



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.721453/2014-13  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **1302-004.198 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 11 de dezembro de 2019  
**Recorrentes** MAVENIR TELECOMUNICAÇÕES SUL AMÉRICA LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2009

DECADÊNCIA. PAGAMENTO ANTECIPADO. IRRF.

Na conformidade da Súmula CARF nº 138, o imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

MULTAS QUALIFICADAS.

Afasta-se a qualificação das multas aplicadas quando não há qualquer sinal de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada.

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

Ano-calendário: 2009

DDL. PAGAMENTOS DE ROYALTIES E ASSISTÊNCIA TÉCNICA, CIENTÍFICA, ADMINISTRATIVA OU ASSEMELHADA PARA O EXTERIOR. DEDUTIBILIDADE. LIMITES.

A disciplina da DDL não se coaduna com as transações relacionadas com partes relacionadas no exterior. As regras de preços de transferência têm caráter especial e devem prevalecer sobre as regras de caráter geral estabelecidas para a DDL. Por outro lado, o § 9º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 expressamente excluiu do controle dos preços de transferência as transações que envolvem os pagamentos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada para o exterior, remetendo o assunto às preexistentes limitações de dedutibilidade previstas na Portaria MF nº 436/58. Portanto, se fosse possível aplicá-lo, o enquadramento correto seria o da indedutibilidade prevista no art. 355 do RIR/99.

No presente caso, além de a autoridade autuante não ter se preocupado com o limite da dedutibilidade, ela própria não identificou a contabilização dos pagamentos e, conseqüentemente, dos custos ou despesas que constituiriam as

respectivas contrapartidas. Em outras palavras, não se verificou a efetiva dedução dos valores calculados como remessas.

#### **TRIBUTAÇÃO REFLEXA DO PIS E DA COFINS.**

Não procede a tributação reflexa do PIS e da COFINS quando a infração principal do IRPJ foi pretensamente fundamentada na indedutibilidade de despesas.

#### **EXCLUSÃO DE RECEITAS PARA FINS GERENCIAIS. AUSÊNCIA DE ADIÇÃO EM PERÍODOS POSTERIORES.**

Mantém-se a glosa de exclusões de receitas decorrentes de contratos firmados com clientes, mas que foram contabilizadas como antecipadas para fins gerenciais, quando não se comprova que os valores excluídos foram adicionados em períodos posteriores.

#### **RETENÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR. CONDIÇÕES.**

Ao permitir a compensação de tributo incidente no exterior com o tributo devido no Brasil, o que a lei faz é conceder alívio à bitributação jurídica. Assim, atende de forma unilateral na lei interna aquilo que o País também convencionou em diversos de seus acordos bilaterais sobre a questão da bitributação internacional. Mas impõe condições para isso. Há que se reconhecer o documento relativo ao imposto pago no respectivo órgão arrecadador e no consulado brasileiro do país e apresentar as demonstrações financeiras correspondentes. Alternativamente ao referido reconhecimento, a pessoa jurídica pode comprovar que a legislação do país de origem do lucro prevê a incidência do imposto que houver sido pago por meio do documento de arrecadação apresentado.

#### **ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)**

Ano-calendário: 2009

#### **PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS OU SEM CAUSA.**

Afasta-se a tributação na fonte sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa quando identificam-se os beneficiários e as causas ou quando não há a comprovação de efetivos pagamentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento aos recursos de ofício e voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por MAVENIR TELECOMUNICAÇÕES SUL AMÉRICA LTDA (originalmente ACISION TELECOMUNICAÇÕES SUL AMÉRICA LTDA e, posteriormente, XURA TELECOMUNICAÇÕES SUL AMÉRICA LTDA) contra acórdão que julgou procedente em parte a impugnação apresentada diante de autos de infração lavrados no âmbito da Defis/São Paulo. No mesmo acórdão, recorreu-se de ofício como consequência de a exoneração do crédito tributário ter superado o limite de alçada.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Em nome da interessada foram lavrados autos de infração referentes ao IRPJ – Lucro Real trimestral, à CSLL, à Cofins, à Contribuição ao PIS/Pasep e ao IRRF, fatos geradores ocorridos no ano de 2009, que lhe exigem um crédito tributário total de R\$ 60.023.087,72, incluídos juros de mora calculados até dezembro de 2014 e multa de ofício no percentual de 150%. Os valores dos tributos lançados de ofício estão assim discriminados:

Auto de Infração	Valor (R\$)
IRPJ	8.230.358,06
CSLL	2.413.260,43
COFINS	1.483.418,60
PIS/Pasep	322.057,99
IRRF	7.582.250,91

Em face da fiscalização levada a efeito foi formalizada representação fiscal para fins penais, constante do processo n.º 19515.721462/2014-04.

Na “*Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)*”, constante do Auto de Infração de IRPJ, o autuante relatou o feito fiscal nos seguintes termos

*Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto n.º 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.*

*Os fatos de interesse fiscal que resultaram nos lançamentos de ofício estão apresentados no anexo "Termo de Verificação Fiscal" que compõe, com as demais peças processuais, este Auto de Infração.*

**0001 – DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS  
PAGAMENTO A PESSOA LIGADA DE ALUGUÉIS / ROYALTIES /  
ASSISTÊNCIA TÉCNICA ACIMA DO VALOR DE MERCADO**

[...]

**ENQUADRAMENTO LEGAL**

[...]

Art. 13, c.c. Art. 12, caput, e § 1º, da Lei n.º 4.131/62, c.c. o § 2º do Art. 355, Art. 464, Inc. V, Art. 466 do RIR/99

*art. 3º da Lei nº 9.249/95*

**0002 EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL**

**EXCLUSÕES INDEVIDAS**

*Valor excluído indevidamente do Lucro Líquido do período, na determinação do Lucro Real, conforme relatório fiscal em anexo.*

*Deduções / exclusões em Lalur, para o ano calendário de 2009, com indicação de "41110003 - Receita Gerencial - Serv Prest" e "41110007 - Receita Gerencial - Serv Prest E".*

[...]

**ENQUADRAMENTO LEGAL**

[...]

*art. 3º da Lei nº 9.249/95*

*Arts. 247 e 250 do RIR/99*

**0003 DEDUÇÕES INDEVIDAS DE IMPOSTO**

**AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS RETENÇÕES/ANTECIPAÇÕES DO IMPOSTO**

*Não comprovação de imposto de renda retido na fonte, conforme relatório fiscal em anexo.*

*Abatimento de saldo do imposto a pagar com a indicação no Lalur, do ano calendário de 2009, de "IR RETIDO NA FONTE CLIENTES INTERNACIONAIS-whr".*

*Não comprovação das retenções, que se apresentadas deveriam obedecer as disciplinas do § 2º do Art. 26 da Lei nº 9.249/95, ou do Inc. II, § 2º, do Art. 16 da Lei nº 9.430/96, e de se impor fosse demonstrado o controle operação por operação dos aproveitamentos.*

[...]

**ENQUADRAMENTO LEGAL**

[...]

*Arts. 231, inciso III e IV, e 943, do RIR/99*

*Fazem parte do presente Auto de Infração todos os termos, demonstrativos, anexos e documentos nele mencionados.*

*Os fatos e as razões dos levantamentos fiscais estão relatados no "Termo de Verificação Fiscal" e anexos que o complementam.*

As infrações apuradas para o IRPJ geraram lançamentos reflexos de CSLL, Cofins e PIS/Pasep, conforme consubstanciado nos respectivos autos de infração. Foi ainda lavrado auto de infração relativo ao IRRF, do qual se extrai o seguinte excerto da "Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is)" (destaques do original):

**0001 IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - APURAÇÃO REFLEXA  
IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PAGAMENTOS A BENEFICIÁRIOS NÃO IDENTIFICADOS / PAGAMENTOS SEM CAUSA**

*Levantamento de Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre pagamentos a beneficiários não identificados, pagamentos sem causa, para operações não comprovadas e não contabilizadas, no ano calendário de 2009, em bases de cálculo e apurações que se relatam em "Termo de Verificação Fiscal" em anexo.*

*Não se encontraram em contabilidade os lançamentos das remessas de valores para residentes no exterior, caracterizando omissão de receitas, e, mesmo que reiteradamente intimado, o sujeito passivo não apresentou as cópias dos*

*contratos de royalties e de assistência técnica que permitissem identificar os residentes no exterior a quem pagou valores, supostamente, para tais finalidades, assim como não se pode saber que tipos de suportes/serviços lhe foram emprestados, o que impõe concluir que, para fins fiscais, as remessas feitas ao exterior devem ser classificadas como pagamentos a beneficiários não identificados;*

*Em conformidade com o disposto no art. 674 do RIR/99, em todos os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a beneficiário não identificado haverá a incidência de imposto de renda na fonte à alíquota de 35%.*

*Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61).*

*§ 1º A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 1º).*

*§ 2º Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).*

*§ 3º O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto (Lei nº 8.981, de 1995, art. 61, § 3º).*

*A alíquota da multa de ofício de 150% no levantamento do IRRF sobre as remessas de valores, para beneficiários não identificados residentes no exterior, segue a mesma qualificação que se aplicou à multa de ofício para o levantamento do IRPJ sobre receitas omitidas: 1 - porque os valores remetidos foram gerados no esquema doloso das receitas omitidas; 2 - por que as distribuições de lucro, estabelecidas por enquadramento em presunção legal, aconteceram em ações incompatíveis com a não voluntariedade, e por simulação de pagamento de royalties onde se buscou remeter valores ao exterior com a menor alíquota, 15% contra 25% se fosse para efetuar remessa de lucro para beneficiário conhecido; Devendo-se considerar que os 10% de Cide que se deveria acrescentar aos 15% do IRRF, código 0422, jamais foi recolhido ou declarado, sendo que não existe decisão judicial em vigor que desse amparo à omissão contributiva.*

Cientificada do lançamento em 16/12/2014, a contribuinte apresentou impugnação em 15/01/2015, às fls. 283/346, na qual, em resumo, assim se manifestou (destaques do original):

*5. Com efeito, conforme será demonstrado adiante, os lançamentos realizados pela Fiscalização são nulos, devendo ser declarados improcedentes, seja por que: (i) partindo de um mesmo pressuposto fático - Não escrituração de pagamentos de IRRF Royalties - a Fiscalização apresenta três conclusões distintas, sendo que as acusações de IRPJ/CSLL (distribuição disfarçada de lucros) e IRRF (pagamento a beneficiário não identificado) são diametralmente opostas, o que torna impossível a coexistência destas; (ii) nulidade em razão da falta de subsunção dos fatos à norma; (iii) há ocorrência de decadência parcial dos lançamentos; (iv) vício na motivação do lançamento em razão da falta de provas para suporte das acusações; (v) Erro na*

*metodologia de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS; entre outros apontamentos que serão tratados detalhadamente abaixo.*

## II. PRELIMINARMENTE

[...]

### II.2 - NULIDADES

#### II.2.1 - DA NULIDADE DO LANÇAMENTO PELA FALTA DE SUBSUNÇÃO DO RELATO DOS FATOS ÀS NORMAS APLICADAS PELA FISCALIZAÇÃO

[...]

*21. Da leitura do dispositivo, evidencia-se a nulidade do lançamento. Isso porque, ou bem se reconhece que os pagamentos foram realizados a pessoas ligadas e, portanto, aplicam-se as regras próprias da DDL sem, contudo, exigir-se o recolhimento de IRRF sobre rendimentos pagos a beneficiários não identificados; ou, por outro lado, constata-se a não identificação do beneficiário e, deixando-se de se cogitar a hipótese de DDL, exige-se o IRRF complementar.*

[...]

*23. Assim, o que não era possível, no entanto, era a lavratura de Auto de Infração que comportasse ambas as acusações, porquanto contraditórias, uma vez que a Distribuição Disfarçada de Lucros que esteja identificada a causa (distribuição de lucro) e o beneficiário (pessoa ligada).*

*24. A nulidade, todavia, não se limita à contradição entre a acusação de DDL e de pagamento a beneficiário não identificado. Isso porque tampouco convivem as acusações de distribuição disfarçada de lucros em razão do pagamento a pessoa ligada, de aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante excedente ao valor de mercado, de um lado, e, de outro, referente à omissão de receitas em razão de pagamentos não escriturados, a qual ensejou a cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS, como se passará a explicar.*

[...]

*27. Surge, pois, nova condição de aplicabilidade dos dispositivos que ensejaram o lançamento de DDL. É que, se a consequência normativa decorrente da constatação do pagamento de royalties a pessoa ligada é a indedutibilidade da parcela que exceder o valor de mercado, é imperativo lógico que tais pagamentos tenham sido deduzidos na apuração do lucro real, de modo que faça algum sentido a aplicação da norma.*

*28. É dizer: não se pode admitir a restrição da dedutibilidade (como determina o artigo 467, inciso IV, do RIR/99) de pagamento que, segundo o relato dos fatos, sequer tenha sido deduzido na apuração do lucro real!*

*29. Ocorre que, mais uma vez, o relato dos fatos, versado pela Autoridade Autuante, é taxativo ao asseverar que "não foram escrituradas (sic) em contabilidade, discriminando cada operação, os montantes das correspondentes remessas de royalties relacionados aos IRRF", inclusive razão pela qual imputou à Impugnante omissão de receitas da qual decorreu o lançamento da Contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249/1995:*

[...]

43. *Por fim, é fundamental constatar que não se trata da mera violação aos dispositivos legais referenciados acima, o que por si só já bastaria para o reconhecimento da nulidade do auto de infração. Trata-se, isto sim, da absoluta transgressão ao direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurados inclusive no processo administrativo, nos termos do artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal.*

[...]

#### **II.2.2 - DA NULIDADE DO LANÇAMENTO PELO VÍCIO DE MOTIVAÇÃO DECORRENTE DA FALTA DE PROVAS ARROLADAS PELA AUTORIDADE AUTUANTE DO QUANTO ALEGADO NAS ACUSAÇÕES FISCAIS**

[...]

53. *Isso porque, como já aventado anteriormente, as acusações de distribuição disfarçada de lucros (IRPJ e CSLL); omissão de receitas (Contribuição ao PIS e COFINS); e não identificação do beneficiário de pagamentos (IRRF) têm em comum o mesmo suporte fático: a suposta realização de remessas de royalties a pessoas ligadas sem a devida escrituração.*

54. *É que, na realidade, a Autoridade Fiscal não logrou arrolar provas quanto (i) à efetiva realização de tais pagamentos, porquanto meramente reflexos de IRRF recolhido pela Impugnante; (ii) ao pagamento a pessoas efetivamente vinculadas à Impugnante; (iii) ao valor de mercado apurado para fins de DDL; (iv) à efetiva natureza de royalties de tais supostos pagamentos; e (v) à sua efetiva não escrituração nos livros contábeis da Impugnante.*

55. *Em primeiro lugar, não é admissível que, mera constatação de recolhimento de IRRF, presuma-se a efetiva realização de pagamento pela Impugnante.*

[...]

62. *Em segundo lugar, não consta, nos autos, qualquer prova de que os supostos pagamentos foram realizados em favor de pessoas ligadas. [...]*

[...]

67. *Em terceiro lugar, não fez a Autoridade Autuante qualquer referência ao valor de mercado aferido para os supostos royalties, elemento imprescindível para o lançamento baseado em distribuição disfarçada de lucros, nos termos dos artigos 464, 465 e 466 do RIR/99.*

[...]

69. *Em quarto lugar, igualmente a Autoridade Fiscal não logrou sequer comprovar que a natureza das supostas remessas, de fato, seria de royalties, tendo se valido, para tanto, da mera indicação do código de receita dos recolhimentos de IRRF - o que, como já salientado acima, não constitui prova da natureza dos pagamentos.*

[...]

71. Finalmente, em quinto lugar, sequer logrou a Autoridade Fiscal demonstrar que os supostos pagamentos, realmente, não foram escriturados.

[...]

73. Como se vê, por cinco oportunidades falhou a Autoridade Autuante com seu ônus de provar o quanto alegado nas acusações fiscais, o que reforça a nulidade dos lançamentos realizados, especialmente aqueles relacionados (a) à suposta distribuição disfarçada de lucros (exigindo-se IRPJ e CSLL); (b) à não identificação dos beneficiários das supostas remessas (exigindo-se IRRF complementar); e (c) à suposta omissão de receitas (exigindo-se a Contribuição ao PIS e a COFINS).

#### II.2.3 - ERRO NA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

[...]

80. Assim, não obstante tal ocorrência, a Fiscalização considerou o montante total de R\$ 19.518.665,73, sem efetuar o devido desconto dos valores que ela própria havia identificado na contabilidade da Impugnante (R\$ 4.388.788,87), caracterizando evidente erro na determinação da base de cálculo. Na tabela ilustrativa abaixo são demonstradas, a base de cálculo projetada, a base de cálculo dos pagamentos já contabilizados:

[...]

87. Todavia, se a acusação fiscal é de distribuição disfarçada de lucros (artigo 464, inciso V, do RIR/99), a base de cálculo do lançamento deveria ser aquela prevista no artigo 467, inciso IV, do RIR/99, qual seja, apenas o valor excedente ao valor de mercado. Ocorre que, conforme já asseverado, o trabalho fiscal não se atentou para tal fato, ao passo que sequer há menção no relato fiscal sobre valor de mercado.

[...]

#### II.2.4 - DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE CAPITULAÇÃO LEGAL RELATIVAMENTE AO PIS E À COFINS

89. Como já antecipado acima, os Autos de Infração em que se constituem créditos tributários relativos à Contribuição ao PIS e à COFINS padecem de insanável nulidade consubstanciada na absoluta ausência de capitulação legal.

[...]

92. É bem verdade, no entanto, que se pode cogitar a aplicação do artigo 40 da Lei n.º 9.430/1996, anteriormente transcrito; entretanto, fato é que a Autoridade Autuante deixou de apontar qual seria exatamente o fundamento legal da acusação fiscal apresentada, sendo certo que não cabe ao contribuinte imaginar ou cogitar qual seria a norma aplicável à matéria.

[...]

#### II.3 - DA DECADÊNCIA PARCIAL

[...]



98. *Todavia, os créditos tributários de IRPJ e CSLL relativos ao primeiro, segundo e terceiro trimestres de 2009, bem como os créditos de PIS e COFINS dos meses de janeiro a novembro de 2009, e ainda, os créditos de IRRF anteriores a 16/12/2009, estão atingidos pela decadência, tendo em vista que a notificação da Empresa Impugnante acerca da lavratura do Auto de Infração se deu somente em 16/12/2014.*

[...]

112. *Destarte, demonstrado que a regra aplicável no presente caso é a do artigo 150, § 4º ç/c artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional, já que houve não houve dolo, fraude ou simulação e houve pagamento parcial do tributo, está comprovada a decadência parcial dos tributos lançados.*

### III - DO MÉRITO

#### III.1 - DOS PAGAMENTOS REALIZADOS A TÍTULO DE IRRF - ROYALTIES E ASSISTÊNCIA TÉCNICA - RESIDENTES EXTERIOR - CÓDIGO 0422

[...]

120. *Com efeito, a correta constatação da escrituração contábil dos pagamentos seria plenamente factível, uma vez que a Impugnante apresentou à Fiscalização os balancetes de todos os trimestres do ano-calendário de 2009, além de seu plano de contas, documentos estes que, teriam sido apresentados à Fiscalização (conforme discriminado nos Recibos de Entrega de Arquivos Digitais juntados às fls. 95/100), mas não foram juntados aos autos do presente processo.*

[...]

124. *Assim, estando evidenciada a precariedade da análise realizada pela Fiscalização, cumulada com a comprovação de que a Impugnante escriturou em sua contabilidade as remessas efetuadas a residentes no exterior, bem como prestou as informações correspondentes em sua DIPJ (doc. 04), todas as acusações fiscais que derivaram desta premissa devem ser, automaticamente, tidas por insubsistentes, quais sejam elas:*

[...]

128. *Primeiramente, faz-se imperioso destacar que a grande maioria dos recolhimentos de IR Fonte se deu em razão da remessa de valores para pagamento de serviços técnicos, ao passo que apenas uma parte menor dos recolhimentos foi realizada a título de pagamento de royalties (direitos autorais sobre programas de computador). Tal constatação, por si só, já é mais que suficiente para infirmar a acusação de DDL, na medida em que não há, ao longo de todo o lançamento, qualquer acusação no sentido de que a Impugnante teria efetuado pagamentos de serviços técnicos à sua controladora em valor superior ao de mercado. Além disso, essa circunstância, ignorada pela Fiscalização, apenas reforça as nulidades trazidas anteriormente, uma vez que, se tratasse a infração de remuneração por serviços técnicos acima do valor de mercado, não se cogitaria na subsunção a qualquer das regras de DDL, mas se trataria de eventual violação à legislação de preços de transferência - o que nem de longe foi aventado pela Autoridade Fiscal.*

129. *Outro aspecto essencial cinge-se que apenas parcela dos pagamentos foram realizados em favor da controladora holandesa da Impugnante, como*

*evidenciam os contratos de câmbios apresentados à Fiscalização (conforme recibo anexo aos autos). Dessa forma, perde sentido a alegação de DDL, quando se observa que a Autoridade Fiscal equivocou-se ao inferir que todos os pagamentos tinham como beneficiário pessoa ligada à Impugnante, circunstância que está longe de refletir a realidade dos autos.*

[...]

*131. Já no que diz respeito à acusação do IRRF, que segundo consta no Auto de Infração decorre do suposto pagamento a beneficiários não identificados, é de se considerar que durante a fase de fiscalização a Impugnante apresentou cópia dos Contratos de Câmbio celebrados em razão das remessas realizadas ao exterior e conseqüente pagamento do IR Fonte.*

*132. Nestes contratos, por previsão regulamentar do Banco Central do Brasil, é pressuposto que haja a identificação do destinatário da remessa, o recebedor no exterior, conforme previsão expressa no Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais.*

[...]

*135. Por assim ser, não há de se falar na ocorrência da situação hipotética prevista no artigo 674, do RIR/ 99, cujo pressuposto fático é o de pagamento a beneficiários não identificados, uma vez que nos documentos ora apresentados, os quais, ressalta-se, já haviam sido disponibilizados à Fiscalização, são instrumentos hábeis para a correta identificação dos destinatários dos pagamentos, residentes no exterior.*

[...]

### III.2 - DAS EXCLUSÕES REALIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

[...]

*150. Assim sendo, seja sob a égide do artigo 177, § 7o, da Lei das S.A., seja no âmbito do RTT, fato é que, no ano-calendário 2009, as alterações contábeis levadas a cabo em 2007 ainda não impactavam diretamente a apuração dos tributos federais.*

[...]

*153. Sob a ótica do BR-GAAP, Sérgio de IUDÍCIBUS, Eliseu MARTINS e Ernesto Rubens GELBCKE são taxativos em afirmar que “no caso de serviços prestados, as receitas correspondentes devem ser reconhecidas no período em que efetivamente os serviços forem executados”*

*154. Vê-se, pois, que a exclusão nada mais traduz senão o ajuste, para fins fiscais, do descompasso entre o reconhecimento de receitas para fins gerenciais e os critérios do BR-GAAP que, em 2009, era indubitavelmente o ponto de partida para a apuração dos tributos federais.*

[...]

*157. O Termo de Verificação Fiscal menciona a norma em defesa da acusação que assevera que a tributação e a necessidade do reconhecimento da receita independe do pagamento/recebimento da receita. Claro, nunca se discutiu isso! Fiscalmente, pelo regime de competência, a receita deve ser reconhecida*

*independentemente do pagamento e assim sempre procedeu a impugnante. O que se quer deixar claro é que aquilo que foi reconhecido gerencialmente não só não correspondia a pagamento ou recebimento de receita, como, de fato, não se verificou a ocorrência do fato gerador, tampouco a emissão de nota fiscal que também independe do pagamento.*

[...]

*159. Ainda que assim não fosse, o que se admite para argumentar, uma vez esclarecido desde o início, que a receita efetivamente auferida, quando ocorrido o fato gerador, foi contemplada no resultado e oferecida à tributação para fins fiscais, caso não concordasse a D. Fiscalização com o reconhecimento da referida receita, deveria a mesma procedido ao lançamento de postergação no reconhecimento da mesma. E, nesse caso, se a autuação fosse procedente, a aplicação dos efeitos da postergação seria obrigatória, já que evidente o não prejuízo ao Erário pelo não reconhecimento da receita no período indicado no qual se auferiu resultado negativo.*

[...]

*161. Entretanto, ao contrário do que determina os artigos 247, § 2o, e 273, § 1o, ambos do RIR/1999, bem como, especialmente, as disposições do Parecer Normativo CST n.º 57/1979 e do Parecer Normativo COSIT n.º 02/1996, a Fiscalização limitou-se a adicionar os valores em questão ao lucro real do ano-calendário de 2009, sem que tenha verificado em quais exercícios posteriores as receitas foram efetivamente adicionadas pela Impugnante e, sendo o caso, realizado os correspondentes ajustes no lucro real (exclusão) apurado nos anos-calendário em que adicionadas as receitas.*

[...]

### **III.3 - DOS CRÉDITOS DE IRPJ E CSLL APROVEITADOS NO 4º TRIMESTRE DECORRENTES DE RETENÇÕES SOFRIDAS NO EXTERIOR EM PAGAMENTOS REALIZADOS À IMPUGNANTE POR CLIENTES INTERNACIONAIS**

[...]

*176. Ainda, considerando que as fontes pagadoras são, em sua maioria, residentes em países com os quais o Brasil possui acordo de bitributação, a exemplo da Argentina, Peru e Chile, vê-se reforçada a necessidade de que se assegure seu direito à compensação, já que nada mais é senão o método para evitar a dupla tributação previsto no próprio tratado.*

*177. Não bastasse, a compensação do imposto pago no exterior é assegurada pelo próprio artigo 15 da Lei n.º 9.430/1996, bem como é inequívoco que a Impugnante detinha, por ocasião da compensação, saldo suficiente em conta do ativo "11250018 - WHT a Compensar".*

*178. Ademais, não se olvide que a receita auferida foi devidamente tributada, como bem demonstram as Fichas/Linhas 06A/06 e 29A/06 da DIPJ 2010 (2009) (doe. 04), onde se fazem constar todas as receitas auferidas na exportação de serviços, bem como foram devidamente emitidas suas respectivas notas fiscais.*

[...]

*IV - DA INDEVIDA QUALIFICAÇÃO DA MULTA EM 150%*

[...]

*V - DA INCORRETA APLICAÇÃO DA MULTA E O SEU CARÁTER CONFISCATÓRIO - DOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE*

[...]

*VI - DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE JUROS E DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO, CASO VENHA A SER MANTIDO O LANÇAMENTO*

[...]

*VII - DAS PROVAS APRESENTADAS E DA NECESSIDADE DE SUA APRECIÇÃO POR FORÇA DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL*

[...]

Por meio do Despacho n.º 212 – 1ª Turma da DRJ/JFA (fls. 661/662), foi determinada a realização de diligência, para:

- verificar se as remessas para o exterior estão de fato escrituradas nas contas contábeis apontadas na impugnação e a que título;
- verificar a destinação das remessas para o exterior mediante exame dos contratos de câmbio;
- refazer os cálculos, quando for o caso, dos tributos lançados e prestar os esclarecimentos que entender necessários;

Às fls. 1.306/1.331, em Informação Fiscal, a autoridade diligenciadora relatou o apurado, em resumo, nos seguintes termos (destaques do original):

*5.3 Nos levantamentos fiscais do IRPJ e CSLL, com enquadramento legal nos Art. 13, c.c. Art. 12, caput, e § 1o, da Lei no 4.131/62, regulamentados no § 2o do Art. 355, Art. 464, Inc. V, Art. 466 do RIR/99, a base de calculo das obrigações lançadas de ofício foi de R\$19.518.665,73.*

*5.4 Nos contratos de câmbio apresentados, Anexo II, tem-se R\$13.279.648,67 como totalização, relacionados ao Cod. DARF 0422 para remessas para coligada no exterior, total liquido, sem considerar os IRRF abatidos dos pagamentos, que incluídos resultam em constatação de pagamentos brutos totais de R\$15.623.116,08, em se considerando a alíquota de 15% de IR retido sobre as remessas a beneficiaria holandesa.*

*5.5 A totalização acima inclui somente os contratos de cambio que foram apresentados, o que representa um cenário parcial dos pagamentos que se concluem acontecidos, visto que deixaram de ser apresentados contratos relacionados a recolhimentos de IRRF no cód. DARF 0422 que projetam pagamentos não esclarecidos de R\$3.292.346,07, conforme se verifica no Anexo IV deste Termo.*

[...]

7.14 Na revisão operada pelo fisco para a diligência não foi possível encontrar os lançamentos contábeis com os dispêndios nestes custos operacionais, e, concedida a oportunidade, a empresa não esclareceu a omissão contábil.

7.15 Permanece não comprovada a existência de lançamentos contábeis no ano calendário de 2009 que representassem a integralidade dos pagamentos as coligadas no exterior para pagamentos de serviços técnicos, pagamentos de royalties, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, e não só estes pagamentos, mas também os lançamentos dos valores correspondentes aos recolhimentos de IRRF.

[...]

8.4 Do apresentado somente se pode admitir R\$690.577,89 como não relacionados a pagamentos a coligadas no exterior, por serviços técnicos, pagamentos de royalties, ou por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, conforme o totalizado no Anexo III.

8.5 Estes pagamentos as não coligadas e que são admitidos como base da proposta para retificação dos AI de IRPJ e CSLL neste Termo, que, distribuídos pelos períodos de apuração, resultam no quadro de valores:

[...]

9.3 Como adotado no AI do IRRF, e pelas disposições do Art. 674 do RIR acontece a incidência do imposto, exclusivamente na fonte, a alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas:

1 – a beneficiários não identificados, caput do Artigo;

2 – não comprovada a operação, § 1o; e

3 – não comprovada a sua causa, § 1o.

9.4 Basta uma das motivações para que se imponha a alíquota de 35%, não se cogita que sejam motivações cumulativas, ou que uma das motivações dependa da ocorrência anterior de outra.

[...]

9.11 Permanecem até esta data não comprovadas as operações ou as causas que justificassem os pagamentos feitos no estrangeiro, os mesmos pagamentos que implicaram nos lançamentos no AI de IRRF com as complementações das retenções em se impondo a alíquota de 35%.

9.12 Situação que se aplica tanto para os pagamentos feitos a Acision holandesa quanto para as demais beneficiárias no estrangeiro, beneficiários que somente foram conhecidos nesta ocasião, parcialmente destaque-se, na realização da diligência fiscal determinada pela autoridade do contencioso administrativo.

9.13 Sanando em parte o cenário anterior, tornaram-se conhecidos agora parte significativa dos beneficiários dos pagamentos feitos, graças aos contratos de câmbio apresentados, mas, de outra parte, permanecem não identificados os correspondentes lançamentos contábeis que permitiriam contextualizar os pagamentos nos resultados da empresa, a partir da

*possibilidade de apurar a compatibilidade das relações entre as receitas e despesas ou custos relacionados aos pagamentos.*

*9.14 Deve-se acrescentar a falta de registros contábeis dos pagamentos e das IRRF que se recolheram, pela alíquota de 15%, a não comprovação das causas, e até mesmo da efetiva realização das correspondentes operações.*

*9.15 Permanecendo a falta de comprovação das causas e da efetiva ocorrência das operações, ainda que tenha ficado conhecida a identificação de beneficiários dos pagamentos, mantém-se aplicável a alíquota de 35% de IRRF sobre os pagamentos feitos na regência do Art. 674 do RIR/99, tal como acontecido nos lançamentos de IRRF em AI próprio.*

[...]

*10.10 A falta de escrituração de custos ou despesas não permite concluir que “não teria impactado o lucro líquido”, como alegado na impugnação do sujeito passivo, visto que não teria “tampouco sido deduzido do lucro real”, cabe reafirmar, não se encontra oposição entre as imputações de natureza tributária acontecidas no AI que pudessem dar azo a que se apontasse contradição no levantamento fiscal apresentado.*

Cientificada do apurado em diligência, a impugnante apresentou contrarrazões, na qual, em síntese, assim argumentou (destaques do original):

*ii. Das exigências fiscais relativas ao IRRF*

[...]

*Vê-se que as dd. autoridades fiscais, mesmo cientes dos beneficiários das remessas ao exterior, conforme se verifica do Anexo I da Informação Fiscal, mantiveram a exigência fiscal sob a alegação de que não foram comprovadas as causas e a ocorrência das operações.*

*Todavia, com o devido respeito, a conclusão acima é manifestamente improcedente, pelas razões que serão demonstradas a seguir.*

*Primeiro porque a manutenção do lançamento de IRRF sob tais fundamentos representa manifesta alteração da acusação fiscal, o que não pode se aceitar.*

*Com efeito, conforme informado pelas próprias dd. autoridades fiscais na resposta à diligência, o auto de infração de IRRF foi lavrado porque não teria sido possível identificar quais seriam os beneficiários dos valores remetidos ao exterior, o que autorizaria a aplicação da alíquota de 35% do IRRF, nos termos do disposto no artigo 674 do RIR.*

[...]

*Ainda que a exigência da comprovação da causa e da ocorrência das operações pudesse ser exigida, o que se admite apenas para argumentar, a autuação ora combatida deve ser cancelada.*

*Isso porque tais informações foram devidamente fornecidas pela Impugnante, conforme se depreende do Anexo I da Informação Fiscal, apresentado pelas próprias dd. autoridades fiscais.*

*No referido anexo está devidamente identificado, entre outras informações, o código da operação perante o BACEN, a descrição da natureza da operação, o beneficiário no exterior e o País do beneficiário.*

[...]

*iii. Das exigências fiscais relativas ao IRPJ e a CSLL*

[...]

*Para demonstrar a improcedência da exigência fiscal é necessário lembrar que a cobrança de IRPJ e CSLL foi formalizada sob a acusação de distribuição disfarçada de lucros, tendo em vista que foram efetuadas remessas de royalties ao exterior em desacordo com o disposto nos artigos 12 e 13 da Lei n. 4.131/62 e artigos 464, inciso V e 467, inciso IV, ambos do RIR.*

*Desde já, é necessário ressaltar a incongruência da acusação fiscal, pois os arts. 12 e 13 da Lei n.º 4.131/62 (consolidados no art. 355 do RIR/99) e os arts. 464 e 467 do RIR/99 tratam de situações manifestamente distintas.*

[...]

*Nesse contexto, esperava-se que o lançamento fiscal trouxesse a devida fundamentação para a aplicação das regras de distribuição disfarçada de lucros, qual seja, a comprovação: (i) do pagamento de aluguéis, royalties ou assistência técnica, (ii) de que o pagamento seja efetuado para pessoa ligada, (iii) de que o montante pago exceda notoriamente ao valor de mercado e (iv) de que os valores pagos tenham sido deduzidos na apuração do lucro líquido ou excluídos na apuração do lucro real.*

*Contudo, no presente caso, mesmo sem comprovar a existência de ao menos um dos requisitos indicados acima, as dd. autoridades fiscais sustentam ter havido a distribuição disfarça de lucros.*

*Isso porque não houve o pagamento de aluguéis, royalties ou assistência técnica. Conforme se depreende dos contratos de câmbio apresentados, a Impugnante remunerou a Acision Nederland B.V. pela aquisição de software e pela prestação de serviços técnicos.*

*Ressalte-se que não há fundamento legal para equiparar a remuneração de direitos autorais em razão da aquisição de software ao pagamento de royalties, como fizeram as dd. autoridades fiscais.*

*Da mesma forma, as autoridades fiscais não demonstraram que os pagamentos foram efetuados para pessoas ligadas, nos termos do disposto no artigo 465 do RIR2.*

*As dd. autoridades fiscais apenas se limitaram a afirmar que a beneficiária no exterior seria coligada da Impugnante e teria poder para controlá-la sem, contudo, comprovar tal fato e sem demonstrar que o conceito de pessoa ligada teria sido atendido.*

*Ainda, as dd. autoridades fiscais sequer aventaram se os pagamentos efetuados pela Impugnante teriam excedido o valor de mercado. A bem da verdade, as dd. autoridades fiscais desconsideraram integralmente os valores pagos pela Impugnante, como se todo o montante excedesse o valor de mercado.*

É o relatório do necessário.

A DRJ/Juiz de Fora-MG proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REGRA GERAL DE CONTAGEM DE PRAZO.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação o prazo decadencial para constituição do crédito tributário obedece à regra do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN, salvo nas hipóteses de comprovação de dolo, fraude ou simulação e de ausência de antecipação de pagamento de tributo, quando a regra de contagem de prazo desloca-se para a do inciso I do artigo 173 do CTN. As exigências abrangidas pela decadência devem ser canceladas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. PAGAMENTOS NÃO ESCRITURADOS.

A falta de escrituração de remessas de valores a pessoas jurídicas ou físicas residentes ou domiciliadas no exterior a título de royalties ou assistência técnica não é hábil, por si só, a comprovar a infração de distribuição disfarçada de lucros que tem como consequência a glosa de despesa indevida.

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL.

Em virtude da chamada neutralidade fiscal, os novos critérios contábeis, introduzidos no mundo jurídico para possibilitar a convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional, não podem gerar efeitos para fins de apuração do lucro real.

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO.

A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir, de fonte no exterior, receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente somente poderá compensar o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante, quando atendidos os requisitos legais para tanto.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Quanto à impugnação de auto de infração lavrado como reflexo de fatos apurados para o lançamento do IRPJ, são aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca da impugnação a este, quando não houver alegação específica no tocante ao lançamento reflexo.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS/PASEP. COFINS.

Tendo a distribuição disfarçada de lucros como consequência tributária a glosa de despesa indevida, incabível o lançamento decorrente de PIS/Pasep e de Cofins com base em omissão de receita, uma vez que não há relação de causa e efeito entre essas duas infrações.

IRRF. PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NÃO IDENTIFICADO OU SEM CAUSA. PRESSUPOSTO MATERIAL.



Identificados na fase impugnatória os beneficiários e as causas dos pagamentos ou não comprovada a ocorrência do pagamento - pressuposto material do lançamento -, é de se cancelar a exigência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, com base em presunção legal de pagamentos efetuados a beneficiário não identificado ou entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

#### JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

“A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.” [Acórdão CSRF nº 9101-002.749, sessão de 04/04/2017.]

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cumpra esclarecer que a instância *a quo* tomou a seguinte decisão: (i) reconheceu a decadência dos lançamentos do IRPJ e CSLL referentes ao 1º e 2º trimestres de 2009, bem como do IRRF referentes aos fatos geradores ocorridos antes de 16/12/2009; (ii) cancelou os lançamentos de IRPJ e CSLL tendo em vista que a descrição dos fatos não demonstra a infração apontada (DDL); (iii) cancelou os lançamentos de PIS e COFINS uma vez que não foi demonstrada a relação de causa e efeito entre a DDL e a omissão de receita; (iv) cancelou também a parcela do lançamento de IRRF não abrangida pela decadência por ter constado uma série de inconsistências descritas no seu voto condutor; (v) manteve a glosa das exclusões referentes às receitas supostamente antecipadas para fins gerenciais (apenas as consideradas não decaídas – 4º trimestre); e (vi) manteve a glosa da dedução do imposto retido no exterior (que originalmente já se referia apenas ao 4º trimestre).

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário onde, resumidamente, deduz os seguintes argumentos contra as infrações mantidas pela DRJ: (1) buscou e conseguiu obter grande parte dos documentos que comprovam as retenções de imposto efetivadas pelos clientes no exterior conforme planilha (Doc. 01) e comprovantes (Doc. 02) que anexa; (2) está providenciando cópia da legislação dos países onde estão situados aqueles clientes para fins de atender ao que prevê o art. 395 do RIR/99; e (3) comprova a regularidade do procedimento adotado quanto às receitas antecipadas para fins gerenciais mediante apresentação do balancete referente ao mês de dezembro de 2009 (Doc. 03), no qual é possível identificar de forma cristalina quais são as receitas antecipadas e quais são as receitas efetivamente auferidas no referido período.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento. Além disso, o valor do crédito tributário exonerado pela decisão de primeira instância supera o limite instituído pela Portaria MF nº 63/2017 (tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00). Por tal motivo, o recurso de ofício interposto deve também ser conhecido.

### **Do recurso de ofício:**

Cumpra, inicialmente, analisar os aspectos da autuação que foram considerados improcedentes pela instância *a quo*.

No que se refere à **infração qualificada como distribuição disfarçada de lucros (DDL), para efeitos do IRPJ e CSLL, bem como o seu consequente reflexo a título de omissão de receita no âmbito do PIS e da COFINS**, o voto condutor da decisão recorrida foi preciso ao identificar a confusão generalizada cometida pela fiscalização.

Com efeito, com base na verificação dos valores recolhidos em DARF sob o código de arrecadação “0422 – IRRF – ROYALTIES E ASSISTÊNCIA TÉCNICA – RESIDENTES NO EXTERIOR” nos sistemas internos da Receita Federal e na ausência de lançamentos contábeis sob a mesma rubrica em montantes comparáveis, a autoridade autuante produziu uma série de inferências absolutamente inconsistentes para justificar o feito fiscal.

Como pode ser visto no enquadramento legal da infração, para os mesmos fatos, a fiscalização imputou a indedutibilidade de valores pagos a título de royalties ou assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante que superam o limite máximo de cinco por cento (prevista no art. 355 e seu § 2º do RIR/99) e a indedutibilidade de valores presumidamente considerados como DDL quando pagos a pessoa ligada a título de royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado (prevista nos arts. 464, V, e 466, do RIR/99).

Primeiramente, como bem observado pela instância *a quo*, em diversos trechos do seu feito, a própria autoridade fiscal deixa dúvidas sobre a efetiva existência de remessas sob o título consignado nos DARF. Veja-se os trechos reproduzidos pela decisão recorrida:

#### **Auto de Infração de IRPJ**

*Não apresentando os documentos exigidos ficou prejudicada a possibilidade de se comprovar que os royalties não foram pagos para a controladora do sujeito passivo no exterior, que, se sabe, ainda que por domínio cruzado, tem sobre este domínio absoluto, ficando assim impossibilitada a comprovação de não ter sido desrespeitado o determinado no Art. 14 da lei nº 4.131/62, o que, aqui, representa óbice que se acrescenta, ao limite de 5% estabelecido no Art. 13 do mesmo dispositivo legal, como fator impeditivo para se considerar as remessas ao exterior como admissíveis de terem tratamento fiscal aplicável aos pagamentos de royalties.*

*Deve-se acrescentar como óbice que, sem a apresentação dos contratos de transferência de tecnologia, registrados no Instituto Nacional de Propriedade Industrial INPI, Art. 11, c.c. Art. 12, da Lei 4131/62, tantas vezes exigidos da empresa sem que esta atendesse as intimações fiscais, ficou impossibilitada a comprovação até mesmo que as remessas de valores ao exterior poderiam ser admitidas como referentes a royalties.*

*Impõe destacar que: 1 os IRRF recolhidos no código 0422 foram parcialmente, pouco mais de 22%, escriturados em contabilidade, veja-se tópico 5.2.9 do TVF, e mesmo assim em conta do passivo, sem o obrigatório registro de despesa em conta contábil própria; 2 não foram escrituradas em contabilidade, discriminando cada operação, os montantes das correspondentes remessas de royalties relacionados aos IRRF;*

*As omissões na escrituração contábil produzem efeito na qualificação da multa de ofício a se aplicar para os levantamentos fiscais do IRPJ e CSLL devidos, assim como*

*para o PIS e Cofins que se calculam por reflexo das omissões de receitas que se projetam dos identificados lucros remetidos ao exterior.*

*Se tivessem sido apresentadas comprovações relacionando os valores remetidos com pagamentos de royalties e assistência técnica, que teriam de ser analisadas nas suas materialidades, ainda assim deveria ser afastado o tratamento fiscal reservado a pagamento de royalties, visto perfazerem as remessas, em todos os períodos contributivos trimestrais, montantes superiores a 5%(cinco por cento) das receitas brutas dos serviços/mercadorias vendidos, o que importaria tratamento de lucros distribuídos, no comando do Art. 13 da Lei 4.131/62, c.c. § 2º do Art. 355 do Dec. nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR). [Destaquei].*

#### Termo de Verificação Fiscal - TVF

5.2. *Remesas de valores a título de pagamento de royalties, feitas a residentes no exterior*

5.2. **Para o não escriturado em contabilidade**, e em desconformidade com o que se impunha declarar em DCTF, se apuraram obrigações tributárias originadas por omissão de receitas, conforme abaixo se relata:

[...]

#### 8.1. Multa – O Contexto

8.1.1. As **remessas ao exterior** sem seus correspondentes registros contábeis, mais, suas classificações indevidas como pagamento de royalties, quando, para os fatos concretos, se configuravam situações de vedação legal para tal entendimento, se constituíram, no mínimo, em: 1 - simulação, pelas classificações indevidas das remessas como forma de alterar a situação fiscal; 2 - impossibilidade de se admitir como involuntárias as ações que possibilitaram as omissões fiscais; [Destques do original].

E mesmo que se pudesse concordar com o enquadramento das duas infrações para o mesmo fato, em nenhum momento a fiscalização percebeu que ambas alcançam apenas a diferença entre o valor deduzido e o respectivo limite estipulado na lei. Assim, para o caso da infração prevista no art. 355 do RIR/99, os limites (que atendem ao máximo de cinco por cento) estão ainda estipulados na Portaria MF nº 436/58. Por sua vez, para o caso da DDL, o limite é o valor de mercado. Ao invés de considerar apenas a diferença entre esses limites e os valores supostamente remetidos, os autos de infração tomaram por bases as totalidades das remessas (na verdade, a autoridade calculou as bases a partir dos valores dos IRRF indicados nos DARF).

Ademais, é cediço que a disciplina da DDL não se coaduna com as transações efetuadas com partes relacionadas no exterior. Diante da criação do controle dos preços de transferência, instituído pela Lei nº 9.430/96, surgiu um aparente conflito com o tratamento dispensado pela DDL, um vez que este não foi revogado. A solução para esta antinomia é corretamente explicada por Ricardo Mariz de Oliveira (*Fundamentos do Imposto de Renda*, São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 777 e 778). As regras de preços de transferência têm caráter especial e devem prevalecer sobre as regras de caráter geral estabelecidas para a DDL. Além disso, essa prevalência não é reversível, ou seja, as transações internacionais entre partes ligadas se submetem somente às regras de preços de transferência, mesmo que os critérios intrínsecos a estas últimas dispensem a transação do controle de preços.

Por outro lado, o § 9º do art. 18 da Lei nº 9.430/96 expressamente excluiu do controle dos preços de transferência as transações que envolvem os pagamentos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada para o exterior, remetendo o assunto às preexistentes limitações de dedutibilidade previstas na já mencionada Portaria MF nº 436/58. Portanto, se fosse possível aplicá-lo, o enquadramento correto seria o da indedutibilidade prevista no art. 355 do RIR/99.

Nada obstante, além de a autoridade autuante não ter se preocupado com o limite da dedutibilidade, ela própria não identificou a contabilização dos pagamentos e, conseqüentemente, dos custos ou despesas que constituiriam as respectivas contrapartidas. Em outras palavras, não se verificou a efetiva dedução dos valores calculados como remessas. Tanto é que, em vários trechos do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização deixa clara essa evidência. Veja-se, sobre isso, o seguinte comentário da DRJ:

Sendo assim, caberia à fiscalização apontar as despesas que foram deduzidas indevidamente do resultado para fins tributáveis e não só a falta de escrituração do pagamento de despesas. Todavia, para além de não apontar a dedução indevida, a fiscalização afirma que não há “*qualquer controle específico em contas de despesa e/ou custos*” quanto ao IRRF sobre remessas para o exterior (itens 5.2.8 e 5.2.9 do TVF), que os “*custos e despesas indicadas para os quais não se encontraram lançamentos contábeis foram descritos no relatório dos AI*” (item 10.4 da Informação Fiscal, se referindo aos itens 5.2.9 e ss do TVF) e, por fim, que “*Tendo ou não sido feitas as deduções no lucro real relacionadas aos custos ou despesas é aplicável os termos da Lei nº 4.131/62*” (item 10.12 da Informação Fiscal).

Nem mesmo na diligência efetuada houve a identificação dessa contabilização. Nesse contexto, reafirma-se na respectiva informação fiscal que os pagamentos das remessas de valores ao exterior não estão contabilizados (itens 7.1 a 7.15).

Portanto, não há como imputar uma infração que tem por pressuposto algo que não se sabe se aconteceu.

Em outro trecho, de forma ainda mais contraditória, o Termo de Verificação Fiscal afirma que os valores remetidos para o exterior representariam omissões de receitas e, por isso, caberia a tributação reflexa do PIS e da COFINS. Confira-se:

*6.2. Os valores remetidos ao exterior, apurados dos recolhimentos para o IRRF no código DARF 0422, por não terem sido escriturados em contabilidade, representaram omissões de receitas para as quais caberá levantamento de contribuições para PIS e Cofins, em conformidade com o determinado no § 2º do Art. 24 da Lei nº 9.249/95, [...]*

Como bem apontado pela decisão recorrida, de fato, a falta de escrituração de pagamentos poderia até ser caracterizada como uma presunção de omissão de receitas amparada no art. 40 da Lei nº 9.430/96. Mas isso não foi feito.

Daí que também não se pode concordar com a tributação reflexa do PIS e da COFINS quando a infração principal do IRPJ foi pretensamente fundamentada na indedutibilidade de despesas.

Quanto à **infração qualificada como IRRF sobre pagamentos a beneficiários não identificados ou sem causa**, a conclusão não é diferente.

As bases utilizadas para o lançamento foram as mesmas referidas no tópico anterior, isto é, aquelas calculadas a partir dos valores dos IRRF indicados nos DARF a título de royalties e assistência técnica pagos a residentes no exterior. Como já assentado, não havia sequer a comprovação material da existência de efetivos pagamentos (os respectivos lançamentos contábeis não haviam sido identificados).

Mesmo assim, a DRJ propôs diligência para que fossem verificadas: se as remessas para o exterior estavam, de fato, escrituradas nas contas contábeis apontadas na impugnação e a que título; a destinação das remessas para o exterior mediante exame dos contratos de câmbio; e a necessidade de se refazer os cálculos dos tributos lançados.

Pois bem. O resultado dessa diligência revelou que parte das remessas puderam ter seus beneficiários e causas identificadas mediante as informações obtidas nos correspondentes contratos de câmbio. Quanto às remessas que não se enquadraram nessa situação, para as quais não havia contratos de câmbio, remanesceu a ausência da comprovação dos efetivos pagamentos. Em qualquer situação, portanto, é de se afastar a pretensa infração.

Por bem explicar as consequências do resultado da diligência, reproduzo o seguinte trecho da decisão recorrida:

Em outras palavras, a autoridade diligenciadora concluiu que os demais pagamentos que não estão relacionados no Anexo III, configuram-se como pagamentos a coligadas no exterior, por serviços técnicos, pagamentos de royalties, ou por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

Na toada dessa conclusão, devem ser canceladas de plano as exigências de IRRF relativas a outros pagamentos que não estão relacionados no Anexo III, uma vez que estes possuem beneficiários identificados (“coligadas no exterior”) e causas determinadas (serviços técnicos, royalties, assistência técnica etc). Tais pagamentos referem-se à Acision Nederland B.V., e suas causas estão discriminadas no Anexo II, conforme a “*Natureza da operação no contrato de câmbio*”. Ao ensejo, *mutatis mutandis*:

*"IR-FONTE. AFASTAMENTO. O próprio lançamento tributário em razão da desconsideração do planejamento fiscal já atribuiu as respectivas saídas de valores a causa e seus beneficiários". [CSRF, Acórdão 9101-001.238, julgado em 21/11/2011.]*

De forma semelhante, deve ser cancelada a exigência de IRRF relativa aos pagamentos que estão relacionados no Anexo III, uma vez que neste estão discriminados os beneficiários dos pagamentos no exterior e descritas as operações que deram causa aos pagamentos, também em conformidade com os contratos de câmbio apresentados.

Sem embargos ao dito acima, no Anexo IV da Informação Fiscal são apresentados os pagamentos para os quais não foram aduzidos contratos de câmbio. Entretanto, na falta dos contratos de câmbio, fica prejudicada até mesmo a comprovação dos pagamentos, pressuposto material da presunção legal em comento. A única evidência desses pagamentos seria o recolhimento do IRRF sobre remessas para o exterior, uma vez que os pagamentos e as respectivas despesas não estão escriturados nem declarados, tampouco foram aduzidos os respectivos contratos de câmbio.

Desse modo, concordo também com o afastamento dessa infração.

Ademais, foi reconhecida a **decadência dos lançamentos do IRPJ e CSLL referentes ao 1º e 2º trimestres de 2009, bem como do IRRF referentes aos fatos geradores ocorridos antes de 16/12/2009.**

A DRJ observou as regras contidas no Parecer PGFN/CAT n.º 1617/2008 que, em consonância com a jurisprudência consolidada no REsp n.º 973.733 – SC, decidido na sistemática dos recursos repetitivos, repete o entendimento adotado nesta Casa por força da disposição regimental contida no art. 62, § 2º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015).

Destarte, a primeira providência é verificar se o caso enseja as hipóteses de dolo, fraude ou simulação para fins de deslocamento da regra decadencial para o art. 173, I, do CTN.

As razões para a qualificação da multa, que sustentariam também a presença de alguma das hipótese acima referidas, foram bem rechaçadas pela instância *a quo*. Independentemente disso, só o fato de se ter concordado com o afastamento das infrações atinentes aos pagamentos para o exterior já faz cair por terra qualquer alegação de dolo, fraude ou simulação nesse contexto.

Resta, assim, verificar se poderia se cogitar dessas condutas quanto às infrações que foram mantidas pela DRJ, quais sejam, a glosa das exclusões referentes às receitas supostamente antecipadas para fins gerenciais (Infração 0002 dos Autos de Infração do IRPJ e CSLL) e das deduções do imposto retido no exterior (Infração 0003 dos Autos de Infração do IRPJ e CSLL).

Sem embargo, para além da confirmação ou não daquelas infrações (cujos aspectos serão enfrentados na análise do recurso voluntário), inexistente qualquer sinal de que houve conduta dolosa, fraudulenta ou simulada no relato dos fatos que as ensejaram. Quanto à primeira daquelas infrações, no máximo, pode ter havido um equívoco na forma como foram contabilizadas as referidas receitas. Como disse a DRJ, trata-se de divergência de interpretação. No tocante à outra, a imputação é amparada meramente na não comprovação dos pagamentos que teriam sido efetuados no exterior. Apesar de ter também qualificado as multas aplicadas sobre essas infrações, não há qualquer motivação para tal no trecho que trata do assunto no Termo de Verificação Fiscal (item 8.2).

Destarte, não seria por essa razão que se haveria de aplicar a regra decadencial prevista no art. 173, I, do CTN. Contudo, segundo a jurisprudência do STJ, cabe ainda essa aplicação caso não se verifique a existência de pagamentos antecipados dos tributos nos respectivos períodos de apuração.

No que diz respeito ao IRPJ e à CSLL, conforme apontam as Fichas 12-A e 17 da DIPJ/2010 (fls. 622, 625 e 627), a própria decisão recorrida identificou a existência de retenções dos referidos imposto e contribuição no primeiro e no segundo trimestre do ano-calendário sob investigação (2009). Confirmou, inclusive, que os valores informados são consentâneos com os declarados em DIRF. Portanto, para esses períodos, há que se aplicar a regra contida no art. 150, § 4º, do CTN. Esse é, também, o entendimento consolidado na Súmula CARF n.º 138, *verbis*:

Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

Como a ciência dos autos de infração só ocorreu em 16/12/2014, está correta a constatação da decadência.

Quanto às autuações que envolveram o PIS, a COFINS e o IRRF, é despiciendo verificar a correta decretação da decadência porque as correspondentes infrações já foram afastadas conforme as análises acima efetuadas.

No que concerne à **qualificação das multas aplicadas** sobre as infrações remanescentes (Infrações 0002 e 0003), para também afastá-la, reporto-me ao que foi dito acima acerca da ausência de qualquer sinal de conduta dolosa, fraudulenta ou simulada.

Por tudo o que foi dito, concluo que não prospera o recurso de ofício.

### **Do recurso voluntário:**

Conforme relatado, depois das exonerações perpetradas pela primeira instância, sobram duas infrações: a glosa das exclusões referentes às receitas supostamente antecipadas para fins gerenciais (apenas as consideradas não decaídas – 4º trimestre); e a glosa da dedução do imposto retido no exterior (que originalmente já se referia apenas ao 4º trimestre).

No tocante às **exclusões referentes às receitas antecipadas**, a recorrente afirma que comprova a regularidade do procedimento adotado mediante apresentação do balancete referente ao mês de dezembro de 2009 (Doc. 03 do recurso), no qual é possível identificar de forma cristalina quais são as receitas antecipadas e quais são as receitas efetivamente auferidas no referido período.

Nada obstante, o que a empresa apresenta no recurso é mera repetição daquilo que já havia defendido na impugnação. Concentra-se no procedimento contábil adotado, explicando que as receitas questionadas foram contabilizadas de forma antecipada para fins meramente gerenciais. Tratar-se-ia de simples expectativas de receitas registradas a débito em contas de passivo e a crédito em contas de resultado. Para fins de apuração do lucro real, havia a exclusão no correspondente período de apuração. Posteriormente, quando havia a concretização da receita de acordo com o regime de competência, a empresa estornava os lançamentos gerenciais e contabilizava as receitas efetivas, as quais eram devidamente tributadas como parte do lucro líquido do exercício. A cópia do balancete de dezembro de 2009, acrescentada com o recurso, comprovaria quais são as receitas antecipadas e quais são as receitas efetivamente auferidas.

Ora, essa explicação não enfrenta a questão fundamental suscitada pela autoridade autuante e que foi claramente evidenciada na decisão recorrida, qual seja, a ausência de comprovação de que as receitas excluídas teriam sido efetivamente adicionadas em período posterior.

Com efeito, nas respostas apresentadas ainda durante o procedimento fiscal, a contribuinte prestou o seguinte esclarecimento (fls. 126):

É de vital importância sublinhar inicialmente que a totalidade das receitas baseadas na emissão das notas fiscais de serviços, direito de uso e equipamentos, tanto para clientes no Brasil quanto no Exterior, está registrada nas rubricas contábeis constantes das demonstrações financeiras do contribuinte.

Subsidiariamente, o contribuinte adota, desde o ano calendário de 2009, a política de reconhecer como resultado de suas operações registrados nos livros contábeis oficiais, os rendimentos dos contratos firmados com clientes utilizando o mesmo princípio constante do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis 30 (CPC 30) que, em linhas gerais, determina que a receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros se realizem e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados.

A atividade desenvolvida pelo contribuinte requer este tipo de procedimento com o intuito de reconhecer em suas demonstrações financeiras a real rentabilidade da empresa, independente de suas implicações fiscais, tratadas separadamente de acordo com a legislação vigente.

Assim sendo, de acordo com os contratos celebrados com cada cliente, através de controles individuais, o contribuinte reconhece em seu resultado operacional, sob rubricas contábeis individualizadas com denominação de receitas gerenciais, os efeitos ocorridos de acordo com os eventos constantes de seus contratos com clientes, tais como, entrega de equipamento, conclusão de fase de implantação, aceite por parte do cliente, etc.

Cabe ressaltar que os impactos fiscais dos impostos sobre as vendas (PIS, COFINS e ISS) também são diferidos e têm seus impactos reconhecidos, similarmente, no resultado da sociedade.

*(grifei)*

Como se vê, a própria empresa declarou que as receitas escrituradas para fins gerenciais eram decorrentes de contratos firmados com clientes. Portanto, em algum momento elas teriam de ser reconhecidas conforme o regime de competência. Mas isso não foi demonstrado e a autoridade autuante assim se pronunciou no seu Termo de Verificação Fiscal:

5.1.1.7. E, as receitas foram excluídas no Lalur sem que em qualquer outro período seguinte estas exclusões tivessem sido desfeitas por adições feitas no próprio Lalur, e, assim, as omissões dos recolhimentos aqui analisados, nos momentos próprios em que deveriam ter sido feitos, não são tratáveis tributariamente como postergações de recolhimentos, mas sim como não recolhimento do IRPJ em suas competências de incidência tributária.

Sobre o assunto, a decisão recorrida teceu o seguinte comentário:

Entretanto, a contribuinte não comprovou que os serviços teriam sido efetivamente prestados em momento posterior à escrituração das receitas, tampouco que as alegadas adições foram feitas ao lucro real em um segundo momento, mesmo já tendo sido intimada a justificar as exclusões durante o procedimento fiscal (fl. 52). Pelo contrário, conforme consignado no TVF, item 5.1.1.7, não houve as correspondentes adições no Lalur nos períodos seguintes.

Tal circunstância afasta também a alegação de postergação de pagamento do IRPJ e da CSLL. Isso porque, nos termos dos Pareceres Normativos CST n.º 57/79 e COSIT n.º 02/96, a postergação de pagamento desses tributos, ocasionada pelo erro temporal no registro de receitas ou despesas, ocorreria quando a contribuinte as reconhecesse em período-base posterior ao de sua correta competência, pagando espontânea e efetivamente o tributo correspondente neste último período, ou quando, no momento do reconhecimento da receita ou despesa, através da respectiva adição ao lucro líquido, apura-se lucro real no período-base, ensejando, desta forma, o pagamento do imposto e da contribuição social postergados.



Destarte, o que a recorrente deveria ter feito era a efetiva comprovação de que os valores excluídos no período lançado (agora, somente em relação ao trimestre considerado não decaído – o 4º trimestre), foram adicionados em período posterior. Daí, sim, poder-se-ia discutir eventual erro do lançamento por não observar a regra da postergação dos pagamentos. Mas, como já assentado, não foi isso o que aconteceu.

Por isso, concordo com a decisão recorrida quanto à manutenção dessa infração.

No que se refere à **dedução do imposto retido no exterior**, melhor sorte não acolhe a recorrente.

Em seu recurso, a empresa afirma que buscou e conseguiu obter grande parte dos documentos que comprovam as retenções de imposto efetivadas pelos clientes no exterior conforme planilha (Doc. 01) e comprovantes (Doc. 02) que anexa. Declarou que estaria providenciando cópia da legislação dos países onde estão situados aqueles clientes para fins de atender ao que prevê o art. 395 do RIR/99. Entretanto, o recurso foi juntado aos autos em 16/08/2017 e até a data em que está sendo minutado o presente voto nada mais foi acrescentado.

No próprio recurso, a empresa reconhece a clareza do mandamento legal replicado no art. 395 do RIR/99. Confira-se:

Art. 395. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 15).

(...)

§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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 26, §2º).

(...)

§4º Para efeito da compensação do imposto referido neste artigo, com relação aos lucros, a pessoa jurídica deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do §10 do art. 394 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, §2º, inciso I).

§5º Fica dispensada da obrigação de que trata o §2º deste artigo a pessoa jurídica que comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 16, §2º, inciso II).

(grifei)

Ao permitir a compensação de tributo incidente no exterior com o tributo devido no Brasil, o que a lei faz é conceder alívio à bitributação jurídica. Assim, atende de forma unilateral na lei interna aquilo que o País também convencionou em diversos de seus acordos bilaterais sobre a questão da bitributação internacional. Mas impõe condições para isso. Há que se reconhecer o documento relativo ao imposto pago no respectivo órgão arrecadador e no

consulado brasileiro do país e apresentar as demonstrações financeiras correspondentes. Alternativamente ao referido reconhecimento, a pessoa jurídica pode comprovar que a legislação do país de origem do lucro prevê a incidência do imposto que houver sido pago por meio do documento de arrecadação apresentado.

Nenhuma das alternativas foi cumprida. Não se pode, portanto, acolher a pretensão recursal também sobre esta infração.

**Dispositivo:**

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio