	0		81.311.806	1,10%	82.206.236	12/12/2012
ago/12	122.183.660	6.977.657	584.010	0		114.621.993	0,90%	115.653.591	12/12/2012
sep-12	132.367.627	12.920.108	12.564	0		119.434.955	0,10%	119.554.390	12/12/2012
oct-12	175.161.034	6.508.587	11.778	0		168.640.669	-0,50%	168.640.669	12/12/2012
nov/12	153.781.883	6.991.360	11.778	0		146.778.745	0,00%	146.778.745	12/12/2012
dic-12	162.097.751	15.320.017	48.756	0		146.728.978	0,00%	146.728.978	21/01/2013
Total Anual	**1.372.535.308**	**153.675.273**	**853.238**	**0**	**0**	**1.218.006.797**	Abono Impuesto renta	**1.224.213.614**	

Planilha apresentada pelo sujeito passivo (fls. 1563 do processo 16682.721419/2016-82, por ele copiada para fls. 1432 dos presentes autos) detalhando a apuração dos valores dos pagamentos provisórios efetuados ao longo do ano-calendário de 2012 e cujo montante final (1.224.213.614 pesos chilenos) foi informado na declaração anual da Rexam Chile relativa ao ano-calendário de 2012.

Observe-se ainda que tais equivocadas afirmações, apontando documentos relativos ao ano-calendário de 2012 como sendo relativos ao ano-calendário de 2013, foram também feitas pelo sujeito passivo na manifestação (fls. 2021/2029) apresentada face ao relatório de encerramento da 1ª diligência, ao afirmar "que, apesar de alguns dos documentos acostados pela Recorrente às fls. 1.167/1.448 de fato se referirem a outros anos-

calendários, também há documentos referentes ao ano-calendário de 2013 entre as fls. 1.167/1.448, conforme se verifica especificamente das fls. 1.177/1.185 e 1.769/1.788, o que não foi observado pela D. Fiscalização." (destaques do original). Não é verdade, também esses documentos aí apontados pelo sujeito passivo como sendo referentes ao ano-calendário de 2013 são aqueles mesmos relativos ao ano-calendário de 2012.

Todos esses equívocos podem ser facilmente esclarecidos, bastando para isso a verificação com um olhar atento dos documentos citados pelo sujeito passivo. O tal documento de fls. 1177/1185 dos presentes autos é exatamente aquele juntado às fls. 1343/1351 do processo 16682.721419/2016-82 e se refere à versão em espanhol da declaração anual de impostos sobre a renda (Formulário 22 – Fólio 223867613 – Impuestos Anuales a La Renta) relativa ao ano-calendário de 2012 (ano-base), exercício de 2013 (ano-tributário), apresentada pela Rexam Chile ao fisco chileno.

Já o documento de fls. 1769/1788 dos presentes autos corresponde àquele juntado às fls. 1899/1916 1351 do mesmo processo 16682.721419/2016-82, é também relativo ao ano-calendário de 2012, e é assim composto:

Numeração das fls. nos presentes autos	Numeração das fls. nos autos do Processo 16882.721419/2016-82	Documento
1769/1772	1889/1902	parte da tradução do Formulário 29 relativo ao mês de janeiro/2012
1773	-	folha de autenticação gerada quando da cópia do documento
1774/1787	1903/1916	original e tradução do Formulário 29 relativo ao mês de fevereiro/2012
1788	-	folha de autenticação gerada quando da cópia do documento

Para que não restem dúvidas, reafirma-se: A resposta ao quesito é não. Os documentos que dizem respeito ao ano-calendário de 2013 são aqueles trazidos às fls. 1969/2008 e sua apresentação se deu somente em 18/04/2019, por meio da petição de fls. 1968.

E repisa-se: Os documentos juntados às fls. 1167/1940 dos presentes autos são meras cópias dos documentos juntados às fls. 1334/2059 de outro processo administrativo, o Processo de no 16682.721419/2016-82. Estes documentos nunca foram apresentados à autoridade fiscalizadora no curso da fiscalização objeto dos presentes autos (ano-calendário 2013), tampouco à autoridade julgadora de primeira instância administrativa quando da apresentação da respectiva impugnação, eles não dizem respeito nem interessam ao presente processo. São todos relativos aos anos-calendário de 2011 e 2012, já foram analisados pela autoridade fiscalizadora que promoveu a ação fiscal relativamente a tais anos e já foram por ela considerados para a redução das exigências então formuladas relativamente aos anos-calendário de 2011 e 2012.

Quesito "b) Diante do exposto nos artigos 4º, §1º, e 6º da IN SRF nº 213/2002 (que determina que as demonstrações financeiras das controladas no exterior devem ser elaboradas segundo as normas do país de domicílio) qual a metodologia deve ser utilizada para se apurar o imposto de renda do período?"

Quanto a esse quesito, não foi possível identificar que espécie de esclarecimento o Conselho busca em sede de diligência, tampouco qual seria a relação entre o disposto nos arts. 4º, §1º, e 6º da IN SRF nº 213/2002 e a definição da metodologia a ser adotada para apuração

DOCUMENTO VALIDADO

do imposto de renda, vez que esta encontra-se expressamente estabelecida em lei e a obrigatoriedade de sua adoção independe do disposto nesses dispositivos da IN.

Como sabido, a metodologia para apuração do imposto de renda a ser adotada no caso de empresas que obtêm lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior é a do lucro real, conforme expressamente determinado no art. 27 da Lei 9.249/95, certamente de amplo conhecimento da autoridade julgadora:

(...)

Assim e observando-se ainda as regras contida nos arts. 1º, parágrafos 1º ao 8º, e 14, parágrafos 1º ao 20º, da IN SRF 213/2002, adiciona-se, ao lucro líquido da pessoa jurídica no Brasil, os lucros auferidos no exterior, determinando-se desta forma a base tributável; sobre esta base tributável, apura-se o imposto de renda devido no Brasil e dele deduz-se o eventual imposto pago no exterior, desde que devidamente comprovado; e, por fim, procede-se à exigência do eventual saldo a pagar daí resultante.

De se observar que os lucros da controlada estrangeira a serem computados na determinação da base tributável pela empresa brasileira correspondem, nos exatos termos do determinado no parágrafo 7º do artigo 1º da IN SRF 2013/2002, ao valor desses lucros estrangeiros antes de descontado o eventual tributo pago no país de origem. Isto para se impedir indevida duplicidade de aproveitamento de um mesmo valor, ou seja, para impedir que o imposto pago no exterior seja duplamente deduzido, uma vez por meio da consideração do lucro da estrangeira pelo seu valor já líquido de impostos e outra vez mediante dedução do valor desses mesmos impostos do montante do imposto a pagar no Brasil. Mas tudo isso com certeza também já é de pleno conhecimento da autoridade julgadora.

Já o disposto nos art. 4º, §1º, da IN SRF 213/2002 trata da vedação à compensação, pela empresa no Brasil, dos prejuízos contábeis apurados por suas controladas no exterior e o art. 6º, da mesma IN, pontua que as demonstrações contábeis dessas controladas serão elaboradas segundo as normas de legislação comercial do país de seu domicílio, exceto no caso de inexistência de normas expressas a esse respeito no aludido país, e nenhum desses dois dispositivos afeta a obrigatoriedade de se adotar a sistemática do lucro real para apuração do imposto de renda.

Quesito "c) Admitida a comprovação dos mencionados prejuízos, qual o montante deve poderá ser deduzido pela Recorrente?" (sic)

Primeiramente de se dizer que não foi possível compreender a alusão a "prejuízos" feita pelo E. Conselho na redação do quesito, haja vista que a controvérsia posta para diligência não diz respeito à comprovação ou quantificação de valores relativos a prejuízos, nem contábeis nem fiscais. Em ambas as Resoluções exaradas pelo CARF, a controvérsia posta para diligência diz respeito à análise quanto à efetiva apresentação ou não pelo sujeito passivo de documentos que comprovem a existência de ***imposto*** *pago no exterior pela controlada a ser deduzido do* ***imposto*** *devido no Brasil pela controladora e, consequentemente, à identificação/quantificação do eventual montante a esse título -* ***imposto*** *pago - passível de dedução do* ***imposto*** *devido.*

DOCUMENTO VALIDADO

Aliás, nota-se certa confusão na Resolução 1402-001.691 do CARF ao tratar do assunto. Embora desde o início deixe patente e estabelecido que o julgamento foi convertido em diligência para que a autoridade fiscalizadora proceda à apreciação dos alegados documentos que comprovariam a existência de ***imposto*** *pago no exterior, ora se confunde imposto com lucros (fls. 2101: "...seria fundamental que se procedesse a baixa do processo em diligência para que fossem compensados os lucros porventura pagos pela controlada Chilena" (sic)); ora se confunde dedução de imposto com compensação de prejuízos fiscais (fls. 2105: "A controvérsia restringe-se aos fatos. Em outras palavras: existe o prejuízo fiscal alegado pela contribuinte ou este pertence ao "terreno da fantasia"?" (sic)).*

No caso, considerando que a diligência não diz respeito à comprovação/ quantificação de prejuízos, mas sim à análise dos documentos trazidos aos autos para fins de comprovação da existência de suposto ***imposto*** *pago no exterior a ser deduzido do* ***imposto*** *exigido no Brasil relativamente ao ano-calendário de 2013, a resposta ao quesito cingir-se-á ao objeto da diligência, centrando-se nos documentos trazidos às fls. 1968/2008, aqueles apresentados pelo sujeito passivo somente após a interposição do recurso voluntário e que, segundo alegado, serviriam como comprovação do imposto renda pago no Chile relativamente ao ano-calendário autuado (2013).*

Aqui necessário mais uma vez afirmar que no entendimento da autoridade fiscalizadora a competência para apreciação de documentos apresentados após a interposição do recurso voluntário e fora do âmbito de diligência fiscal pertence à autoridade julgadora de 2ª instância, nos termos do que expressamente determina o já mencionado art. 16, § 6º, do Decreto 70.235/72. De se dizer também que o Parecer apontado pelo E. Conselho como sendo o que impõe à autoridade fiscalizadora a "análise de dados, documentos e informações ***coligidos****" diz respeito à eventual documentação coligida/coletada pela autoridade diligenciadora no âmbito/decorrer de uma diligência fiscal. Todavia não é desse caso que aqui se trata.*

De toda forma, se o que se faz necessário para a continuidade do julgamento pelo órgão competente para tal é a opinião da Fiscalização acerca dos documentos apresentados pelo sujeito passivo referentes ao imposto de renda pago no Chile no ano-calendário objeto da autuação (ano-calendário de 2013), procederemos, em respeito aos princípios que devem reger as atividades da administração pública, à análise dos mesmos e apresentaremos nossa opinião, ainda que entendendo que, no caso, tal apreciação pertence à esfera de competência da autoridade julgadora de 2ª instância.

Como já relatado em tópico anterior, no que diz respeito ao ano-calendário objeto da autuação foram trazidas aos presentes autos, em 18/04/2019, às fls. 1969/2008, após a interposição do recurso voluntário, as traduções juramentadas e apostiladas dos chamados "Formulário 29 - Declaração Mensal e Pagamento Simultâneo de Impostos", apresentados ao fisco chileno relativamente aos meses de Janeiro/2013 a Dezembro/2013, contendo as informações relativas aos "pagamentos provisórios mensais" efetuados pela Rexam Chile, controlada da autuada, ao longo do aludido ano-calendário5.

Todavia, fato é que, embora tenham sido apresentados os comprovantes da efetivação desses pagamentos provisórios mensais no valor total de 1.015.624.113 pesos chilenos, o

DOCUMENTO VALIDADO

Original

sujeito passivo não logrou êxito em comprovar o valor do imposto anual efetivamente devido e pago no exterior passível de dedução do imposto devido no Brasil. A documentação apresentada sequer se presta a comprovar tal informação. Veja-se que trata tão-somente dos pagamentos de cunho provisório efetuados mensalmente ao longo do ano-calendário de 2013, a serem confrontados, ao final do mesmo ano-calendário, com o valor do efetivo imposto anual devido, o qual não necessariamente corresponderá à totalidade dos valores pagos provisoriamente.

Para fazer jus à dedução no Brasil, a par de tal documentação, é imprescindível que seja comprovado também e principalmente o valor do imposto efetivamente devido no ano-calendário e pago no exterior, eis que a esse valor se limita a dedução autorizada pela lei brasileira.

Com efeito, conforme dispõe a legislação de regência, somente pode ser deduzido do imposto devido no Brasil o imposto que era efetivamente devido no exterior e que restou efetivamente pago:

(...)

Os dispositivos legais têm por objetivo evitar que eventual parcela paga a maior, passível de devolução pelo fisco estrangeiro, ou eventual crédito decorrente de benefício fiscal a que faça jus a pessoa jurídica estrangeira venham a ser deduzidos do imposto devido no Brasil.

Para que melhor se entenda o afirmado, veja-se a exemplo o caso da própria recorrente: No ano-calendário anterior, o de 2012 (Processo 16682.721419/2016-82, fls. 1869/1888 e 2454/2455, itens 5.1.12 e 5.1.13), embora os pagamentos mensais provisórios efetuados tenham alcançado o montante de 1.224.213.614 pesos chilenos, o valor do imposto pago no exterior passível de dedução no Brasil foi apenas de 60.467.550 pesos chilenos, vez que somente este valor correspondia ao imposto efetivamente devido e pago relativamente àquele ano-calendário. A parcela dos pagamentos provisórios mensais recolhida além do valor do imposto anual efetivamente devido converteu-se em saldo a favor da controlada no exterior, cuja devolução é feita pelo fisco chileno, e, conforme a lei brasileira, não pode ser aproveitada para fins de dedução no Brasil.

*Assim, nos termos da legislação pátria, no caso sob diligência (ano-calendário de **2013**), na hipótese de o montante dos pagamentos provisórios efetuados mensalmente pela controlada no exterior ter sido superior ao imposto anual por ela devido, somente o valor pago correspondente a esse efetivo imposto anual devido no exterior - abatido ainda do montante relativo a eventual crédito de benefício fiscal concedido à controlada no exterior e obedecidas as regras de apuração contidas no art. 14 da IN SRF 213/2002 - é que seria passível de dedução do imposto devido no Brasil.*

Contudo, não obstante todas as oportunidades que teve ao longo do procedimento de fiscalização que ora se discute e ao longo do respectivo processo administrativo, o sujeito passivo não apresentou a documentação que comprove a apuração e o valor do respectivo imposto anual devido e pago no exterior declarados ao fisco chileno relativamente ao ano-calendário autuado (2013), imprescindível à identificação do eventual montante de imposto

DOCUMENTO VALIDADO

> *passível de dedução no Brasil, e, portanto, na opinião da Fiscalização, não logrou êxito em comprovar o alegado direito a deduções a esse título.*
>
> *Encerrada aqui a diligência fiscal, dá-se ciência ao sujeito passivo do inteiro teor do presente relatório, ressalvando-se, na forma do prescrito no parágrafo único do art. 35 Decreto 7.574/2011, o prazo de 30 (trinta dias), contados da ciência, para sua manifestação, acaso entenda cabível.*

Na verdade, o relatório de diligência apresentou um parecer jurídico e não exatamente analisou os documentos e concluiu que aquele momento a Recorrente não havia apresentada a prova buscada pela diligência.

Ocorre que em 02 de abril de 2024, praticamente um mês após a diligência, quando o e-processo ainda estava sob a responsabilidade da autoridade diligenciadora, a Recorrente peticionou nos autos solicitando a juntada dos documentos que comprovariam o valor consolidado recolhido a título de imposto sobre a renda no exterior, no ano de 2013, pleiteando que a Diligência Fiscal fosse complementada antes do envio dos autos ao CARF, para que desde logo fosse indicado o montante do valor já recolhido pela controlada chilena que deveria ser abatido da presente autuação.

No entanto, após a Diligência a autoridade não intimou a Recorrente e encaminhou o processo para julgamento no CARF.

De fato, a última Resolução havia determinado expressamente que a Recorrente fosse intimada após a conclusão da Diligência para que ocorresse a respectiva manifestação, senão veja:

> *Em face do exposto, entendo que o processo deverá ser novamente convertido em diligência para que a delegacia de origem confirme:*
>
> *a) Quando da lavratura dos Autos de Infração em 26/04/2017 havia a juntada de documentos de posse da Receita Federal do Brasil relativo ao imposto de renda pago no Chile relativo ao ano-calendário de 2013?*
>
> *b) Diante do exposto nos artigos 4º,§1º, e 6º da IN SRF nº 213/2002 (que determina que as demonstrações financeiras das controladas no exterior devem ser elaboradas segundo as normas do país de domicílio) qual a metodologia deve ser utilizada para se apurar o imposto de renda do período?*
>
> *c) Admitida a comprovação dos mencionados prejuízos, qual o montante deve poderá ser deduzido pela Recorrente?*
>
> *d) Manifeste em relatório conclusivo e, em seguida, **dê vista para a contribuinte, querendo, se manifestar no prazo de 30 dias.***

Nesse cenário, essa turma expediu uma terceira Resolução, de número 1402-001.861 em Sessão de 10 de outubro de 2024, manifestando que nesse caso, especialmente, a abertura de vistas ao contribuinte seria importante para cumprir a determinação da Resolução,

DOCUMENTO VALIDADO

cujo melhor resultado passaria por analisar justamente o relevante documento juntado na petição de 28 de abril de 2024.

A terceira Resolução (de número 1402-001.861) fundamentou que anterior *Resolução 1402-001.691 objetivou viabilizar a comprovação do imposto pago pela Rexam Chile S.A., controlada da Recorrente no exterior, no ano-calendário de 2013. De fato, o Relatório de Diligência Fiscal advertiu que os documentos até então apresentados tratam do recolhimento consolidado nos anos de 2011 e 2012, sendo que em relação ao ano-calendário de 2013 a Recorrente teria apresentado apenas o recolhimento das estimativas mensais.*

Ou seja, a Autoridade Fiscal entendeu terem sido juntados apenas os comprovantes de pagamento das estimativas de 2013 e não do recolhimento do valor consolidado naquele ano, documento este no qual solicita a Recorrente que seja abatido da autuação.

No entanto, estes documentos não foram identificados dentre aqueles já apresentados.

Nesse cenário, a Recorrente apresentou argumentos para justificar o equívoco quanto ao crucial documento ainda não identificado.

Esclareceu a Recorrente que, *assim como no Brasil, o Chile diferencia o "año tributário" do "año comercial" – comparável ao nosso "ano-calendário" em contraposição ao conceito de "exercício fiscal". Dessa maneira, por um lapso, a Recorrente apresentou a consolidação do "año tributario" 2013 ("año comercial" 2012), quando deveria ter juntado o "año tributario" 2014 ("año comercial" 2013.*

Admitiu a Recorrente, em suas, próprias palavras, que

> *" a Recorrente dá crédito à Autoridade Fiscal que verificou terem sido juntados apenas os comprovantes de pagamento das estimativas de 2013, mas não do recolhimento do valor consolidado naquele ano, o qual deve ser abatido da autuação."*

Ou seja, a Recorrente esclareceu, em petição pós a segunda diligência, que os documentos careciam de nova análise.

Nesse cenário, logo após a realização da segunda diligência, em atendimento às observações trazidas pelo Auditor Fiscal, a Recorrente apresentou, de maneira mais objetiva, o documento em que constaria o recolhimento consolidado do ano comercial 2013 ("año tributario" 2014), tanto em tradução juramentada quanto na sua versão original, em espanhol.

Ou seja, em abril de 2024, quase dois meses após a realização da segunda diligência, a Recorrente, em seu entendimento, retificou o equívoco e apresentou o documento corretamente.

Ou seja, existe forte evidência no sentido de que a Recorrente tenha apresentado o documento em que consta o recolhimento consolidado do "año comercial 2013" ("año tributario" 2014), tanto em tradução juramentada (fls. 2126-2143) quanto na sua versão original, em espanhol.

DOCUMENTO VALIDADO

De fato, pode-se verificar nos documentos anexados após a segunda diligência que o recolhimento consolidado do ano calendário de 2013 (ano comercial na nomenclatura chilena) perfaz o valor de $637.351.523 pesos chilenos (CLP), conforme figura abaixo


Servicio de Impuestos Internos

CERTIFICADO DECLARACIÓN DE RENTA INTERNET

Em face de referido documento a Recorrente afirma que, nos termos do artigo 26, § 3º da Lei nº 9.249/95, o valor pago no Chile deverá ser convertido de acordo com a taxa de câmbio para venda na data em que o imposto foi pago, para então ser compensado com o valor histórico de principal autuado.

Argumenta a Recorrente que, nos termos do artigo 16 da Lei nº 9.430/96, do artigo 14 da IN SRF nº 213/02 e do artigo 26 e §§ da Lei nº 9.249/95, o imposto recolhido no Chile, no valor de $637.351.523, deveria ser convertido e compensado com o valor de principal autuado.

Relembramos que em seu Recurso Voluntário, preliminarmente, alegou a Recorrente a nulidade do acórdão recorrido por ter desconsiderado as provas relativas aos valores de imposto renda recolhidos pela controlada no Chile. A decisão recorrida negou o pedido da então Impugnante por ausência de comprovação.

Importante relembrar também que o presente caso está pendente apenas a identificação de prova e que não há controvérsia jurídica a ser dirimida, uma vez que própria autoridade reconheceu a possibilidade da dedução dos referidos valores, desde que cumpridos os requisitos formais.

A controvérsia restringe-se aos fatos. Em outras palavras, a pergunta a ser respondida seria: está provado que existe o prejuízo fiscal alegado pela contribuinte em face do recolhimento do tributo no exterior? Qual seria a solução a ser apontada para solucionar a problemática de provas com relação aos tributos pagos no exterior?

DOCUMENTO VALIDADO

O Acórdão 1402-001.314, de outro processo (processo 11080.901472/2015-40), publicado em 23/03/2021, dessa turma de relatoria de PAULO MATEUS CICCONE nos apresenta um caminho:

> *"À luz do § 2º, II, do art. 16, da Lei n° 9.430, de 1996,* ***a prova do imposto pago no exterior pode ser feita por meio da apresentação de documento de arrecadação****.* ***Todavia, produz o mesmo efeito do documento de arrecadação a prova da entrega da declaração de pessoa jurídica no exterior indicando o imposto apurado, o valor das retenções, o valor das antecipações e o montante de saldo anterior utilizado no pagamento do tributo.*** *Da mesma forma que, no Brasil, o imposto de renda retido na fonte; o recolhimento das estimativas e a utilização de saldo negativo de período anterior se constituem em meio de pagamento do tributo devido, apurando-se o saldo remanescente, tal regra também se aplica aos tributos pagos na Argentina, cuja declaração entregue pela pessoa jurídica apontando o imposto apurado, os valores das retenções, das antecipações e o montante de saldo anterior utilizado no pagamento do tributo constitui-se em prova de pagamento.*
>
> *"****O fato de não haver homologação formal, como de regra também não há no Brasil, não se constitui em óbice para reconhecer o pagamento do tributo pago por compensação. Ademais, no caso dos autos o julgamento foi convertido em diligência por meio da qual as autoridades fiscais argentinas comprovaram as informações prestadas pela contribuinte em sua DIPJ****."*

Nesse cenário de flexibilidade de apresentação de provas, a terceira Resolução entendeu que a terceira diligência seria o melhor caminho para validar a prova do presente caso.

Cabe relembrar uma observação final constante na terceira resolução: as alegações iniciais da Recorrente foram no sentido de que tais documentos já estavam nos autos e por esse motivo deveria ter sido analisado corretamente via diligência. Com isso, restou expresso na última Resolução elaborada por esse mesmo relator:

> *Ou seja,* ***nos parece que a Recorrente busca uma complementação da documentação e não uma efetiva análise do que já havia sido juntado anteriormente. Essa sutil diferença não passou despercebido desse julgador.***
>
> ***No entanto, mesmo assim, entendo que é cabível essa juntada complementar de documentos em face do princípio do contraditório e da ampla defesa, e principalmente em face da busca da Verdade Material especialmente nesse tipo de matéria cuja comprovação de recolhimento envolve uma dificuldade maior em face do pagamento de tributo em outro país e em face dos respectivos trâmites de formalização dessa prova.***

No caso, a tese de que os recolhimentos de 2013 foram realizados no Chile já estavam em debate, tanto que as diligências objetivaram justamente identificar referida prova.

Logo, compartilho do entendimento de que se deve-se assegurar ao contribuinte a *análise de documentos complementares, inclusive aqueles extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário, além de atender aos princípios da*

DOCUMENTO VALIDADO

instrumentalidade e economia processual. O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, devendo-se admitir a relativização da preclusão consumativa probatória e considerar as exceções do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, com aplicação conjunta do art. 38 da Lei nº 9.784/99, o que enseja a análise dos documentos juntados supervenientemente pela parte, desde que possuam vinculação com a matéria controvertida anteriormente ao julgamento colegiado. (Acórdão nº 1201-006.129, de 19 de setembro de 2023 da lavra do Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque).

Portanto, objetivamente, a terceira Resolução determinou que o processo fosse convertido em diligência para que a delegacia de origem:

> ***a) confirme se os documentos juntados aos autos em 29 de abril de 2024 (fls. do processo de números 2126 a 2143) comprovam o recolhimento do tributo no exterior do caso em debate;***
>
> ***b) Admitida a comprovação dos mencionados prejuízos, seja por referidos documentos, sejam por outros documentos já existentes no processo ou ainda a serem juntados no momento da diligência, diga qual o montante poderá ser deduzido pela Recorrente***
>
> ***c) Manifeste em relatório conclusivo e, em seguida, dê vista para a contribuinte, querendo, se manifestar no prazo de 30 dias***.

O terceiro relatório de diligência consta às fls. 2184-2190 e manifesta que:

> ***"O imposto anual devido pela controlada no exterior totalizou 1.497.544.345 Pesos Chilenos e que parcela deste imposto anual devido foi liquidada por meio dos chamados Pagamentos Provisórios Mensais e por meio de créditos/incentivos fiscais concedidos pela autoridade tributária, restando como saldo de imposto anual a pagar o valor de 637.351.523 Pesos Chilenos***
>
> ***(...)***
>
> ***Nos Formulários 29 apresentados verifica-se que o total original dos Pagamentos Provisórios Mensais foi de 856.194.335 Pesos Chilenos. Esses valores provisórios mensais foram corrigidos monetariamente pelo contribuinte mediante a aplicação de índices estabelecidos pela autoridade tributária chilena e o valor corrigido foi então o deduzido do imposto anual devido no Chile***
>
> ***(...)***
>
> ***Já no que que diz respeito ao saldo remanescente de imposto a pagar (Campo 91 do Formulário 22) apurado na declaração anual estrangeira após a dedução dos pagamentos provisórios e dos créditos/incentivos fiscais, não restaram apresentadas provas de seu pagamento."***

Portanto, o terceiro relatório de diligência validou a dedução apenas de parte do imposto pago no Chile (856.194.335 Pesos), mas não do saldo remanescente a pagar declarado pela Recorrente ao Fisco Chileno porque, no entender da Fiscalização, o Formulário 22 –Imposto

DOCUMENTO VALIDADO

de Renda Anual, não comprovaria o efetivo recolhimento do montante remanescente de 637.351.523 Pesos Chilenos.

Destarte, restou confirmada a alegação de existência de imposto pago no exterior a ser abatido do auto de infração, o que comprova a efetividade das diligências fiscais na busca da verdade material.

Dessa forma, ao menos no que diz respeito ao valor de 856.194.335 Pesos Chilenos (convertidos para R$ 2.720.011,34 – data base de 2013), a controvérsia foi solucionada pelo terceiro Relatório Fiscal.

Esse valor deverá ser abatido, com a devida correção, do principal lançado no Auto de Infração lavrado em 04.2017, com os respectivos reflexos na multa de ofício, recompondo-se o crédito tributário em litígio. Repita-se, esse valor é incontroverso e foi validado pelo próprio relatório fiscal.

Por outro lado, o montante de 637.351.523 Pesos Chilenos também deve ser abatido do imposto exigido no presente lançamento, visto que o "Formulário 22 – Imposto de Renda Anual" comprova que o montante de 637.351.523 Pesos Chilenos corresponde ao saldo remanescente do imposto a pagar após a dedução dos pagamentos provisórios e de outras rubricas.

Como a própria Fiscalização reconhece, trata-se da Declaração Anual do Imposto de Renda no Chile, o que é suficiente para a certeza que tal montante foi apurado, declarado e recolhido. Não procede, assim, a assertiva de que não haveria indicativo do efetivo pagamento do imposto. Há aqui, uma equivocada equiparação dos regimes jurídicos brasileiro e chileno, como se fosse possível exigir um "DARF" emitido pelo Fisco chileno como única prova de pagamento.

A prova apresentada é hábil e idônea, certificada pelo Serviço de Impostos Internos, deixando claro que o montante de 637.351.523 Pesos Chilenos tem natureza de imposto devido. Não houvesse o respectivo pagamento – como presume a Fiscalização sem nenhuma evidência fática – a certidão emitida certamente teria feito a respectiva ressalva.

De qualquer forma se válida for a equiparação dos regimes jurídicos dos dois países, ter-se-ia que observar a importância e o significado das declarações no Direito Tributário.

As declarações têm validade presumida, visto que, na grande maioria dos casos, a própria declaração do contribuinte é meio necessário e suficiente para constituir o crédito tributário.

Sendo assim, o pagamento é consequência de todo o procedimento de apuração do tributo (definição da materialidade tributária, composição da base de cálculo e aplicação de alíquota) que está constituído nas declarações fiscais transmitidas pela Recorrente.

Nesse sentido, há entendimento sumulado do STJ reconhecendo que a declaração do débito é suficiente para constituir crédito tributário:

DOCUMENTO VALIDADO

Súmula 555, do STJ:

"Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa".

Desta maneira, deve ser aceita a eficácia das declarações apresentadas pela Recorrente no Chile – atestadas pelo Fisco Chileno, sob pena de se suprimir um meio válido de constituição do crédito tributário e que, portanto, é prova do pagamento efetuado, visto que, acaso a Recorrente não tivesse recolhido o valor, seria autuada e obrigada a recolhê-lo por outros meios.

Ademais, após a conclusão do terceiro relatório de diligência, a Recorrente juntou aos autos às fls. 2207-2262 extrato bancário de sua controlada chilena, cuja tradução juramentada do extrato bancário de sua controlada chilena foi posteriormente juntada às fls. 2266-2312. Assim, restando devidamente comprovado o efetivo desembolso dos 637.351.523 Pesos Chilenos, sendo possível concluir que ocorreu a totalidade do montante recolhido ao Fisco Chileno a ser abatida da autuação ora debatida.

A Recorrente também juntou aos autos às fls. 2207-2262 a tradução juramentada do "Formulário 22 – Imposto de Renda Anual" mencionado no Relatório de Diligência.

Esses dois documentos comprovam o efetivo desembolso dos 637.351.523 Pesos Chilenos, o que resulta no justo abatimento da autuação da totalidade do montante recolhido ao Fisco Chileno. Ressalta-se que os documentos apresentados são prova efetiva do pagamento do imposto de renda no Chile, com coincidência de valores e atestado do SII Chileno.

Em face ao exposto, deve ocorrer a dedução do montante de R$ 2.720.011,34 do valor principal, com respectivo ajuste da multa de ofício e juros de mora, bem como o pagamento dos 637.351.523 Pesos Chilenos para ser abatido da autuação a totalidade do montante recolhido Fisco Chileno, já satisfatoriamente comprovado pela apresentação da "Formulário 22 – Imposto de Renda Anual.

Nesse contexto, entendo que não se faz necessário analisar o argumento do Recurso Voluntário no sentido de que os Tratados Internacionais impediram a cobrança de tributos no presente caso por entender que esse argumento colide com o decido acima.

PREJUIZOS FISCAIS NO EXTERIOR

Quanto à *"compensação de prejuízos contábeis apurados por controladas"*, o auto de infração assinalou constar da DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) que *"a controlada Rexam Chile S.A. teria apurado prejuízos contábeis num montante de R$2.832.410,03"* no ano-calendário de 2009. *[...]* Entretanto, segue a fiscalização, "*verificou-se também que a compensação desses prejuízos, com lucros apurados por essa controlada nos anos de 2010, 2011 e 2012, já fora por ela -fiscalizada - requerida através das impugnações apresentadas nos autos do processos 16682.722954/2015-70 e 16682.721419/2016-82, ainda*

DOCUMENTO VALIDADO

pendentes de julgamento no momento em que se deu a autuação ora relatada, e, assim, não seria possível neste momento atestar de forma indubitável a existência de prejuízos compensáveis com os lucros do ano de 2013. Na sequência seguem mais detalhes fornecidos pela fiscalização:

> *Acrescenta-se a isso tudo o fato de que nos mencionados processos administrativos (16682.722954/2015-70 e 16682.721419/2016-82) a fiscalizada discute as autuações efetuadas pelo Fisco Federal relativamente à falta de adição dos lucros apurados pela controlada Rexam Chile S.A. nos anos-calendário de 2010, 2011 e 2012, lucros esses nos valores, respectivamente, de R$7.241.530,26, R$21.431.370,53 e R$5.287.877,32, de forma que, ainda que se venha a confirmar a existência dos prejuízos declarados e a autorizar a compensação requerida, os valores de tais prejuízos não seriam suficientes sequer a contrapor a integralidade dos lucros tributados no primeiro ano objeto da autuação.*
>
> *Quanto às compensações de que trata o art. 26 da Lei 9.249/957 (compensação do eventual imposto pago no exterior), a fiscalizada foi intimada (Termo de Início do Procedimento Fiscal) a informar os valores a esse título, caso existentes, pagos por suas controladas/coligadas. Em resposta, limitou-se a informar que "não houve compensação no período" (Vide resposta ao Item 11 do Termo de Início de Procedimento Fiscal) e não apresentou quaisquer outras informações ou documentos a esse respeito. Diante de tais fatos, nos cálculos dos valores exigidos de ofício não foi possível considerar quaisquer compensações a esse título.*
>
> *[...]*
>
> *Na apuração dos valores do IRPJ e da CSLL anuais exigidos de ofício não foram descontadas antecipações efetuadas no decorrer do ano-calendário em virtude de as mesmas já terem sido anteriormente aproveitadas para compor créditos de saldo negativo de IRPJ e de saldo negativo de CSLL utilizados em compensações efetuadas pela fiscalizada através das Declarações de Compensação – DCOMP nos. 04497.19488.230215.17.02-4091 e 26778.98413.230215.1.7.03- 8747 e de suas vinculadas.*
>
> *[...]*
>
> *Cumpre registrar, por fim, que o valor em Reais dos lucros no exterior apurado pela fiscalização (R$44.646.077,07) diverge daquele em Reais informado pela fiscalizada em suas demonstrações financeiras (R$43.724.407,00)8 em virtude da fiscalizada ter se utilizado de uma taxa de conversão por ela mesma apurada, equivalente a 0,00436499 e correspondente, conforme esclarece na resposta ao Termo de Intimação 03, à "taxa média efetiva do que foi contabilizado mensalmente do resultado para equivalência patrimonial, ou seja, o total em pesos do ano inteiro e o total em reais do ano inteiro"(sic), e a fiscalização ter utilizado a taxa determinada pela legislação (taxa de venda da moeda estrangeira fixada pelo Banco Central do Brasil na data do encerramento do período de apuração relativo às demonstrações financeiras em que foram apurados os respectivos lucros – 31/12/2013).*

A Recorrente alega fazer jus à *"consideração dos prejuízos fiscais apurados por Rexam Chile S.A.no ano-calendário de 2009"*, afirmando que *no entender da D. Fiscalização, os prejuízos* apurados no Chile não poderiam ser considerados em razão de a Recorrente já ter

DOCUMENTO VALIDADO

Original

requerido a sua compensação em impugnações apresentadas contra autos de infração anteriores, bem como pelo fato de que o valor desses prejuízos sequer seria suficiente para compensar integralmente os lucros do exercício de 2013.

Ocorre que a Recorrente não demonstrou, no momento desse julgamento, que os autos de infração anteriores ainda não foram definitivamente julgados, razão pela qual esses prejuízos fiscais apurados no Chile não podem considerados no presente caso para fins de compensação.

Enfim, a Recorrente defende que tem o direito de ter considerado também os prejuízos fiscais do exterior, porém na documentação analisada não restou demonstrada essa questão.

MULTA ISOLADA

A fiscalização entendeu que haveria valores devidos e não pagos a título de estimativas/antecipações mensais de IRRPJ e CSLL, razão pela qual aplicou a multa isolada de 50%.

Isso se deve ao fato de que o Fisco efetuou a reapuração desses tributos no ano-calendário em questão e glosou o aproveitamento de prejuízos fiscais de exercícios anteriores, mas que segundo o Fisco não mais subsistiram em função das autuações anteriores lavradas contra a Recorrente acerca desse mesmo tema.

Ocorre que os pagamentos mensais referentes às estimativas são meras antecipações dos tributos efetivamente devidos no ano, não tendo mais razão de quando encerrado o período de apuração anual e apurado o débito de IRPJ e de CSLL definitiva ao exercício.

Entendo que referida multa isolada só é cabível no caso de se apurar erros nas estimativas em ação fiscal realizada no curso do ano em que é lavrada o Auto de Infração.

Diante do exposto, conheço o Recurso Voluntário, afasto a preliminar e a ele dou parcial provimento para que sejam considerados o impostos pago no Chile relativo ao ano-calendário de 2013 para fins de compensação como imposto devido no Brasil nos termos mencionados no voto resultando ao final na redução substancial dos montantes cobrados nesse processo (inclusive com todos os reflexos na multa de ofício, juros e multas); dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para também afastar a multa isolada de todo Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, redator designado

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Embora muito bem fundamentado o voto apresentado pelo Ilustre Relator, Ricardo Piza Di Giovanni, divirjo de seu entendimento em dois de seus pontos.

Tendo em vista que, por voto de qualidade, estas divergências foram a que prevaleceram neste colegiado passo a redigir o voto vencedor.

A primeira questão de divergência foi aceitar como documento de prova de pagamento no exterior a declaração de rendimentos em que é declarado o imposto devido no Chile.

Segundo o Relator este documento é suficiente para comprovação do imposto pago no exterior e aproveitamento do valor devido no Brasil.

Ouso divergir do I. Relator do voto condutor. A comprovação do IR pago no exterior tem sua regulação normativa estabelecida no artigo, 26, § 2° da Lei 9.249/95 e do art 14-A, da IN SRF nº 213/02, ambos reproduzidos abaixo:

Lei 9.249/95

> Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.
>
> (...)
>
> § 2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

IN SRF 213/2002

> Art. 14-A. Para fins da compensação de que trata o art. 14, o documento relativo ao imposto sobre a renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017]
>
> § 1º O reconhecimento do documento pelo Consulado da Embaixada Brasileira de que trata o caput pode ser substituído pela apostila de que tratam os Artigos 3º a 6º da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, promulgada pelo Decreto nº 8.660, de 29 de janeiro de 2016, no âmbito dos países signatários, a qual deve: [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017]
>
> I - ser aposta no próprio documento do órgão arrecadador do país em que for devido o imposto ou em folha a ele apensa; e [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017]

DOCUMENTO VALIDADO

> II - estar acompanhada de tradução para a língua portuguesa realizada por tradutor juramentado. [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017]
>
> § 2º Fica dispensada da obrigação a que se refere o caput o sujeito passivo que: [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017]
>
> I - apresentar, com relação aos lucros, as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese de que trata o inciso II do art. 16 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017]
>
> II - comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto sobre a renda que tenha sido pago por meio do documento de arrecadação apresentado. [Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1772, de 21 de dezembro de 2017]

Pois bem, a citada legislação prevê que a comprovação do imposto de renda pago no exterior se dá pela apresentação de o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. O reconhecimento pela Consulado da Embaixada Brasileira pode ser substituído pela apostila de que tratam os Artigos 3º a 6º da Convenção sobre a Eliminação da Exigência de Legalização de Documentos Públicos Estrangeiros, promulgada pelo Decreto nº 8.660, de 29 de janeiro de 2016.

Outra opção seria a apresentação as demonstrações financeiras acompanhadas da comprovação de que a legislação estrangeira do país de origem do lucro prevê a incidência do IR como documento de arrecadação apresentado.

Embora a legislação tributária traga tais requisitos para a comprovação do IR pago no exterior, esta Turma entende que a prova inequívoca do imposto pago no exterior, mesmo não atendendo aos requisitos normativos podem ser compensados com o IR devido nas condições também estabelecidos pela legislação tributária.

E esta foi a linha de fundamentação do voto condutor, trazendo inclusive trecho do Acórdão relatado pelo ex-Conselheiro, PAULO MATEUS CICCONE, como jurisprudência desta Turma sobre este tema. Vale dizer que, este tratava de comprovação de imposto retido na fonte, em que não há documento de arrecadação efetivamente para o pagamento do imposto devido.

Vale dizer que não há o que discordar do voto condutor neste aspecto. Assim resta identificar se os documentos trazidos aos autos são suficientes para comprova inequivocadamente se foi efetivamente pago o imposto no Chile.

Neste sentido, a recorrente trouxe aos autos documentos que comprovaram no entendimento do I. Relator do voto condutor, acompanhado por este, o pagamento de IR no Chile no valor de 856.194.335 Pesos Chilenos, equivalente a R$ 2.720.011,34.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Este valor reconhecido foi relativo às antecipações comprovadas do imposto devido ao final do ano calendário em questão declarado no montante de 1.497.544.345 Pesos Chilenos. Desta forma restou a ser comprovado o valor de 637.351.523 Pesos Chilenos.

De acordo com o voto condutor este montante estaria comprovado apenas com a entrega do documento em que a recorrente declara como devido o valor de 1.497.544.345 Pesos Chilenos. Afirma o Relator que "*A prova apresentada é hábil e idônea, certificada pelo Serviço de Impostos Internos, deixando claro que o montante de 637.351.523 Pesos Chilenos tem natureza de imposto devido. Não houvesse o respectivo pagamento – como presume a Fiscalização sem nenhuma evidência fática – a certidão emitida certamente teria feito a respectiva ressalva*".

Ouso discordar do I. Relator neste ponto. A legislação tributária ao estabelecer regras para a compensação do IR pago no exterior trouxe os requisitos da comprovação deste pagamento que só podem ser afastados quando há provas inequívocas de sua existência.

Neste sentido, o voto condutor utilizou regras da legislação tributária brasileira tais como a constituição do crédito tributário por meio de entrega de declaração e sua cobrança imediata apenas com a utilização deste mesmo instrumento para confirmação da arrecadação ocorrida sob a regulamentação de legislação estrangeira.

A legislação tributária prevê que somente o imposto pago no exterior é passível de compensação com o que for devido no Brasil. Não há qualquer previsão legislativa permitindo a compensação do imposto declarado no exterior, ou mesmo o devido por meio de confissão de dívida, com o devido no Brasil.

Destaca-se que nem mesmo no Brasil, não é qualquer declaração transmitidas pela pessoa jurídica às autoridades tributárias brasileiras é instrumento de confissão de dívida. Na ECF, por exemplo, também é informado, o IR devido ao final do ano, bem como as antecipações, recolhidas e retidas na fonte, sem, no entanto, se constituir em instrumento de confissão de dívida.

Assim, seja por não haver provas que a declaração do imposto a pagar entregue ao Fisco chileno, seja por não existirem provas do efetivo pagamento do imposto de renda a pagar ao final do ano calendário de 2013, entendo não ser possível a compensação do valor remanescente a pagar declarado com o auto de infração lavrado pela autoridade fiscal brasileira.

Sendo assim, não é possível a compensação do montante de 637.351.523 Pesos Chilenos com o crédito tributário constituído por meio do lançamento discutido nos presentes autos.

Outra divergência do voto condutor foi a possibilidade da concomitância da aplicação da multa de ofício e a multa isolada pelo não pagamento das estimativas.

Sobre este ponto, trago o voto da ex-Conselheira Adriana Gomes Rêgo, Relatora do Acórdão n° 9101-002.750 – CSRF / 1ª Turma, por possuir o mesmo entendimento:

DOCUMENTO VALIDADO

No mérito, a questão a ser dirimida no presente recurso diz respeito à possibilidade de serem aplicadas, simultaneamente, a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativas mensais, e a multa de ofício pela falta de recolhimento do tributo devido no ajuste anual.

A lei determina que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do lucro real, apurem seus resultados trimestralmente. Como alternativa, facultou, o legislador, a possibilidade de a pessoa jurídica, obrigada ao lucro real, apurar seus resultados anualmente, desde que antecipe pagamentos mensais, a título de estimativa, que devem ser calculados com base na receita bruta mensal, ou com base em balanço/balancete de suspensão e/ou redução.

Observe-se:

> Lei nº 9.430, de 1996 (redação original):
>
> Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.
>
> §1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.
>
> § 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.
>
> § 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.
>
> § 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:
>
> I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;
>
> II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;
>
> III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;
>
> IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.
>
> [...]

DOCUMENTO VALIDADO

Vê-se, então, que a pessoa jurídica, obrigada a apurar seus resultados de acordo com as regras do lucro real trimestral, tem a opção de fazê-lo com a periodicidade anual, desde que, efetue pagamentos mensais a título de estimativa. Essa é a regra do sistema.

No presente caso, a pessoa jurídica fez a opção por apurar o lucro real anualmente, sujeitando-se, assim, e de forma obrigatória, aos recolhimentos mensais a título de estimativas.

Como se vê nos autos de infração de IRPJ e CSLL (e-fls. 955 e ss), a multa isolada aplicada pela falta de recolhimento das estimativas mensais desses tributos teve fulcro no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, mais precisamente em seu inciso II, alínea "b", com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.488, de 2007.

A exigência da multa isolada foi mantida pela autoridade julgadora de 1ª Instância, mas, no julgamento do Recurso Voluntário, o colegiado a quo, por maioria de votos, acatou as alegações da autuada e exonerou a multa isolada exigida nestes autos por entender que (i) "em razão de uma mesma conduta (recolhimento a menor do IRPJ e da CSLL no anocalendário de 2008 em razão de dedução indevida), foram aplicadas duas penalidades distintas contra a recorrente (multa isolada e multa de ofício)"; (ii) "o dever de antecipar apenas existe enquanto houver uma obrigação a ser antecipada (isto é, enquanto ainda não tiver ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL), é forçoso concluir que a base imponível da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Todavia, discordo de tal entendimento porque vislumbro que as penalidades exigidas são autônomas e incidem sobre infrações distintas.

A exemplo do que argumenta a Contribuinte em suas contrarrazões, há aqueles que alegam que as alterações promovidas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488, de 2007, não teriam afetado, substancialmente, a infração sujeita à aplicação da multa isolada, apenas reduzindo o seu percentual de cálculo e mantendo a vinculação da base imponível ao tributo devido no ajuste anual. Nesse sentido invocam que a própria Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 351, de 2007, limitou-se a esclarecer que a alteração do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, efetuada pelo art. 14 do Projeto, tem o objetivo de reduzir o percentual da multa de ofício, lançada isoladamente, nas hipóteses de falta de pagamento mensal devido pela pessoa física a título de carnê-leão ou pela pessoa jurídica a título de estimativa, bem como retira a hipótese de incidência da multa de ofício no caso de pagamento do tributo após o vencimento do prazo, sem o acréscimo da multa de mora. E, ainda que se entenda que a identidade de bases de cálculo foi superada pela nova redação do dispositivo legal, para essas pessoas subsistiria o fato de as duas penalidades decorrerem de falta de

DOCUMENTO VALIDADO

recolhimento de tributo, o que imporia o afastamento da penalidade menos gravosa.

Ora, a vinculação entre os recolhimentos antecipados e a apuração do ajuste anual é inconteste, até porque a antecipação só é devida porque o sujeito passivo opta por postergar para o final do ano-calendário a apuração dos tributos incidentes sobre o lucro.

Contudo, a sistemática de apuração anual demanda uma punição diferenciada em face de infrações das quais resulta falta de recolhimento de tributo pois, na apuração anual, o fluxo de arrecadação da União está prejudicado desde o momento em que a estimativa é devida, e se a exigência do tributo com encargos ficar limitada ao devido por ocasião do ajuste anual, além de não se conseguir reparar todo o prejuízo experimentado à União, há um desestímulo à opção pela apuração trimestral do lucro tributável, hipótese na qual o sujeito passivo responderia pela infração com encargos desde o trimestre de sua ocorrência.

Na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, esta penalidade foi prevista nos mesmos termos daquela aplicável ao tributo não recolhido no ajuste anual, ou seja, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição, inclusive no mesmo percentual de 75%, e passível de agravamento ou qualificação se presentes as circunstâncias indicadas naquele dispositivo legal. Veja-se:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:
>
> I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;
>
> II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Vide Lei nº 10.892, de 2004)
>
> § 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:
>
> I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;
>
> [...]
>
> III - isoladamente, no caso de pessoa física sujeita ao pagamento mensal do imposto (carnê-leão) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de fazê-lo, ainda que não tenha apurado imposto a pagar na declaração de ajuste;

DOCUMENTO VALIDADO

> IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no anocalendário correspondente;
>
> V - isoladamente, no caso de tributo ou contribuição social lançado, que não houver sido pago ou recolhido. (Revogado pela Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.716, de 1998)
>
> [...]

A redação original do dispositivo legal resultou, assim, em punições equivalentes para a falta de recolhimento de estimativas e do ajuste anual. E, decidindo sobre este conflito, a jurisprudência administrativa posicionou-se majoritariamente contra a subsistência da multa isolada, porque calculada a partir da mesma base de cálculo punida com a multa proporcional, e ainda no mesmo percentual desta.

Frente a tais circunstâncias, o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, foi alterado pela Medida Provisória nº 351, de 2007, para prever duas penalidades distintas: a primeira de 75% calculada sobre o imposto ou contribuição que deixasse de ser recolhido e declarado, e exigida conjuntamente com o principal (inciso I do art. 44), e a segunda de 50% calculada sobre o pagamento mensal que deixasse de ser efetuado, ainda que apurado prejuízo fiscal ou base negativa ao final do ano-calendário, e exigida isoladamente (inciso II do art. 44). Além disso, as hipóteses de qualificação (§1º do art. 44) e agravamento (2º do art. 44) ficaram restritas à penalidade aplicável à falta de pagamento e declaração do imposto ou contribuição.

Observe-se:

> Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
>
> I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;
>
> II - de 50% (cinqüenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:
>
> a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;
>
> 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.

DOCUMENTO VALIDADO

> § 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.
>
> I - (revogado);
>
> II - (revogado);
>
> III - (revogado);
>
> IV - (revogado);
>
> V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

As conseqüências desta alteração foram apropriadamente expostas pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no voto condutor do Acórdão nº 101-002.251:

> Logo, tendo sido alterada a base de cálculo eleita pelo legislador para a multa isolada de totalidade ou diferença de tributo ou contribuição para valor do pagamento mensal, não há mais qualquer vínculo, ou dependência, da multa isolada com a apuração de tributo devido.
>
> Perfilhando o entendimento de que não se confunde a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição com o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, é vasta a jurisprudência desta CSRF, valendo mencionar dos últimos cinco anos, entre outros, os acórdãos nºs 9101-00577, de 18 de maio de 2010, 9101-00.685, de 31 de agosto de 2010, 9101-00.879, de 23 de fevereiro de 2011, nº 9101-001.265, de 23 de novembro de 2011, nº 9101-001.336, de 26 de abril de 2012, nº 9101-001.547, de 22 de janeiro de 2013, nº 9101-001.771, de 16 de outubro de 2013, e nº 9101-002.126, de 26 de fevereiro de 2015, todos assim ementados (destaquei):
>
> O artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano.
>
> Daí porque despropositada a decisão recorrida que, após reconhecer expressamente a modificação da redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 pela Lei nº 11.488, de 2007, e transcrever os mesmos dispositivos legais acima, abruptamente conclui no sentido de que (e-fls. 236):
>
> Portanto, cabe excluir a exigência da multa de ofício isolada concomitante à multa proporcional.
>
> Em despacho de admissibilidade de embargos de declaração por omissão, interpostos pela Fazenda Nacional contra aquela decisão, e rejeitados, foi dito o seguinte (e-fls. 247):

DOCUMENTO VALIDADO

Por fim, reafirmo a impossibilidade da aplicação cumulativa dessas multas. Isso porque é sabido que um dos fatores que levou à mudança da redação do citado art. 44 da Lei 9.430/1996 foram os julgados deste Conselho, sendo que à época da edição da Lei 11.488/2007 já predominava esse entendimento. Vejamos novamente a redação de parte [das] disposições do art. 44 da Lei 9.430/1996 alteradas/incluídas pela Lei 11.488/2007:

[...].

Ora, o legislador tinha conhecimento da jurisprudência deste Conselho quanto à impossibilidade de aplicação cumulativa da multa isolada com a multa de oficio, além de outros entendimentos no sentido de que não poderia ser exigida se apurado prejuízo fiscal no encerramento do ano-calendário, ou se o tributo tivesse sido integralmente pago no ajuste anual.

Todavia, tratou apenas das duas últimas hipóteses na nova redação, ou seja, deixou de prever a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas. E não se diga que seria esquecimento, pois, logo a seguir, no parágrafo § 1º, excetuou a cumulatividade de penalidades quando a ensejar a aplicação dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964.

Bastava ter acrescentado mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996, estabelecendo expressamente essa hipótese, que aliás é a questão de maior incidência.

Ao deixar de fazer isso, uma das conclusões factíveis é que essa cumulatividade é mesmo indevida.

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse "mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996".

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> […];
>
> Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que "nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas", está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.
>
> Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse "a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas". Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em "identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias".
>
> Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre "no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido".
>
> O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

Destaque-se, ainda, que a penalidade agora prevista no art. 44, inciso II da Lei nº 9.430, de 1996, é exigida isoladamente e mesmo se não apurado lucro tributável ao final do ano-calendário. A conduta reprimida, portanto, é a inobservância do dever de antecipar, mora que prejudica a União durante o período verificado entre a data em que a estimativa deveria ser paga e o encerramento do ano-calendário. A falta de recolhimento do tributo em si, que se perfaz a partir da ocorrência do fato gerador ao final do ano-calendário, sujeita-se a outra penalidade e a juros de mora incorridos apenas a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente.

Diferentes, portanto, são os bens jurídicos tutelados, e limitar a penalidade àquela aplicada em razão da falta de recolhimento do ajuste anual é um incentivo ao descumprimento do dever de antecipação ao qual o sujeito passivo voluntariamente se vinculou, ao optar pelas vantagens decorrentes da apuração do lucro tributável apenas ao final do ano-calendário.

E foi, justamente, a alteração legislativa acima que motivou a edição da referida Súmula CARF nº 105.

Explico.

O enunciado de súmula em referência foi aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 08 de dezembro de 2014. Antes, enunciado semelhante foi, por sucessivas vezes, rejeitado pelo Pleno da CSRF, e mesmo pela 1ª Turma da CSRF. Veja-se, abaixo, os verbetes submetidos a votação de 2009 a 2014:

> PORTARIA Nº 97, DE 24 DE NOVEMBRO DE 20092
>
> [...]
>
> ANEXO I
>
> I - ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DO PLENO:
>
> [...]
>
> 12. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº :
>
> Até a vigência da Medida Provisória nº 351/2007, a multa isolada decorrente da falta ou insuficiência de antecipações não pode ser exigida concomitantemente com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado no ajuste anual.
>
> [...]
>
> PORTARIA Nº 27, DE 19 DE NOVEMBRO DE 2012
>
> [...]
>
> ANEXO ÚNICO
>
> [...]
>
> II- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 1ª TURMA DA CSRF:
>
> [...]
>
> 17. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:
>
> Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.
>
> Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.
>
> [...]
>
> III- ENUNCIADOS A SEREM SUBMETIDOS À APROVAÇÃO DA 2ª TURMA DA CSRF:
>
> [...]
>
> 22. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA nº:

DOCUMENTO VALIDADO

Até 21 de janeiro de 2007, descabe o lançamento de multa isolada em razão do não recolhimento do imposto de renda devido em carnê-leão aplicada em concomitância com a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Acórdãos precedentes: 104-22036, de 09/06/2006; 3401- 00078, de 01/06/2009; 3401-00047, de 06/05/2009; 104-23338, de 26/06/2008; 9202-00.699, de 13/04/2010; 9202-01.833, de 25/ 10/ 2011.

[...]

PORTARIA Nº- 18, DE 20 DE NOVEMBRO DE 20134

[...]

ANEXO I

I - Enunciados a serem submetidos ao Pleno da CSRF:

[...]

9ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

Até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001261, de 22/11/11; 9101-001203, de 22/11/11; 9101-001238, de 21/11/11; 9101-001307, de 24/04/12; 1402-001.217, de 04/10/12; 1102-00748, de 09/05/12; 1803-001263, de 10/04/12.

[...]

PORTARIA Nº 23, DE 21 DE NOVEMBRO DE 20145

[...]

ANEXO I

[...]

II - Enunciados a serem submetidos à 1ª Turma da CSRF:

[...]

13ª. PROPOSTA DE ENUNCIADO DE SÚMULA

A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Acórdãos Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de

DOCUMENTO VALIDADO

> 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.
>
> [...]

É de se destacar que os enunciados assim propostos de 2009 a 2013 exsurgem da jurisprudência firme, contrária à aplicação concomitante das penalidades antes da alteração promovida no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007. Jurisprudência esta, aliás, que motivou a alteração legislativa.

De outro lado, a discussão acerca dos lançamentos formalizados em razão de infrações cometidas a partir do novo contexto legislativo ainda não apresentava densidade suficiente para indicar qual entendimento deveria ser sumulado.

Considerando tais circunstâncias, o Pleno da CSRF, e também a 1ª Turma da CSRF, rejeitou, por três vezes, nos anos de 2009, 2012 e 2013, o enunciado contrário à concomitância das penalidades até a vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007. As discussões nestas votações motivaram alterações posteriores com o objetivo de alcançar redação que fosse acolhida pela maioria qualificada, na forma regimental.

Com a rejeição do enunciado de 2009, a primeira alteração consistiu na supressão da vigência da Medida Provisória nº 351, de 2007, substituindo-a, como marco temporal, pela referência à data de sua publicação. Também foram separadas as hipóteses pertinentes ao IRPJ/CSLL e ao IRPF, submetendo-se à 1ª Turma e à 2ª Turma da CSRF os enunciados correspondentes. Seguindo-se nova rejeição em 2012, o enunciado de 2009 foi reiterado em 2013 e, mais uma vez, rejeitado.

Este cenário deixou patente a imprestabilidade de enunciado distinguindo as ocorrências alcançadas a partir da expressão "até a vigência da Medida Provisória nº 351", de 2007, ou até a data de sua publicação. E isto porque a partir da redação proposta havia o risco de a súmula ser invocada para declarar o cabimento da exigência concomitante das penalidades a partir das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, apesar de a jurisprudência ainda não estar consolidada neste sentido.

Para afastar esta interpretação, o enunciado aprovado pela 1ª Turma da CSRF em 2014 foi redigido de forma direta, de modo a abarcar, apenas, a jurisprudência firme daquele Colegiado: a impossibilidade de cumulação, com a multa de ofício proporcional aplicada sobre os tributos devidos no ajuste anual, das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas exigidas com fundamento na legislação antes de sua alteração pela Medida Provisória nº 351, de 2007. Omitiu-se, intencionalmente, qualquer referência às situações verificadas depois da alteração legislativa em tela, em razão da qual a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas passou a estar prevista no art. 44, inciso II, alínea "b", e não mais no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, sempre com vistas a atribuir os efeitos sumulares à parcela do litígio já pacificada.

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, a Súmula CARF nº 105 tem aplicação, apenas, em face de multas lançadas com fundamento na redação original do art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, tendo por referência infrações cometidas antes da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, publicada em 22 de janeiro de 2007, e ainda que a exigência tenha sido formalizada já com o percentual reduzido de 50%, dado que tal providência não decorre de nova fundamentação do lançamento, mas sim da retroatividade benigna prevista pelo art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN.

Neste sentido, vale observar que os precedentes indicados para aprovação da súmula reportam-se, todos, a infrações cometidas antes de 2007:

> Acórdão nº 9101-001.261:
>
> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
>
> Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL
>
> Ano-calendário: 2001
>
> Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFICIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de oficio pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço.
>
> A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.
>
> Acórdão nº 9101-001.203:
>
> Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
>
> Exercício: 2000, 2001
>
> Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de oficio exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização.
>
> Acórdão nº 9101-001.238:
>
> Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

DOCUMENTO VALIDADO

Exercício: 2001

[...]

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFICIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de oficio exigida no lançamento para cobrança de tributo, visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal.

Acórdão nº 9101-001.307:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

[...]

MULTA ISOLADA APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de oficio pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Acórdão nº 1402-001.217:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

[...]

MULTA DE OFICIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAIS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFICIO. INAPLICABILIDADE. É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de oficio sobre o ajuste anual (mesma base).

[...]

Acórdão nº 1102-000.748:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA

JURÍDICA IRPJ

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> Ano-calendário: 2000, 2001
>
> Ementa:
>
> [...]
>
> LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.
>
> Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas.
>
> [...]
>
> Acórdão nº 1803-001.263:
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
>
> JURÍDICA IRPJ
>
> Ano-calendário: 2002
>
> [...]
>
> APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

Frente a tais circunstâncias, ainda que precedentes da súmula veiculem fundamentos autorizadores do cancelamento de exigências formalizadas a partir da alteração promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, não são eles, propriamente, que vinculam o julgador administrativo, mas sim o enunciado da súmula, no qual está sintetizada a questão pacificada.

Digo isso porque esses precedentes têm sido utilizados para se tentar aplicar outra tese no sentido de afastar a multa, qual seja a do princípio da consunção. Ora se o princípio da consunção fosse fundamento suficiente para inexigibilidade concomitante das multas em debate, o enunciado seria genérico, sem qualquer referência ao fundamento legal dos lançamentos alcançados. A citação expressa do texto legal presta-se a firmar esta

circunstância como razão de decidir relevante extraída dos paradigmas, cuja presença é essencial para aplicação das consequências do entendimento sumulado.

Da mesma forma que faz a Contribuinte em suas contrarrazões, há quem argumente que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Sustentam os adeptos dessa tese que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do anocalendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN. Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101-001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

> [...]
>
> A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa. Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:
>
> "Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
>
> § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

DOCUMENTO VALIDADO

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

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

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

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

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a imposição de sanção”. (in “O

DOCUMENTO VALIDADO

Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário", ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES

A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> "AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.
>
> É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2° da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004.Agravo regimental improvido."
>
> (Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180 - Relator Ministro Humberto Martins - Segunda Turma - DJ 17.08.2006 p. 341) Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.
>
> Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o "pagamento" de antecipação.
>
> Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado "sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição".

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua

exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Sob esta ótica, o recolhimento de estimativas melhor se alinha ao conceito de obrigação acessória que à definição de obrigação principal, até porque a antecipação do recolhimento é, em verdade, um ônus imposto aos que voluntariamente optam pela apuração anual do lucro tributável, e a obrigação acessória, nos termos do art. 113, §2º do CTN, é medida prevista não só no interesse da fiscalização, mas também da arrecadação dos tributos.

Veja-se, aliás, que as manifestações do Superior Tribunal de Justiça acima citadas expressamente reconhecem este ônus como decorrente de uma opção, e distinguem a antecipação do pagamento do pagamento em si, isto para negar a aplicação de juros a partir de seu recolhimento no confronto com o tributo efetivamente devido ao final do ano-calendário.

É certo que a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já consolidou seu entendimento contrariamente à aplicação concomitante das penalidades em razão do princípio da consunção, conforme evidencia a ementa de julgado recente proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.576.289/RS:

> TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44, I E II, DA LEI 9.430/1996 (REDAÇÃO DADA PELA LEI 11.488/2007). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTES.
>
> 1. A Segunda Turma do STJ tem posição firmada pela impossibilidade de aplicação concomitante das multas isolada e de ofício previstas nos incisos I e II do art. 44 da Lei 9.430/1996 (AgRg no REsp 1.499.389/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/9/2015; REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 24/3/2015).
>
> 2. Agravo Regimental não provido.

As contrarrazões oferecidas pela Contribuinte, aliás, fazem referência ao REsp 1.496.354/PR, mencionado na ementa acima. Todavia, referidos julgados não são de observância obrigatória na forma do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" do Anexo II do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015.

Além disso, a interpretação de que a falta de recolhimento da antecipação mensal é infração abrangida pela falta de recolhimento do ajuste anual, sob o pressuposto da existência de dependência entre elas, sendo a primeira infração preparatória da segunda, desconsidera o prejuízo experimentado pela União com a mora subsistente em razão de o tributo devido no ajuste anual sofrer encargos somente a partir do encerramento do anocalendário.

DOCUMENTO VALIDADO

Favorece, assim, o sujeito passivo que se obrigou às antecipações para apurar o lucro tributável apenas ao final do ano-calendário, conferindo-lhe significativa vantagem econômica em relação a outro sujeito passivo que, cometendo a mesma infração, mas optando pela regra geral de apuração trimestral dos lucros, suportaria, além do ônus da escrituração trimestral dos resultados, os encargos pela falta de recolhimento do tributo calculados desde o encerramento do período trimestral. Quanto à transposição do princípio da consunção para o Direito Tributário, vale a transcrição da oposição manifestada pelo Conselheiro Alberto Pinto Souza Junior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

> Da inviabilidade de aplicação do princípio da consunção O princípio da consunção é princípio específico do Direito Penal, aplicável para solução de conflitos aparentes de normaspenais, ou seja, situações em que duas ou mais normas penais podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato.
>
> Primeiramente, há que se ressaltar que a norma sancionatória tributária não é norma penal stricto sensu. Vale aqui a lembrança que o parágrafo único do art. 273 do anteprojeto do CTN (hoje, art. 112 do CTN), elaborado por Rubens Gomes de Sousa, previa que os princípios gerais do Direito Penal se aplicassem como métodos ou processos supletivos de interpretação da lei tributária, especialmente da lei tributária que definia infrações. Esse dispositivo foi rechaçado pela Comissão Especial de 1954 - que elaborou o texto final do anteprojeto, sendo que tal dispositivo não retornou ao texto do CTN que veio a ser aprovado pelo Congresso Nacional. À época, a Comissão Especial do CTN acolheu os fundamentos de que o direito penal tributário não tem semelhança absoluta com o direito penal (sugestão 789, p. 513 dos Trabalhos da Comissão Especial do CTN) e que o direito penal tributário não é autônomo ao direito tributário, pois a pena fiscal mais se assemelha a pena cível do que a criminal (sugestão 787, p.512, idem). Não é difícil, assim, verificar que, na sua gênese, o CTN afastou a possibilidade de aplicação supletiva dos princípios do direito penal na interpretação da norma tributária, logicamente, salvo aqueles expressamente previstos no seu texto, como por exemplo, a retroatividade benigna do art. 106 ou o in dubio pro reo do art. 112.

Oportuna, também, a citação da abordagem exposta em artigo publicado por Heraldo Garcia Vitta:

> O Direito Penal é especial, contém princípios, critérios, fundamentos e normas particulares, próprios desse ramo jurídico; por isso, a rigor, as regras dele não podem ser estendidas além dos casos para os quais foram instituídas. De fato, não se aplica norma jurídica senão à ordem de coisas para a qual foi estabelecida; não se pode pôr de lado a natureza

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> da lei, nem o ramo do Direito a que pertence a regra tomada por base do processo analógico.[15 Carlos Maximiliano, Hermenêutica e aplicação do direito, p.212] Na hipótese de concurso de crimes, o legislador escolheu critérios específicos, próprios desse ramo de Direito. Logo, não se justifica a analogia das normas do Direito Penal no tema concurso real de infrações administrativas.
>
> A 'forma de sancionar' é instituída pelo legislador, segundo critérios de conveniência/oportunidade, isto é, discricionariedade. Compete-lhe elaborar, ou não, regras a respeito da concorrência de infrações administrativas. No silêncio, ocorre cúmulo material.
>
> Aliás, no Direito Administrativo brasileiro, o legislador tem procurado determinar o cúmulo material de infrações, conforme se observa, por exemplo, no artigo 266, da Lei nº 9.503, de 23.12.1997 (Código de Trânsito Brasileiro), segundo o qual "quando o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações, ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as respectivas penalidades". Igualmente o artigo 72, §1º, da Lei 9.605, de 12.2.1998, que dispõe sobre sanções penais e administrativas derivadas de condutas lesivas ao meio ambiente: "Se o infrator cometer, simultaneamente, duas ou mais infrações [administrativas, pois o disposto está inserido no Capítulo VI – Da Infração Administrativa] ser-lhe-ão aplicadas, cumulativamente, as sanções a elas cominadas". E também o parágrafo único, do artigo 56, da Lei nº 8.078, de 11.9.1990, que regula a proteção do consumidor: "As sanções [administrativas] previstas neste artigo serão aplicadas pela autoridade administrativa, no âmbito de sua atribuição, podendo ser aplicadas cumulativamente, inclusive por medida cautelar antecedente ou incidente de procedimento administrativo".[16 Evidentemente, se ocorrer, devido ao acúmulo de sanções, perante a hipótese concreta, pena exacerbada, mesmo quando observada imposição do mínimo legal, isto é, quando a autoridade administrativa tenha imposto cominação mínima, estabelecida na lei, ocorrerá invalidação do ato administrativo, devido ao princípio da proporcionalidade.]

No Direito Penal são exemplos de aplicação do princípio da consunção a absorção da tentativa pela consumação, da lesão corporal pelo homicídio e da violação de domicílio pelo furto em residência. Característica destas ocorrências é a sua previsão em normas diferentes, ou seja, a punição concebida de forma autônoma, dada a possibilidade fática de o agente ter a intenção, apenas, de cometer o crime que figura como delito-meio ou delito fim.

Já no caso em debate, a norma tributária prevê expressamente a aplicação das duas penalidades em face da conduta de sujeito passivo que motive lançamento de ofício, como bem observado pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão no já citado voto condutor do Acórdão nº 9101-002.251:

DOCUMENTO VALIDADO

[...]

Ora, o legislador, no caso, fez mais do que faria se apenas acrescentasse "mais uma alínea no inciso II da nova redação do art. 44 da [Lei nº] 9.430/1996".

Na realidade, o que, na redação primeira, era apenas um inciso subordinado a um parágrafo do artigo (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), tornou-se um inciso vinculado ao próprio caput do artigo (art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996), no mesmo patamar, portanto, do inciso então preexistente, que previa a multa de ofício.

Veja-se a redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela Lei nº 11.488, de 2007 (sublinhei):

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

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

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

[...];

Dessa forma, a norma legal, ao estatuir que "nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas", está a se referir, iniludivelmente, às duas multas em conjunto, e não mais em separado, como dava a entender a antiga redação do dispositivo.

Nessas condições, não seria necessário que a norma previsse "a possibilidade de haver cumulatividade dessas multas". Pelo contrário: seria necessário, sim se fosse esse o caso, que a norma excetuasse essa possibilidade, o que nela não foi feito. Por conseguinte, não há que se falar como pretendeu o sujeito passivo, por ocasião de seu recurso voluntário em "identidade quanto ao critério pessoal e material de ambas as normas sancionatórias".

Se é verdade que as duas normas sancionatórias, pelo critério pessoal, alcançam o mesmo contribuinte (sujeito passivo), não é verdade que o critério material (verbo + complemento) de uma e de outra se centre "no descumprimento da relação jurídica que determina o recolhimento integral do tributo devido".

O complemento do critério material de ambas é, agora, distinto: o da multa de ofício é a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição; já o da multa isolada é o valor do pagamento mensal, apurado sob base estimada ao longo do ano, cuja materialidade, como visto anteriormente, não se confunde com aquela. (grifos do original)

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável.

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

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

Neste sentido, aliás, são as considerações do Conselheiro Alberto Pinto Souza Júnior no voto condutor do Acórdão nº 1302-001.823:

> Ainda que aplicável fosse o princípio da consunção para solucionar conflitos aparentes de norma tributárias, não há no caso em tela qualquer conflito que justificasse a sua aplicação. Conforme já asseverado, o conflito aparente de normas ocorre quando duas ou mais normas podem aparentemente incidir sobre um mesmo fato, o que não ocorre in casu, já que temos duas situações fáticas diferentes: a primeira, o não recolhimento do tributo devido; a segunda, a não observância das normas do regime de recolhimento sobre bases estimadas. Ressalte-se que o simples fato de alguém, optante pelo lucro

DOCUMENTO VALIDADO

real anual, deixar de recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada não enseja per se a aplicação da multa isolada, pois esta multa só é aplicável quando, além de não recolher o IRPJ mensal sobre a base estimada, o contribuinte deixar de levantar balanço de suspensão, conforme dispõe o art. 35 da Lei no 8.981/95. Assim, a multa isolada não decorre unicamente da falta de recolhimento do IRPJ mensal, mas da inobservância das normas que regem o recolhimento sobre bases estimadas, ou seja, do regime.

[...]

Assim, demonstrado que temos duas situações fáticas diferentes, sob as quais incidem normas diferentes, resta irrefutável que não há unidade de conduta, logo não existe qualquer conflito aparente entre as normas dos incisos I e IV do § 1º do art. 44 e, consequentemente, indevida a aplicação do princípio da consunção no caso em tela.

Noutro ponto, refuto os argumentos de que a falta de recolhimento da estimativa mensal seria uma conduta menos grave, por atingir um bem jurídico secundário – que seria a antecipação do fluxo de caixa do governo. Conforme já demonstrado, a multa isolada é aplicável pela não observância do regime de recolhimento pela estimativa e a conduta que ofende tal regime jamais poderia ser tida como menos grave, já que põe em risco todo o sistema de recolhimento do IRPJ sobre o lucro real anual – pelo menos no formato desenhado pelo legislador.

Em verdade, a sistemática de antecipação dos impostos ocorre por diversos meios previstos na legislação tributária, sendo exemplos disto, alem dos recolhimentos por estimativa, as retenções feitas pelas fontes pagadoras e o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), feitos pelos contribuintes pessoas físicas. O que se tem, na verdade são diferentes formas e momentos de exigência da obrigação tributária. Todos esses instrumentos visam ao mesmo tempo assegurar a efetividade da arrecadação tributária e o fluxo de caixa para a execução do orçamento fiscal pelo governo, impondo-se igualmente a sua proteção (como bens jurídicos). Portanto, não há um bem menor, nem uma conduta menos grave que possa ser englobada pela outra, neste caso.

Ademais, é um equívoco dizer que o não recolhimento do IRPJestimada é uma ação preparatória para a realização da "conduta mais grave" – não recolhimento do tributo efetivamente devido no ajuste. O não pagamento de todo o tributo devido ao final do exercício pode ocorrer independente do fato de terem sido recolhidas as estimativas, pois o resultado final apurado não guarda necessariamente proporção com os valores devidos por estimativa. Ainda que o contribuinte recolha as antecipações, ao final pode ser apurado um saldo de tributo a pagar, com base no resultado do exercício. As infrações tributárias que ensejam a

DOCUMENTO VALIDADO

> multa isolada e a multa de ofício nos casos em tela são autônomas. A ocorrência de uma delas não pressupõe necessariamente a existência da outra, logo inaplicável o princípio da consunção, já que não existe conflito aparente de normas.

Tais circunstâncias são totalmente distintas das que ensejam a aplicação de multa moratória ou multa de ofício sobre tributo não recolhido. Nesta segunda hipótese, sim, a base fática é idêntica, porque a infração de não recolher o tributo no vencimento foi praticada e, para compensar a União o sujeito passivo poderá, caso não demande a atuação de um agente fiscal para constituição do crédito tributário por lançamento de ofício, sujeitar-se a uma penalidade menor. Se o recolhimento não for promovido depois do vencimento e o lançamento de ofício se fizer necessário, a multa de ofício fixada em maior percentual incorpora, por certo, a reparação que antes poderia ser promovida pelo sujeito passivo sem a atuação de um Auditor Fiscal.

Imprópria, portanto, a ampliação do conteúdo expresso no enunciado da súmula a partir do que consignado no voto condutor de alguns dos paradigmas.

É importante repisar, assim, que as decisões acerca das infrações cometidas depois das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, não devem observância à Súmula CARF nº 105 e os Conselheiros têm plena liberdade de convicção.

Somente a essência extraída dos paradigmas, integrada ao enunciado - no caso, mediante expressa referência ao fundamento legal aplicável antes da edição da Medida Provisória nº 351, de 2007 (art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996) - , representa o entendimento acolhido pela 1ª Turma da CSRF a ser observado, obrigatoriamente, pelos integrantes da 1ª Seção de Julgamento. Nada além disso.

De outro lado, releva ainda destacar que a aprovação de um enunciado não impõe ao julgador a sua aplicação cega. As circunstâncias do caso concreto devem ser analisadas e, caso identificado algum aspecto antes desconsiderado, é possível afastar a aplicação da súmula.

Veja-se, por exemplo, que o enunciado da Súmula CARF nº 105 é omisso acerca de outro ponto que permite interpretação favorável à manutenção parcial de exigências formalizadas ainda que com fundamento no art. 44, §1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996. Neste sentido é a declaração de voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1302-001.753:

> A multa isolada teve em conta falta de recolhimento de estimativa de CSLL no valor de R$ 94.130,67, ao passo que a multa de ofício foi aplicada sobre a CSLL apurada no ajuste anual no valor de R$ 31.595,78. Discute-se, no caso, a aplicação da Súmula CARF nº 105 de seguinte teor: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode

DOCUMENTO VALIDADO

ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Os períodos de apuração autuados estariam alcançados pelo dispositivo legal apontado na Súmula CARF nº 105. Todavia, como evidenciam as bases de cálculo das penalidades, a concomitância se verificou apenas sobre parte da multa isolada exigida por falta de recolhimento da estimativa de CSLL devida em dezembro/2002. Importa, assim, avaliar se o entendimento sumulado determinaria a exoneração de toda a multa isolada aqui aplicada.

A referência à exigência ao mesmo tempo das duas penalidades não possui uma única interpretação. É possível concluir, a partir do disposto, que não subsiste a multa isolada aplicada no mesmo lançamento em que formalizada a exigência do ajuste anual com acréscimo da multa de ofício proporcional, ou então que a multa isolada deve ser exonerada quando exigida em face de antecipação contida no ajuste anual que ensejou a exigência do principal e correspondente multa de ofício. Além disso, pode-se interpretar que deve subsistir apenas uma penalidade quando a causa de sua aplicação é a mesma.

Os precedentes que orientaram a edição da Súmula CARF nº 105 auxiliam nesta interpretação. São eles:

[...]

Observa-se nas ementas dos Acórdãos nº 9101-001.261, 9101-001.307 e 1803-001.263 a abordagem genérica da infração de falta de recolhimento de estimativas como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano, e que por esta razão é absorvida pela segunda infração, devendo subsistir apenas a punição aplicada sobre esta. Sob esta vertente interpretativa, qualquer multa isolada aplicada por falta de recolhimento de estimativas sucumbiria frente à exigência do ajuste anual com acréscimo de multa de ofício.

Porém, os Acórdãos nº 9101-001.203 e 9101-001.238, reportamse à identidade entre a infração que, constatada pela Fiscalização, enseja a apuração da falta de recolhimento de estimativas e da falta de recolhimento do ajuste anual, assim como os Acórdãos nº 1402-001.217 e 1102-000.748 fazem referência a aplicação de penalidades sobre a mesma base, ou ao fato de a base de cálculo das multas isoladas estar contida na base de cálculo da multa de ofício. Tais referências permitem concluir que, para identificação da concomitância, deve ser avaliada a causa da aplicação da penalidade ou, ao menos, o seu reflexo na apuração do ajuste anual e nas bases estimativas.

DOCUMENTO VALIDADO

> A adoção de tais referenciais para edição da Súmula CARF nº 105 evidencia que não se pretendeu atribuir um conteúdo único à concomitância, permitindo-se a livre interpretação acerca de seu alcance.
>
> Considerando que, no presente caso, as infrações foram apuradas de forma independente - estimativa não recolhida em razão de seu parcelamento parcial e ajuste anual não recolhido em razão da compensação de bases negativas acima do limite legal - e assim resultaram em distintas bases para aplicação das penalidades, é válido concluir que não há concomitância em relação à multa isolada aplicada sobre a parcela de R$ 62.534,89 (= R$ 94.130,67 - R$ 31.595,78), correspondente à estimativa de CSLL em dezembro/2002 que excede a falta de recolhimento apurada no ajuste anual.

Divergência neste sentido, aliás, já estava consubstanciada antes da aprovação da súmula, nos termos do voto condutor do Acórdão nº 1201-00.235, de lavra do Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes:

> [...]
>
> O valor tributável é o mesmo (R$ 15.470.000,00). Isso, contudo, não implica necessariamente numa perfeita coincidência delitiva, pois pode ocorrer também que uma omissão de receita resulte num delito quantitativamente mais intenso. Foi o que ocorreu. Em razão de prejuízos posteriores ao mês do fato gerador, o impacto da omissão sobre a tributação anual foi menor que o sofrido na antecipação mensal. Desse modo, a absorção deve é apenas parcial.
>
> Conforme o demonstrativo de fls. 21, a omissão resultou numa base tributável anual do IR no valor de R$ 5.076.300,39, mas numa base estimada de R$ 8.902.754,18. Assim, deve ser mantida a multa isolada relativa à estimativa de imposto de renda que deixou de ser recolhida sobre R$ 3.826.453,79 (R$ 8.902.754,18 – R$ 5.076.300,39), parcela essa que não foi absorvida pelo delito de não recolhimento definitivo, sobre o qual foi aplicada a multa proporcional.
>
> Abaixo, segue a discriminação dos valores:
>
> Base estimada remanescente: R$ 3.826.453,79
>
> Estimativa remanescente (R$ 3.826.453,79 x 25%): R$ 956.613,45
>
> Multa isolada mantida (R$ 956.613,45 x 50%): R$ 478.306,72
>
> Multa isolada excluída (R$ 1.109.844,27 – R$ 478.306,72: R$ 631.537,55
>
> [...]

A observância do entendimento sumulado, portanto, pressupõe a identificação dos requisitos expressos no enunciado e a análise das circunstâncias do caso concreto, a fim de conferir eficácia à súmula, mas

DOCUMENTO VALIDADO

Original

não aplicá-la a casos distintos. Assim, a referência expressa ao fundamento legal das exigências às quais se aplica o entendimento sumulado limita a sua abrangência, mas a adoção de expressões cujo significado não pode ser identificado a partir dos paradigmas da súmula confere liberdade interpretativa ao julgador.

Como visto, no caso em apreço, não tem aplicação a Súmula CARF nº 105, eis que a penalidade isolada foi exigida para fatos ocorridos após alterações promovidas pela Medida Provisória nº 351, de 2007, no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, sendo ambas as multas devidas.

Entendeu o Colegiado a quo, ainda, que "a base imponível da multa isolada desaparece após o final do exercício (momento da ocorrência do fato gerador), deixando de ser possível, portanto, a aplicação dessa penalidade".

Divirjo, no entanto, de tal entendimento, uma vez que evidência suficiente de que a multa isolada pode ser aplicada depois do encerramento do ano-calendário permanece constando na redação atual do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido do cabimento da multa ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. Nestes termos, a lei afirma a aplicação da multa ainda que a apuração final revele a inexistência de tributo devido sobre o lucro apurado. Ademais, a utilização da expressão "ainda que" deixa patente o cabimento da multa isolada mesmo se houver tributo devido ao final do ano-calendário, hipótese na qual seria devida, também, a multa proporcional estipulada na nova redação do inciso I do art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996.

Consoante antes observado, o tributo apurado ao final do ano-calendário somente se sujeita a encargos a partir de seu vencimento. Logo, para desconstituir a infração de falta de recolhimento de estimativas, o sujeito passivo deve recolher as antecipações em atraso com os encargos pertinentes desde seu vencimento mensal. O recolhimento do tributo devido no ajuste anual, mesmo acrescido dos correspondentes encargos, não repara o prejuízo causado ao fluxo de caixa da União que, na regra geral de tributação, receberia trimestralmente o ingresso dos tributos incidentes sobre o lucro.

Assim, irrelevante o argumento da recorrida de que "durante o ano calendário de 2008, apurou o IRPJ e CSLL devidos estimativamente, e os recolheu" ou de que não teria infringido ao art. 2º da Lei nº 9.430/96. Ao deduzir despesa considerada não necessária, comum ou usual, fez o recolhimento a menor das estimativas mensais, implicando no descumprimento da obrigação acessória.

Assinale-se, por fim, que a conjugação dos argumentos contrário à aplicação da multa isolada depois do encerramento do ano-calendário e favorável à adoção do princípio da consunção resultaria em cenário no qual a falta de recolhimento de estimativas somente seria punida se a infração fosse constatada antes do

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> encerramento do ano-calendário, interpretação que praticamente nega eficácia ao dispositivo legal11 e confere significativa vantagem à opção pelo lucro real anual em detrimento à regra geral de apuração trimestral do lucro tributável.
>
> Deve, portanto, o recurso fazendário ser acolhido, reformando-se o acórdão recorrido para reconhecer a possibilidade de aplicação simultânea (ou concomitante) da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurados ao final do ano-calendário e das multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas mensais desses tributos.

Desta maneira, por todo exposto acima, entendo que é completamente possível a concomitância das multas de ofício e de estimativas não pagas lançadas após a vigência da MP 351/2007.

Sendo assim, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para: i) não considerar o restante do imposto declarado no Chile relativo ao ano-calendário de 2013 para fins de compensação como imposto devido no Brasil, o montante de 637.351.523 Pesos Chilenos; ii) manter a cobrança da multa isolada em concomitância com a multa de ofício; iii) concordar com todo os demais pontos trazidos pelo voto condutor.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda

DOCUMENTO VALIDADO