



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10680.724286/2013-97
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1201-001.691 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente ANDRADE GUTIERREZ CONCESSÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Somente ensejam nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa do contribuinte. Descabe a alegação de nulidade quando não existirem no processo atos insanáveis, ainda mais quando comprovado que a autoridade lançadora observou, durante os trabalhos de auditoria, os procedimentos previstos na legislação tributária.

LUCROS NO EXTERIOR. TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. COMPATIBILIDADE COM A LEGISLAÇÃO NACIONAL.

Não há incompatibilidade entre os tratados para evitar a bitributação e o artigo 74 da MP n. 2.158-35/2001, no que tange às hipóteses não alcançadas ou não apreciadas pelo STF no julgamento da ADI n. 2.588.

LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO NO BRASIL.

A tributação dos lucros de controlada sediada no exterior implica sua adição ao lucro líquido da pessoa jurídica matriz ou controladora sediada no Brasil, conforme o método da equivalência patrimonial. O procedimento exige a adição do lucro auferido no exterior para fins de apuração do IRPJ e da CSLL devidos no país.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. DECORRÊNCIA.

Tratando-se de tributação reflexa decorrente de irregularidades apuradas no âmbito do Imposto sobre a Renda, constantes do mesmo processo, aplicam-se à CSLL, por relação de causa e efeito, os mesmos fundamentos do lançamento primário.

JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

Legal a aplicação da taxa do Selic para fixação dos juros moratórios para recolhimento do crédito tributário em atraso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Luis Fabiano, Luis Toselli e Gustavo Guimarães, que davam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida, Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, reproduzo-a a seguir (destacaremos):

O presente processo contempla o lançamento de tributos incidentes sobre o lucro auferido no exterior por pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

*No curso da fiscalização, o contribuinte informou os lucros auferidos pela pessoa jurídica espanhola **AG Concesiones y Participaciones S.L.**, subsidiária integral do interessado. O contribuinte, intimado (fl. 118), apresentou demonstração de resultado indicativa da apuração de lucro líquido nos montantes de R\$ 22.990.382,57, no ano-calendário 2008 (fl. 508), R\$ 32.561.245,38, no ano-calendário 2009 (fl. 510), e R\$ 40.420.177,71, no ano-calendário 2010 (fl. 512). Esses mesmos valores foram informados pelo interessado na Ficha 35 das respectivas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (fl. 632).*

Os agentes do Fisco identificaram o não oferecimento à tributação, pelo interessado, do lucro por ele auferido com seu investimento na subsidiária integral AG Concesiones y Participaciones S.L.. Confira-se os termos do trabalho fiscal (fls. 648 a 651):

“Dispõe o artigo 74 da MP 2.15835/ 91 que para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 da própria Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Conforme já descrito no início do presente Termo, as empresas controladas no exterior do contribuinte fiscalizado (AGC) apuraram os seguintes lucros líquidos no período em questão, conforme declarado pela controladora AGC na Ficha 35 das DIPJ 2009 a 2011, e ratificado pelas demonstrações contábeis das controladas, apresentadas no curso do procedimento fiscal:

Lucros líquidos apurados pelas controladas no exterior:

<i>Controlada no Exterior</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>
<i>AG Concession INC</i>	<i>1.371.149,15</i>	<i>47.664,20</i>	<i>1.668.942,35</i>
<i>AG Concesiones y Participaciones</i>	<i>22.990.382,57</i>	<i>32.561.245,38</i>	<i>40.420.177,71</i>
<i>AGC Airports INC</i>		<i>6.752.083,16</i>	<i>16.676.484,11</i>
<i>AGC Holding S/A</i>		<i>-787.636,56</i>	<i>1.765.975,29</i>

Os lucros auferidos pelas empresas AG Concessions INC, AGC Airports INC e AGC Holding S/A, sediadas nas Ilhas Virgens Britânicas e Costa Rica, foram devidamente oferecidos à tributação pelo contribuinte no período fiscalizado, através de adição efetuada no LALUR dos correspondentes anos-calendário, repercutida nas respectivas DIPJs.

No entanto, verificou-se que o contribuinte não considerou como disponibilizados e, conseqüentemente, não ofereceu à tributação os lucros auferidos nos anos-calendário de 2008 a 2010 por sua controlada sediada na Espanha, AG Concesiones y Participaciones, infringindo a legislação tributária brasileira, conforme constatado nas Fichas 34 e 09A/ linha 07 das DIPJ 2009 a 2011 apresentadas:

<i>Controlada no Exterior</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>
<i>AG Concession INC</i>	<i>1.371.149,15</i>	<i>47.664,20</i>	<i>1.668.942,35</i>
<i>AG Concesiones y Participaciones</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>AGC Airports INC</i>		<i>6.752.083,16</i>	<i>16.676.484,11</i>
<i>AGC Holding S/A</i>		<i>0,00</i>	<i>1.012.265,18</i>
<i>Valor adicionado ao lucro líquido – Ficha 09 A, linha 07 DIPJ</i>	<i>1.371.149,15</i>	<i>6.799.747,36</i>	<i>19.357.691,64</i>

Em atendimento ao item 2 do Termo de Início do procedimento fiscal, o contribuinte fiscalizado declarou que não existem ações/depósitos judiciais que repercutam na apuração/recolhimento do IRPJ/CSLL no período fiscalizado, em especial que trate sobre a tributação em bases universais — lucro de controlada/coligada no exterior.

Portanto, o procedimento do contribuinte em não oferecer à tributação os lucros disponibilizados por sua controlada na Espanha não encontra respaldo judicial.

Em atendimento ao item 8 do Termo de Intimação Fiscal nº 002, o contribuinte apresentou o contrato social e alterações de sua controlada AG CONCESIONES Y PARTICIPACIONES (sediada na Espanha), bem como seus balanços e demonstrações de resultado do período Fiscalizado.

Em atendimento ao item 1 do Termo de Reintimação Fiscal nº 001, lavrado em 12/07/2013, o contrato social e alterações foram rerepresentados em idioma nacional.

A referida sociedade (AG Concesiones Y Participaciones) tem por objeto social a gestão e administração de entidades, de valores representativos dos próprios fundos de entidades não residentes no território espanhol mediante a correspondente organização de meios materiais e pessoais.

A mesma detém 45,5% do capital social da empresa Quiport Holdings S/A, sediada no Uruguai que, por sua vez, detém 75% do capital social da empresa Corporación Quiport S/A, sediada no Equador, que detém a concessão para exploração do Aeroporto Internacional de Mariscal Sucre (aeroporto antigo) e para construção do novo aeroporto internacional em Quito.

Quanto às demonstrações financeiras, apresentou as mesmas:

a) em Euros, de acordo com as normas contábeis espanholas, reconhecendo pelo custo de aquisição seu investimento de forma indireta em empresa operacional no Equador Corporation Quiport S/A; e

b) em Reais, cujos demonstrativos foram ajustados às normas contábeis brasileiras, onde reconhece o resultado de seu investimento na Quiport.

Vide lucros líquidos da controlada espanhola apurados em Euros e em Reais:

<i>Ano-calendário</i>	<i>Lucro Líquido – Em Euros</i>	<i>Lucro Líquido – Em Reais</i>
<i>2008</i>	<i>-707.443,10</i>	<i>22.990.382,57</i>
<i>2009</i>	<i>-124.598,14</i>	<i>32.561.245,38</i>
<i>2010</i>	<i>432.297,71</i>	<i>40.420.177,71</i>

Logo, os demonstrativos de resultados, em Reais, da controlada direta sediada na Espanha consolida os resultados de sua

participação indireta na empresa equatoriana (Corporation Quiport) para fins de tributação no Brasil, em conformidade ao artigo 1º, § 6º da IN SRF nº 213/2002:

“§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão consolidados no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.”

Ressalta-se que os resultados em Reais acima demonstrados auferidos pela controlada espanhola, foram devidamente declarados pelo contribuinte fiscalizado (controlador) na Ficha 35 Participações no exterior Resultado do período de apuração das DIPJ 2009 a 2012. Contudo, não foram declarados disponibilizados e nem adicionados ao lucro líquido na apuração do lucro real, conforme se verifica nas Fichas 34 e 09A/Linha 07 das referidas declarações, contrariando o artigo 74 da MP 2.15835/91.

Quanto à comprovação dos pagamentos de imposto de renda incidente no exterior sobre os lucros apurados pela controlada em questão no período fiscalizado (item 8.3 do referido Termo), o contribuinte apresentou a seguinte alegação:

"A AG Concesiones y Participaciones e sua controlada equatoriana não auferiram lucros tributáveis na Espanha e no Equador, respectivamente, nos anos-calendário de 2008 a 2010 de acordo com as normas contábeis locais, razão pela qual não houve imposto de renda devido no exterior neste período (no caso da AG Concesiones y Participaciones, o lucro auferido em 2010 foi inferior ao prejuízo acumulado em períodos anteriores). Reitera-se que, ainda que referidas sociedades auferissem lucros de acordo com as normas contábeis locais, tais lucros seriam isentos no Brasil em face da aplicação dos Tratados para Evitar a Dupla Tributação celebrados pelo Brasil com a Espanha e com o Equador. Desse modo, para fins fiscais brasileiros, mesmo que existisse imposto de renda pago no exterior incidente sobre os lucros lá auferidos, não haveria tributo no Brasil a ser compensado com o imposto pago no exterior, sendo desnecessária sua comprovação."

Uma vez que a tributação dos referidos lucros não representa ofensa aos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil com a Espanha e Equador (Decretos nº 76.975/76 e 95.717/88, respectivamente), conforme já exposto no item 2.2 retro (até mesmo porque, no presente caso, nem houve tributação do referido lucro no exterior, e mesmo que houvesse, o imposto pago seria compensado com o devido no Brasil) e, não havendo ação judicial que respalde o procedimento do contribuinte, procedemos de ofício a adição ao Lucro real nos anos-calendário de 2008 a 2010, com tributação reflexa na CSLL, dos lucros líquidos apurados pela controlada AG

Concessiones y Participaciones, sediada na Espanha, considerados disponibilizados de acordo com a legislação vigente, nos termos dos artigos 25 e 26 da Lei nº 9.249/95, art. 15 e 16 da Lei 9.430/96, e art. 21 e 74 da MP nº 2.15835/ 2011, da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 e da Solução de Consulta Interna nº 18Cosit, de 08 de agosto de 2013.”

Forte nos elementos acima expostos, os agentes do Fisco efetuaram a lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL), veiculados por meio dos autos de infração das folhas 605 a 618 e 619 a 630.

Relativamente aos anos-calendário 2008 e 2009, não houve a exigência de tributo faltante, uma vez que o contribuinte detinha prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSL em montantes superiores aos lucros não tributados (fls. 608, 609, 621 e 622). Quanto a esses períodos, houve a redução dos saldos dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSL. Quanto ao ano-calendário 2010, houve a exigência do IRPJ e da CSL faltantes nos valores de R\$ 7.073.531,10 (fl. 611) e R\$ 2.546.471,20 (fl. 623), respectivamente. A esses valores houve o acréscimo da multa de ofício (75%) e dos juros de mora, de tal forma que o total do valor lançado atingiu R\$ 19.235.194,60 (fls. 605 e 619).

O contribuinte foi cientificado do lançamento no dia 18 de outubro de 2013, uma sexta-feira (fl. 662).

Em 18 de novembro de 2013, o contribuinte apresentou sua impugnação (fl. 671).

A manifestação do contribuinte apresenta, essencialmente, duas controvérsias. A primeira diz respeito à aplicação da lei tributária (art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1996) diante de tratado para evitar a dupla tributação. A segunda diz respeito à mensuração do lucro apurado em função de investimento em sociedade do exterior no ano-calendário 2009 (questão de fato).

Quanto à primeira questão, transcrevo trechos do resumo elaborado pelo impugnante (fls. 677, 676 e 678):

“21. Em resumo, e aqui reside a principal irrisignação da Impugnante, para a fiscalização, os Tratados para Evitar a Dupla Tributação não impediriam a tributação aqui no Brasil dos lucros auferidos no exterior por empresas controladas por contribuintes nacionais.”

“19. Tanto é assim que, os resultados das demais empresas controladas diretas pela Impugnante (AG Concessions INC, AGC Airports INC e AGC Holding S.A.), por não estarem domiciliadas em países com os quais o Brasil tenha firmado Tratado para Evitar a Dupla Tributação, foram devidamente oferecidos à tributação aqui no Brasil, o que, inclusive, foi precisamente identificado pela fiscalização (fls. 648/649).”

“25. Seja como for, e como se demonstrará, é certo que os autos de infração lavrados não podem prosperar, haja vista a precariedade do trabalho fiscal, que deixou de declinar as específicas razões pelas quais o Tratado Brasil e Espanha (e/ou Tratado Brasil e Equador) não se aplicaria ao caso concreto, bem como não adotou os procedimentos necessários para a adequada apuração da matéria tributável (erro na quantificação do resultado apurado no exterior).”

Quanto à segunda questão, reпрiso teor do despacho que determinou a realização de diligência para que fosse esclarecida a questão fática levantada pelo impugnante (fl. 797):

“No curso da fiscalização, o contribuinte informou os lucros auferidos pela pessoa jurídica espanhola AG Concesiones y Participaciones S.L., subsidiária integral do interessado. O contribuinte, intimado (fl. 118), apresentou demonstração de resultado indicativa da apuração de lucro líquido no montante de R\$ 32.561.245,38 no ano-calendário 2009 (fl. 510). Esse mesmo valor foi informado pelo interessado na Ficha 35 da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica relativa ao ano-calendário 2009 (fl. 632).

Na impugnação, o contribuinte apontou equívoco na apuração do lucro auferido pela sociedade espanhola relativamente ao ano-calendário 2009. O erro seria uma decorrência da utilização da taxa de câmbio do dia 31 de dezembro de 2008 (R\$ 3,2382), quando o correto seria a utilização da taxa de câmbio do dia 31 de dezembro de 2009 (R\$ 2,50733), no preparo da demonstração do resultado (fls. 743 e 510). O erro estaria evidenciado pelos termos do balanço patrimonial apresentado juntamente com a demonstração de resultado no curso da fiscalização (fl. 509). Esse documento indica que o lucro do período foi de R\$ 25.212.089,24.

Diante das alegações apresentadas, solicita-se à unidade preparadora que se manifeste a respeito da existência ou não de erro na apuração do lucro auferido pela sociedade espanhola no ano-calendário 2009, identificando o valor do referido lucro.”

Frente à solicitação acima, a fiscalização assim se manifestou (fl. 800):

“Em atendimento ao despacho proferido pela DRJ/POA/1ª Turma em 12/02/2014, que retornou o processo em epígrafe em diligência, para que a unidade preparadora se manifeste sobre alegação do contribuinte apresentada na impugnação, apontando equívoco na apuração do lucro em reais auferido pela sociedade espanhola relativamente ao ano-calendário de 2009, em decorrência da utilização de taxa de câmbio indevida, é o que temos a relatar.

A alegação trazida pelo contribuinte na peça impugnatória é procedente, uma vez que houve, de fato, erro na conversão para reais do lucro apurado em euros pela sociedade espanhola no referido período, em virtude da utilização da taxa de câmbio de 31/12/2008, quando o correto seria a do dia 31/12/2009.

Logo, o lucro apurado pela sociedade espanhola no ano-calendário de 2009, em reais, é o lucro do exercício informado no balanço patrimonial do período em questão, qual seja, R\$ 25.212.089,24, apresentado pelo contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 002 (fls. 509), que corresponde ao lucro apurado em euros (10.055.353,40) convertido em reais pela taxa de câmbio de venda do

dia 31/12/2009 (2,50733), e não o valor de R\$ 32.561.3245,38, informado na Ficha 35 da DIPJ 2010, tomado como valor tributável no lançamento efetuado de ofício.”

A manifestação da fiscalização dirimiu a questão fática levantada pelo impugnante, acolhendo a pretensão do contribuinte. Restou, portanto, incontroverso o montante do lucro apurado pelo contribuinte em relação ao seu investimento na sociedade AG Concesiones y Participaciones S.L. no ano-calendário 2009: foi de R\$ 25.212.089,24.

Resolvida a questão fática, retomo os pontos de discordância apresentados pelo contribuinte relativamente à primeira questão.

Da ausência de motivação do lançamento

O impugnante reclama do procedimento fiscal que culminou com o lançamento. Segundo alega, a autoridade administrativa deveria ter aprofundado o trabalho fiscal de sorte a motivar, de forma completa, o ato administrativo adotado. No entender do contribuinte, a tributação dos lucros pertencentes a sociedade espanhola somente seria viável caso observados os seguintes critérios (fl. 685):

“44. Com efeito, o mínimo que se esperaria no lançamento em questão, em que se pretende tributar lucros de titularidade de empresa domiciliada na Espanha (ou, em último grau, gerados por empresa estabelecida no Equador) era: (I) a menção da existência do Tratado Brasil e Espanha para Evitar a Dupla Tributação (e, porque não, do Tratado Brasil e Equador); (II) análise das específicas cláusulas do Tratado; e (III) por fim, o devido apontamento das razões pelas quais o referido Tratado não se aplicaria ao caso concreto.”

Não cumpridos os critérios que tem por essenciais, o impugnante solicita o reconhecimento da insubsistência do lançamento por falta de motivação.

Do tratado para evitar a dupla tributação mantido com a Espanha

O impugnante resume o entendimento da fiscalização em torno da questão (fls. 691 e 692):

“(I) a finalidade dos Tratados seria o de evitar que um Estado fiscalizasse e tributasse, diretamente, empresas domiciliadas em outros Estados;

(II) que os lucros tributados não seriam os lucros auferidos pelas empresas estrangeiras, mas "sim os lucros auferidos pelos próprios sócios" (Solução de Consulta Interna COSIT nº 18);

(III) portanto, a tributação dos lucros auferidos pelos sócios das empresas estrangeiras não ofenderia os Tratados para Evitar a Dupla Tributação, conforme Comentários da OCDE ao art. 7º da Convenção Modelo; e (IV) a OCDE já teria manifestado que

os Tratados não impediriam a "a tributação das chamadas CFCs" (fl. 639), entendidas pela fiscalização como "empresa controlada no exterior" (fl. 639)."

Afirma, então, que a fiscalização, fundada nas premissas acima, "entendeu desnecessário dissecar e detalhar os termos do Tratado Brasil e Espanha, pois, ao seu entender, estaria este esvaziado de qualquer conteúdo normativo" (fl. 692). Para o impugnante, o raciocínio fiscal conduz ao esvaziamento dos tratados em função da inexistência de distinção entre os lucros apurados por empresas estrangeiras e nacionais. O contribuinte defende o contrário, buscando escudo justamente no tratado, que não teria sido observado. Para o Fisco, segundo expõe o impugnante, os tratados só serviriam para a afastar das empresas estrangeiras a atuação das autoridades fiscais brasileiras, o que seria um disparate. Dessa forma, empresas sediadas em países com os quais o Brasil não mantém tratado seriam suscetíveis à atuação do Fisco brasileiro. A atuação do Fisco estrangeiro no Brasil também seria possível. O entendimento absurdo seria contrário aos conceitos de soberania e território nacional.

Mais adiante, o contribuinte destaca os objetivos dos tratados para evitar a dupla tributação: a renúncia de receita para atrair investimentos e o combate à evasão fiscal mediante a cooperação internacional.

Quanto ao primeiro, defende a atribuição de competência exclusiva do estado de residência da empresa para a tributação dos lucros por ela auferidos. O tratado firmado por Brasil e Espanha fixa justamente isso no item do art. 7º do Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1976, nos seguintes termos:

"1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente ."

Assim, "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante (AG Concesiones) só são tributáveis nesse Estado (Espanha)" (fl. 703). O Brasil não pode, nem mesmo, tributar os dividendos recebidos pelos residentes no Brasil em função dos lucros auferidos por empresa sediada e tributada na Espanha, consoante fixado no item 4 do art. 23 do Decreto nº 76.975, de 1976. A exceção seria a tributação pelo Brasil de lucros aqui auferidos por estabelecimento permanente no Brasil de empresa sediada na Espanha, fato que não se verifica no caso dos autos. A conclusão do impugnante é a seguinte (fl. 705):

"119. Dessa forma, a tributação dos lucros auferidos pela AG Concesiones (lucros estes somente existentes nas demonstrações elaboradas de acordo com as normas comerciais brasileiras), materializada pelos autos de infração ora impugnados, não pode

prosperar, sob pena de violação aos arts. 7º e 23 do Tratado Brasil e Espanha.”

O contribuinte defende que os lucros tributados não são do impugnante, mas da sociedade espanhola. A interpretação contrária da fiscalização, de efeito devastador, esvazia o tratado pactuado por Brasil e Espanha. A interpretação fiscal seria avessa ao Direito Internacional, na medida em que afasta regras interpretativas fixadas Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009, que promulgou a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados. O Fisco brasileiro não teria interpretado o tratado pactuado com a Espanha em função da boa-fé, muito menos considerado o objetivo e a finalidade do pacto (art. 31). O resultado teria sido o absurdo da tripla ou quádrupla tributação, o que é rejeitado pelo art. 32 do Decreto nº 7.030, de 2009.

Confira-se (fls. 709 e 710):

“135. Primeiro, o lucro seria tributado pelo país de residência da empresa que gerou o lucro (Espanha). Depois, este lucro seria tributado, de imediato, pelo país de residência dos sócios da empresa que gerou o lucro (no caso, Brasil).

136. E, por fim, este lucro seria posteriormente tributado na fonte quando de sua efetiva distribuição, na forma de dividendos, aos sócios da empresa investida (art. 10 do Tratado), por ambos os países signatários (o que pode gerar até uma 4ª tributação, caso, algum dia, o Brasil venha a desenvolver uma nova interpretação desorganizada acerca dos arts. 10 e 23 do Tratado).”

Sustenta, ainda, que os lucros tributados são os da sociedade espanhola.

Tanto é assim, que os valores “batem nos centavos” (fl. 713). O “lucro ora tributado é o lucro da empresa estrangeira” (fl. 714). A adição do lucro da sociedade estrangeira ao lucro da sociedade nacional prevista no art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, não seria aplicável quando da existência de tratado para evitar a dupla tributação que afaste a regra antes referida, o que seria o caso dos autos.

Quanto aos comentários da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) a respeito do art. 7º do modelo de tratado para evitar a dupla tributação, o impugnante alega que não se aplicam ao caso concreto, porquanto estão vinculados ao objetivo de evitar a evasão fiscal. Teria havido equívoco na tradução da expressão “controlled foreign companies” (CFC). A expressão não se refere a sociedades controladas do exterior, mas “dizem respeito às legislações CFCs de alguns países e não às empresas controladas” (fl. 719). E arremata nos seguintes termos (fl. 720):

“180. Excepcionalmente, e com o intuito de evitar abusos de seus contribuintes, no sentido de praticar atos com o único objetivo de postergar ou impossibilitar a disponibilidade de

certos tipos de lucros (e, por consequência, a sua tributação), é que alguns Estados criaram as denominadas legislações "CFCs" para, em determinadas situações, possibilitar a sua imediata tributação independentemente da disponibilidade (distribuição) destes lucros."

"182. Trata-se, sem dúvida alguma, de verdadeiras normas excepcionais e antielisivas!"

Não sendo o caso dos autos de abuso, o que é censurável em razão da evasão tributária, descabido o comentário da OCDE e válido o tratado para fins de afastar a tributação ora impugnada.

Caso os argumentos acima não sejam aceitos, o impugnante levanta a impossibilidade da tributação ora empreendida seja a título de lucros da sociedade espanhola, seja a título de dividendos fictos da sociedade nacional. Relativamente à primeira hipótese, em função dos argumentos antes expendidos. Relativamente à segunda hipótese, em função dos termos dos arts. 10 e 23 do tratado pactuado pelo Brasil com a Espanha, que fixa a isenção dos dividendos.

No que diz respeito à Solução de Consulta Interna nº 18, da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), adotada em 8 de agosto de 2013, entende o contribuinte que todos os argumentos já declinados na impugnação refutam as conclusões do ato administrativo. Contesta a informação de que o Supremo Tribunal Federal (STF) tenha decidido pela possibilidade da tributação do resultado positivo de equivalência patrimonial auferido em relação a investimentos no exterior. O argumento pode ter sido utilizado por alguns ministros, mas não integrou o resultado do julgamento. Aponta que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) teria decidido o contrário. Refere, também, equívoco quanto ao quadro resumo do julgamento efetuado pelo STF, uma vez que não teria ocorrido decisão no caso de controladas domiciliadas fora de paraísos fiscais, questão que deverá ser enfrentada em outra oportunidade. O referendo da liminar concedida à Companhia Vale do Rio Doce nos autos da Medida Cautelar nº 3141 é prova disso. O ato administrativo emanado da Cosit seria, portanto, falho.

Adicionalmente, o impugnante argumenta que os lucros ora tributados são operacionalmente oriundos do Equador, em função da exploração de dois aeroportos na cidade de Quito. O Brasil também é signatário de tratado para evitar a dupla tributação com o Equador, sendo que o referido tratado fixa a isenção no Brasil dos dividendos gerados pela sociedade equatoriana. Por esse ângulo, também inviável a exigência fiscal ora impugnada.

A título de crítica final, o contribuinte recorda que a legislação nacional adotou, até 1995, o princípio da territorialidade da tributação, nos termos do art. 63 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Por esse motivo, não teria havido preocupação com os termos dos tratados ventilados na

impugnação, posto que os resultados positivos dos negócios no exterior não eram tributados. Com a edição da Lei nº 9.249, de 1995, o cenário foi modificado. A tributação dos resultados provenientes de negócios no exterior carece, entretanto, da revisão dos tratados. Como isso não ocorreu, os tratados permanecem válidos e obstaculizam a exigência ora impugnada.

Questões subsidiárias

Nesse tópico o contribuinte acusa a fiscalização de estar tributando o mesmo resultado duas vezes: uma na Espanha e outra no Brasil. Repisa que isso é inadmissível frente ao tratado para evitar a dupla tributação. Requer, diante disso, o cancelamento da exigência impugnada em função da competência exclusiva da Espanha para tributar os resultados lá produzidos.

Posteriormente, contesta o resultado auferido no ano-calendário 2009, objeto de diligência e já esmiuçado no presente relatório.

Por fim, ataca a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Alega que não há amparo legal que permita a exigência do encargo (juros). Segundo alega, isso só seria possível em relação aos tributos e às penalidade convertidas em obrigação principal.

Refere jurisprudência administrativa emanada do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Recurso nº 161.331). Requer o afastamento da exigência atinente ao ano-calendário 2010.

Conclusão (fls. 746 a 748)

“273. Em face de todo o exposto, conclui-se que:

(I) a autoridade administrativa, em franca violação ao art. 142 do CTN: (a) não motivou adequadamente o lançamento fiscal, deixando de analisar os específicos termos do Tratado Brasil e Espanha para Evitar a Dupla Tributação; e (b) deixou de aprofundar a fiscalização com o intuito de verificar o verdadeiro resultado apurado no exterior no ano de 2009, abandonando o seu dever de apurar adequadamente a matéria tributável;

(II) os reais objetivos dos Tratados são os de evitar a dupla tributação e a evasão fiscal;

(III) para implementar o objetivo de evitar a dupla tributação, o art. 7º do Tratado Brasil e Espanha outorga competência exclusiva à Espanha para tributar os resultados auferidos por seus residentes;

(IV) os lucros ora tributados decorrem das atividades da AG Concesiones, o quais, à luz da legislação pátria, seriam adicionados aos lucros da Impugnante (se não fosse a proteção conferida pelo Tratado Brasil e Espanha);

(V) os Comentários da OCDE ao art. 7º da Convenção Modelo guardam relação apenas com o objetivo dos Tratados de evitar a evasão fiscal (campo de aplicação restrita e excepcional);

(VI) os arts. 10 e 23 do Tratado Brasil e Espanha (à semelhança do Tratado Brasil e Equador) conferem isenção na distribuição de dividendos;

(VII) a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18 parte de premissas não condizentes com os pronunciamentos dos Tribunais pátrios sobre o assunto;

(VIII) caso venha a se entender que os Tratado para Evitar a Dupla Tributação apenas protegem os lucros gerados dentro do território dos países signatários, ainda assim os autos não podem prevalecer, pois a empresa operacional, geradora dos lucros em questão, está domiciliada no Equador, país com o qual o Brasil firmou Tratado para Evitar a Dupla Tributação, aprovado pelo Decreto nº 75.717/88;

(IX) da mesma forma como o Tratado Brasil e Espanha, o Tratado Brasil e Equador também outorga competência exclusiva ao Equador para tributar os lucros das empresas lá domiciliadas, bem como confere isenção aos dividendos distribuídos;

(X) ainda que os lucros fossem apurados pela Impugnante, como alega a fiscalização, a consequência direta seria a ocorrência da denominada "dupla tributação jurídica internacional", o que, na ótica da fiscalização, deveria atrair a proteção do Tratado Brasil e Espanha;

(XI) caso assim não se entenda, deve ser considerado o resultado efetivamente apurado no ano de 2009, mediante a aplicação taxa de câmbio correta, com a realização dos ajustes pertinentes referentes aos saldos de prejuízos fiscais e bases negativas detidos pela Impugnante, utilizados para compensar o referido resultado; e

(XII) os juros de mora não devem incidir sobre a multa de ofício lançada, por falta de previsão legal."

Do pedido (fls. 748 e 749)

"274. Por todo o exposto, é a presente para requerer o acolhimento da presente impugnação, para julgar totalmente improcedentes os lançamentos tributários, com o integral cancelamento dos autos de infração lavrados.

275. Requer, ainda, e desde já, a intimação do Impugnante, com antecedência razoável, dando ciência do local, data e horário da sessão de julgamentos, para que o sujeito passivo ou representante legal possa exercer o direito ao contraditório e à ampla defesa, inclusive mediante defesa oral das razões e apresentação de esclarecimentos de fato perante as autoridades julgadoras."

Em sessão de 27 de fevereiro de 2014, a 1ª Turma da Delegacia de Julgamento de Porto Alegre, por unanimidade de votos, julgou **procedente em parte a impugnação**, mantendo a exigência do crédito tributário lançado, nos termos do voto do relator, mas determinou a retificação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL atinentes ao ano-calendário 2009, para o valor de R\$ 33.759.964,76.

Por seu turno, a interessada interpôs Recurso Voluntário, no qual repetiu, basicamente, os argumentos da impugnação.

Os autos foram encaminhados a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Roberto Caparroz de Almeida, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

A questão em debate diz respeito à interpretação e ao alcance do Tratado para evitar a bitributação entre Brasil e Espanha, nos moldes do que foi autuado pela fiscalização e apreciado pela decisão de piso.

Em breve síntese, o objeto da tributação, apurado a partir da estrutura das atividades do grupo no exterior, diz respeito à empresa Andrade Gutierrez Concessões S.A. (Recorrente), que detinha o controle societário da AG Concesiones Y Participaciones, residente na Espanha que, por seu turno, possuía 45,5% de participação no capital social da Quiport Holding S.A., com sede no Uruguai (controlada indireta, portanto, da Andrade Gutierrez).

A controlada uruguaia detinha 75% de participação na Corporacion Quiport S.A., situada no Equador, de sorte que esta empresa também figura como controlada indireta da contribuinte brasileira.

Destaque-se que esta última, Corporacion Quiport S.A, era a única na estrutura apresentada que possuía atividade operacional, posto que as demais figuravam como holdings do Grupo Andrade Gutierrez.

Com base nos demonstrativos da controlada residente na Espanha, a fiscalização apurou resultados tributáveis na controlada residente no Equador, com reflexo na controladora, e que tais ganhos não foram oferecidos à tributação no Brasil. Em relação a outras empresas do grupo, no exterior, não se constatou qualquer infração.

Descritos os fatos, faremos, a seguir, a análise tópica dos temas abertos para discussão pela Recorrente.

a) Ausência de motivação do lançamento - artigo 142, CTN

Entende a Recorrente que os lançamentos efetuados padeceriam de vício decorrente de não motivação, no sentido de que a autoridade fiscal não teria apresentado as razões de inaplicabilidade dos tratados para evitar a bitributação, assinados pelo Brasil com a Espanha e o Equador.

Não assiste razão à interessada.

Em primeiro lugar, não há como acolher qualquer pretensão de nulidade porque as supostas alegações não teriam o condão de anular os lançamentos efetuados ou a decisão proferida, nos termos do artigo 59 do Decreto n. 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Na sequência, ao contrário do que alega a interessada, observa-se, da leitura do Termo de Verificação Fiscal, que a questão foi devidamente laborada pela autoridade lançadora:

Desde o início da década de 70 o Brasil celebrou diversos acordos para evitar a bitributação, com base na Convenção-Modelo da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico).

É pacífico no âmbito da OCDE que os tratados de bitributação não visam a impedir a tributação das chamadas CFCs, ou Controlled Foreign Companies (empresa controlada no exterior).

Os tratados assinados pelo Brasil, na verdade, têm a função de proteger as suas empresas nacionais de, inadvertidamente, receberem uma cobrança ("Bill") de países estrangeiros, por manterem negócios naquele país. Assim, os Tratados não impedem a tributação pelos países signatários de seus nacionais, antes, impedem a tributação por parte dos signatários de empresas situadas no exterior.

Impende salientar que o tratado celebrado com a Espanha segue, em sua estrutura, o texto-base da Convenção-Modelo da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico).

(...)

Já o artigo 7º do referido documento menciona que os lucros de uma empresa só são tributáveis nesse Estado:

"Artigo VII— Lucros das Empresas - Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua

atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente à medida em que sejam atribuíveis a esse estabelecimento permanente."

Com base em uma interpretação equivocada desse artigo, formou-se uma doutrina de que a Receita Federal do Brasil não poderia tributar os lucros auferidos pelas controladas ou coligadas das empresas nacionais situadas em países com os quais o Brasil mantém acordo de bitributação.

Na verdade, o artigo tão somente proíbe o Brasil de cobrar tributos da empresa situada no estrangeiro. Ou seja, com o tratado o Brasil se obriga a não enviar uma cobrança de tributos para uma controlada de empresa brasileira sediada no estrangeiro.

Em momento algum, o referido artigo proíbe a tributação da empresa brasileira no que se refere à parte que lhe toca nos lucros auferidos pela controlada no exterior.

(...)

Logo, inexistente conflito entre norma interna que tribute empresa brasileira e eventual tratado com Estado estrangeiro para evitar bitributação, dado que a legislação brasileira incide em contribuinte com domicílio no Brasil, e não em contribuinte com domicílio no outro Estado contratante.

Ressalta-se ainda que a legislação interna brasileira referente à tributação em bases universais se preocupou em evitar a bitributação, prevendo a compensação de tributo pago no exterior por controlada ou coligada, independentemente de haver acordo com outro Estado para evitar a dupla tributação.

Decisões recentes tanto no âmbito administrativo quanto no judicial rejeitam O argumento de conflito entre norma interna e tratado internacional, corroborando o entendimento da OECD.

Somados aos excertos ao norte colacionados, percebe-se, à evidência, que a fiscalização empreendeu estudo sobre a legislação aplicável, cotejou-a com os tratados firmados pelo Brasil e apresentou diversos julgados, analisando, inclusive, o resultado do julgamento da ADI n. 2.588 pelo STF e seus efeitos para o caso sob análise.

Não prospera, portanto, a alegação da Recorrente.

b) Ausência de aprofundamento do trabalho fiscal

Neste tópico, aduz a Recorrente que houve erro na apuração da base de cálculo, decorrência de "puro comodismo" da autoridade fiscal, que efetuou o lançamento pelo maior valor tributável.

Por óbvio que tal circunstância, isoladamente, não tem o condão de anular o lançamento, por falta de previsão legal, como já demonstrado no item anterior.

Ademais, a Delegacia de Julgamento efetuou diligência, para que a autoridade fiscal verificasse a taxa de câmbio utilizada na conversão da matéria tributável.

Foi reconhecido o erro, em virtude da adoção, pela autoridade lançadora, da taxa de câmbio do dia 31 de dezembro de 2008 (R\$ 3,2382), quando o correto seria a utilização da taxa de câmbio do dia 31 de dezembro de 2009 (R\$ 2,50733). Os efeitos de tal equívoco foram reparados pela DRJ e não implicam, ao contrário do que alega a Recorrente, inovação no lançamento.

Caso prevalecesse o inusitado argumento de defesa, seria simplesmente impossível conferir aos julgamentos administrativos provimento parcial, posto que qualquer constatação de erro nos valores ou procedimentos simplesmente anulariam as autuações, o que se revela absurdo e desprovido de sentido.

É pacífico que a redução do montante autuado ou das bases consideradas pela fiscalização não implica inovação do lançamento. Trata-se de dever e medida de justiça a ser promovida pelos julgadores administrativos, nos exatos moldes do que ocorreu no presente caso.

Afasta-se, portanto, qualquer alegação de nulidade quanto aos lançamentos efetuados.

c) Tratado Brasil e Espanha para evitar a bitributação

Como visto, a tributação recaiu sobre o resultado obtido pela AG Concesiones, residente na Espanha, que impactou positivamente o lucro da Recorrente, residente no Brasil.

Pois bem.

Acerca da compatibilidade do artigo 74 da MP n. 2.158-35 com os tratados para evitar a bitributação, já nos manifestamos em diversas outras oportunidades.

Em primeiro lugar, convém destacar que toda a argumentação jurídica trazida pela Recorrente, contrária à legitimidade e aos preceitos veiculados pelo artigo 74 da MP 2.158 em nada lhe aproveita neste julgamento, seja pela impossibilidade de se questionar, na esfera administrativa, a legalidade de norma vigente e eficaz, seja porque o STF já se pronunciou sobre a matéria. Considero sem efeito prático todo o malabarismo jurídico construído para afastar a aplicação do artigo 74 em detrimento do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Ao julgador administrativo cabe aplicar a lei posta, assim como nortear suas posições a partir de decisões paradigmáticas dos tribunais superiores, quando claramente aplicáveis ao caso em discussão.

Ademais, não se pode acolher a tese de incompatibilidade entre o artigo 43 do CTN e o artigo 74 da MP 2.158, pois a redação do dispositivo do Código **confirma** o entendimento formulado pela fiscalização.

Vejamos.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (grifamos)

Ora, o comando do Código Tributário Nacional claramente **confere à lei** o poder de estabelecer as condições e o momento em que se dará a disponibilidade dos rendimentos oriundos do exterior, e este é **exatamente o papel** do artigo 74 da MP 2.158, referendado em termos de legalidade pelo Supremo Tribunal Federal.

A constitucionalidade do artigo 74 da MP n. 2.158-35/2001 já foi apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento da ADI 2.588, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. INTERNACIONAL. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PARTICIPAÇÃO DE EMPRESA CONTROLADORA OU COLIGADA NACIONAL NOS LUCROS AUFERIDOS POR PESSOA JURÍDICA CONTROLADA OU COLIGADA SEDIADA NO EXTERIOR. LEGISLAÇÃO QUE CONSIDERA DISPONIBILIZADOS OS LUCROS NA DATA DO BALANÇO EM QUE TIVEREM SIDO APURADOS (“31 DE DEZEMBRO DE CADA ANO”). ALEGADA VIOLAÇÃO DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA (ART. 143, III DA CONSTITUIÇÃO). APLICAÇÃO DA NOVA METODOLOGIA DE APURAÇÃO DO TRIBUTO PARA A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS APURADA EM 2001. VIOLAÇÃO DAS REGRAS DA IRRETROATIVIDADE E DA ANTERIORIDADE. MP 2.158-35/2001, ART. 74. LEI 5.720/1966, ART. 43, § 2º (LC 104/2000).

1. Ao examinar a constitucionalidade do art. 43, § 2º do CTN e do art. 74 da MP 2.158/2001, o Plenário desta Suprema Corte se dividiu em quatro resultados:

1.1. Inconstitucionalidade incondicional, já que o dia 31 de dezembro de cada ano está dissociado de qualquer ato jurídico ou econômico necessário ao pagamento de participação nos lucros;

1.2. Constitucionalidade incondicional, seja em razão do caráter antielisivo (impedir “planejamento tributário”) ou

antievásivo (impedir sonegação) da normatização, ou devido à submissão obrigatória das empresas nacionais investidoras ao Método de Equivalência Patrimonial – MEP, previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976, art. 248);

1.3. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade dos textos impugnados apenas em relação às empresas coligadas, porquanto as empresas nacionais controladoras teriam plena disponibilidade jurídica e econômica dos lucros auferidos pela empresa estrangeira controlada;

1.4. Inconstitucionalidade condicional, afastada a aplicabilidade do texto impugnado para as empresas controladas ou coligadas sediadas em países de tributação normal, com o objetivo de preservar a função antievásiva da normatização.

2. Orientada pelos pontos comuns às opiniões majoritárias, a composição do resultado reconhece:

2.1. A inaplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais coligadas a pessoas jurídicas sediadas em países sem tributação favorecida, ou que não sejam “paraísos fiscais”;

2.2. A aplicabilidade do art. 74 da MP 2.158-35 às empresas nacionais controladoras de pessoas jurídicas sediadas em países de tributação favorecida, ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei);

2.3. A inconstitucionalidade do art. 74 par. ún., da MP 2.158-35/2001, de modo que o texto impugnado não pode ser aplicado em relação aos lucros apurados até 31 de dezembro de 2001.

Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada parcialmente procedente, para dar interpretação conforme ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, bem como para declarar a inconstitucionalidade da cláusula de retroatividade prevista no art. 74, par. ún., da MP 2.158/2001. (grifamos)

Como visto, o STF considerou **inconstitucional** o parágrafo único do artigo 74, **para afastar a retroatividade** veiculada pelo dispositivo, tanto para controladas e coligadas situadas em paraísos fiscais quanto para aquelas instaladas em países de tributação não favorecida.

Restou prejudicado, portanto, o seguinte comando:

“os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor”.

Por outro lado, foi **reconhecida a legalidade** do *caput* do artigo 74, vigente e aplicável ao tempo dos fatos, tanto assim que serviu de fundamento para a autuação:

Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26

de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Como bem destacado pela autoridade lançadora:

Uma vez que a tributação dos referidos lucros não representa ofensa aos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil com a Espanha e Equador (Decretos nº 76.975/76 e 95.717/88, respectivamente), conforme já exposto no item 2.2 retro (até mesmo porque, no presente caso, nem houve tributação do referido lucro no exterior, e mesmo que houvesse, o imposto pago seria compensado com o devido no Brasil) e, não havendo ação judicial que respalde o procedimento do contribuinte, procedemos de ofício a adição ao Lucro real nos anos-calendário de 2008 a 2010, com tributação reflexa na CSLL, dos lucros líquidos apurados pela controlada AG Concessiones y Participaciones, sediada na Espanha, considerados disponibilizados de acordo com a legislação vigente, nos termos dos artigos 25 e 26 da Lei nº 9.249/95, art. 15 e 16 da Lei 9.430/96, e art. 21 e 74 da MP nº 2.15835/2011, da Instrução Normativa SRF nº 213/2002 e da Solução de Consulta Interna nº 18-Cosit, de 08 de agosto de 2013. (grifamos)

Neste passo, convém traçar breves considerações sobre a tributação de lucros no exterior.

A Lei n. 9.249/95 instituiu, no Brasil, o regime de tributação universal, presente em quase todos os Estados desenvolvidos, segundo o qual devem ser tributados no país de residência da empresa o resultado obtido por filiais, sucursais ou controladas no exterior.

Trata-se do princípio da **renda mundial**, que busca atrair para o sistema tributário nacional lucros que, de outra forma, escapariam à competência pátria, notadamente quando se tratasse de empresas sediadas em países com tributação favorecida ou, ainda, nos casos de planejamento tributário internacional que tivessem por objetivo precípuo a fuga de capitais.

É legítima, portanto, a tributação de resultados auferidos no exterior, sendo que a norma funciona como verdadeiro imã, permitindo que o país exerça competência tributária em relação a fatos jurídicos produzidos fora do território nacional.

A interpretação da lei, todavia, transcende o mero aspecto gramatical, pois é evidente que o seu objetivo fundamental é o de capturar e tributar atividade econômica extraterritorial, mas que aproveita empresas residentes no país.

De se notar que igual raciocínio também se aplica às pessoas físicas (e nem poderia ser diferente), pois a construção deriva dos princípios constitucionais que devem informar o imposto de renda, como a **universalidade**, a generalidade e a progressividade.

E foi a partir dos preceitos constitucionais que o legislador decidiu trazer para a competência nacional os resultados obtidos no exterior. Desnecessário dizer que, para os lucros auferidos no país vige, desde sempre, o princípio da territorialidade, pelo qual aqui são tributados.

Nesse sentido o disposto no artigo 25 da Lei n. 9.249/95 e no artigo 1º da Lei n. 9.532/97:

Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

e

Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, os lucros serão considerados disponibilizados para a empresa no Brasil:

a) no caso de filial ou sucursal, na data do balanço no qual tiverem sido apurados;

(...)

Constata-se, portanto, que não há qualquer vício ou mácula nos lançamentos efetuados pela fiscalização.

A Recorrente aduz, ainda, que houve ofensa ao tratado internacional celebrado pelo Brasil com a Espanha (e também com o Equador) para evitar a bitributação.

Acerca deste ponto convém reproduzir a premissa trazida pela decisão de piso:

O poder de tributar de cada nação é uno e emana, de regra, da Carta Magna. No comum das vezes, o povo determina a possibilidade de tributar e, dependendo do caso, a repartição da receita arrecadada, fixando a competência das pessoas políticas titulares do poder de tributar. Assim ocorre no Brasil. Os tratados para evitar a dupla tributação fixam regras entre dois Estados nos quais é comum que os contratantes abram mão, reciprocamente, de parcela das respectivas competências tributárias com a finalidade de promover o desenvolvimento das relações comerciais bilaterais.

Inverossímil falar no Fisco de um Estado atuando no outro Estado. Isso é impossível por absoluta falta de competência e, acima de tudo, desrespeito à soberania alheia. O caso dos autos não trata disso. O caso dos autos trata da tributação do lucro

auferido por brasileiro em função de investimento em sociedade estrangeira. O brasileiro, residente em Belo Horizonte, Minas Gerais, está sendo tributado pelo Fisco do Brasil a título de IRPJ e CSL. Isso é plenamente possível e não denota nenhum absurdo, consoante já tratado no início do presente voto.

Pois bem.

De plano, convém ressaltar que não se discute, nem nos autos nem tampouco no entendimento deste Relator, a supremacia dos tratados internacionais em relação à legislação interna, notadamente na seara tributária, por força do artigo 98 do Código Tributário Nacional.

O que se deve analisar são os casos de compatibilidade ou conflito entre as normas domésticas e os acordos celebrados pelo país na ordem internacional.

Quando se aborda a questão, muitos intérpretes cometem um erro de premissa, pois buscam identificar nos tratados para evitar a bitributação **o fundamento para a exigência tributária**.

Em verdade, os tratados para evitar a bitributação, como o próprio nome declara, sempre veiculam **regras restritivas ou negativas de competência**, pois não lhes é dada a prerrogativa de estabelecer as hipóteses de tributação.

Em julgado desta Turma, sobre caso análogo ao dos autos, decidiu-se que os lucros auferidos por subsidiária da Petrobrás na Holanda deveriam ser tributados na controladora brasileira. Na época, acompanhei o voto vencedor do ilustre Conselheiro João Thomé pelas conclusões, justamente por entender que a validade da autuação carece de enquadramento nos conceitos do tratado.

Explico.

A regra geral dos tratados para evitar a bitributação é cristalina e se baseia na premissa de que cada Estado tributa o lucro da empresa nele residente (artigo 7). Este comando, por si só, é suficiente para se reconhecer a procedência da tributação, sem qualquer necessidade de se adentrar na discussão se a matéria tributável diz respeito efetivamente a lucros, royalties ou qualquer outra forma de rendimento.

A competência tributária é matéria constitucional no Brasil, de sorte que somente a lei brasileira pode sobre ela dispor (e não se trata de norma qualquer, mas somente aquelas com força de lei complementar, sempre que os critérios forem relativos à definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, como determina o artigo 146, III, a, da CR).

Nesse contexto, não é papel dos tratados descrever ou fixar **regras positivas** de competência, mas apenas definir os limites de aplicação de tais normas, no intuito de se evitar múltiplas incidências.

Cada Estado tem plena competência para definir a base de cálculo e o conceito de lucro tributável, papel que no Brasil coube aos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional:

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da **disponibilidade econômica ou jurídica**:*

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

*§ 1º A incidência do imposto **independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.***
(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

*§ 2º Na hipótese de **receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.*** *(Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)*
(grifamos)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

O Código, com as alterações introduzidas em 2001, passou a entender como irrelevantes a denominação da receita ou do rendimento, bem como a sua localização. E mais, atribuiu à lei a função de estabelecer as condições e o momento em que deva ser reconhecida a disponibilidade para fins de incidência.

E foi exatamente para cumprir esses objetivos que surgiu o artigo 74 da MP 2.158, cuja regra geral de disponibilização **foi julgada conforme** pelo Supremo Tribunal Federal:

*Art.74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, **os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.***

O comando foi introduzido para fixar o momento e as condições de disponibilidade dos lucros auferidos por controlada no exterior, na exata dicção do § 2º, do artigo 43 do CTN. Nem se argumente de que se trata de disponibilidade apenas jurídica, pois essa situação sempre foi hipótese de incidência do tributo e está expressamente prevista no caput do dispositivo.

O objetivo do artigo 74 foi evitar diferimentos ou postergações no reconhecimento de resultados no exterior, cuja tributação deva ocorrer no Brasil.

Frise-se: o que se tributa a partir do artigo 74 é o lucro da empresa residente no Brasil, nos exatos limites do que preceituam os tratados internacionais. Nesse sentido, não existe qualquer incompatibilidade entre as normas brasileiras e os tratados internacionais para

evitar a bitributação, inclusive no acordo firmado com Portugal, pois a norma local estabelece a forma e o momento de incidência do IR e da CSLL.

É cediço que cada Estado tem competência para fixar seus próprios critérios de apuração do lucro e das respectivas bases de cálculo. Isso não é vedado pelos tratados internacionais, que não têm o condão de interferir no exercício da competência em função do critério territorial que alcança o residente. Cuida-se, aqui, de questão relacionada à soberania, que transcende a seara tributária e é reconhecida internacionalmente.

O que a legislação pátria fez foi estabelecer critérios que podem ser diferentes de outros países, inclusive no que tange ao conceito de lucro, regras de apuração e critérios de incidência tributária. Aliás, se as regras tributárias fossem idênticas em todos os países simplesmente não haveria necessidade de se celebrar tratados internacionais!

Ressalte-se que a legislação interna pode fixar critérios relativos ao lucro, conforme expressamente reconhece o artigo III.2 do tratado:

2. Para a aplicação da presente Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão que não se encontre de outro modo definida terá o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da Convenção, a não ser que o contexto imponha interpretação diferente.

A apuração do lucro no Brasil é diferente daquela nos demais países. Isso em nada fere ou colide com o teor dos tratados, desde que o objeto da tributação seja a empresa residente. O que se veda é a tributação da empresa estrangeira, o que efetivamente não ocorreu.

No caso em discussão, a autoridade reconheceu a importância dos tratados, aplicou corretamente a legislação brasileira que rege a matéria e constatou a existência de valores tributáveis a título de IRPJ e CSLL, de sorte que não há reparos a fazer em relação à autuação, seus fundamentos ou conclusões.

A análise do artigo 7º da Convenção Brasil-Espanha nos leva a concluir que os lucros de um Estado Contratante são tributáveis nesse Estado, embora o texto não estabeleça o conceito de lucro para as empresas residentes em cada país.

Assim, entendo ser necessário aplicar o disposto no artigo III.2 ao norte transcrito, de forma complementar, a fim de se observar o conceito de lucro conforme previsto pela **legislação interna** do Estado contratante, situação, aliás, reconhecida por Alberto Xavier quando da análise do § 2º do art. 3º da Convenção Modelo da OCDE sobre dupla tributação da renda (que o Brasil utiliza como referência para os tratados da espécie):

*De tudo isto resulta que o § 2º do art. 3º não reveste o alcance de uma cláusula geral de reenvio para o direito interno, como regra subsidiária de interpretação e aplicação do tratado, como pretende Vogel, antes estabelece o círculo excepcional de hipóteses restritas, em que o direito fiscal interno pode ser utilizado para **definir expressões não definidas no tratado**, como, por exemplo, '**lucro**' ou 'controle direto ou indireto'. (XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7. edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 136.)*

Nesse cenário, devemos concluir que o conceito de lucro deve ter como referência a legislação brasileira, já amplamente mencionada, sem qualquer contraste com as regras do tratado, que não veiculou expressamente o conceito que se busca na legislação pátria.

Na esteira do raciocínio, acolhemos os argumentos formulados pela Fazenda Nacional em contrarrazões (destaques no original):

*As normas brasileiras não extrapolaram os limites do referido Tratado internacional, uma vez que **definiram o que seria o lucro da pessoa jurídica situada no Brasil - termo não especificado na Convenção**. Por sua vez, também não se verifica incompatibilidade entre o disposto em normas brasileiras e nas normas da Espanha. Isso porque o **art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, apresenta preceitos que correspondem ao âmbito de competência do Brasil** - ou seja, define o que deve ser entendido como **lucro das empresas brasileiras e o momento em que será possível haver incidência do IR e da CSLL sobre estes lucros**. Dessa maneira, resta evidente que a Fiscalização fundamentou seu trabalho no **conceito de lucro fornecido pela legislação brasileira**. Com efeito, a autoridade administrativa responsável pelo lançamento, tendo como parâmetro de interpretação o direito interno, **constatou a existência de valores que se subsumiriam à hipótese que autoriza a tributação pelo IRPJ e pela CSLL**.*

O principal argumento utilizado pela recorrente, para tentar afastar a tributação no Brasil, diz respeito ao critério de competência definido no art. 7º. Basicamente, alega-se que as autoridades brasileiras estariam - com base no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001 - tributando os lucros das controladas ou coligadas situadas no exterior, e que essa postura violaria o art. 7º das Convenções. Entretanto, tais afirmações não condizem com a realidade.

Daí a perfeita sintonia entre as normas de incidência brasileiras, já convalidadas pelo STF, e as limitações jurídicas e territoriais veiculadas pelos tratados.

Inexiste conflito ou antinomia, pois a legislação brasileira entende que os lucros são disponibilizados aos sócios na data de sua apuração no balanço da controlada ou coligada residente no exterior, o que significa que a apuração do lucro alhures implica o oferecimento à tributação no Brasil, na exata proporção da participação da empresa residente no país em suas controladas e coligadas estrangeiras.

Reproduzo e acolho integralmente, ainda, os seguintes fundamentos, apresentados pela decisão de piso:

*Ainda quanto aos termos do tratado, correto o impugnante ao afirmar que só o Fisco espanhol pode tributar o lucro da empresa espanhola quando essa não possui estabelecimento no Brasil. **Ocorre, entretanto, que os lucros objeto de tributação não são da empresa espanhola, mas da brasileira, sediada em Belo Horizonte, Minas Gerais, consoante já esclarecido no início do presente voto. Defender o contrário importa em afastar a personalidade jurídica da sociedade nacional e adotar a***

interpretação econômica dos fatos jurídicos (lucro da sociedade espanhola = lucros da sociedade brasileira em função do investimento na sociedade espanhola).

Quanto à tributação dos dividendos pagos pela sociedade espanhola, incorreta a interpretação do impugnante. Não há dividendos no caso dos autos. Ademais, segundo o item 1 do art. 10 do Decreto nº 76.975, de 1976, os “dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante [Espanha] a um residente do outro Estado Contratante [Brasil] são tributáveis nesse outro Estado [Brasil]”. Por exceção, pode ocorrer a tributação dos dividendos pagos a residente de outro Estado Contratante, limitado o imposto ao montante de 15% dos dividendos efetivamente transferidos ao exterior (itens 2 e 5 do art. 10 do Decreto nº 76.975, de 1976). Não constam dos autos quaisquer elementos de prova que demonstrem tenha ocorrido a distribuição de dividendos, sua transferência para o Brasil ou a sua tributação pela Espanha. Não consta dos autos, também, prova de que a Espanha exerça seu direito de tributar eventuais dividendos distribuídos e transferidos por sociedade espanhola a residentes no Brasil. Por tal motivo, hígida a tributação ora impugnada também sob esse ângulo, uma vez que não contrariou o tratado veiculado pelo Decreto nº 76.975, de 1976.

Entendo, a título de argumentação, que não houve qualquer desrespeito à Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, matéria que, aliás, escapa à competência deste Conselho. Na hipótese de qualquer signatário dos tratados considerar que a legislação interna ofende os seus termos, cabem o instituto da denúncia ou eventual recurso à Corte Internacional de Justiça.

No que tange à CSLL todo o **raciocínio desenvolvido é exatamente o mesmo.**

Não se pode olvidar que o artigo 11 da Lei n. 13.202/2015 resolveu, (corretamente, no entendimento deste Relator e de grande parte da doutrina) a antiga questão sobre a pertinência da CSLL nos tratados para evitar bitributação em que a contribuição não fora expressamente prevista:

Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Portanto, a controvérsia está resolvida, e os preceitos relativos aos tratados devem ser estendidos à CSLL.

Contudo, isso em nada altera a situação dos autos, pois todo o raciocínio desenvolvido ao longo deste voto é no sentido de **absoluta compatibilidade** entre as normas nacionais e as limitações impostas pelos tratados, ou seja, o reconhecimento da aplicabilidade do artigo 74 à espécie conduz, automaticamente, à tributação tanto do IRPJ quanto da CSLL, nos termos lavrados pela fiscalização.

Como visto, a regra sob análise foi considerada conforme pelo STF, de sorte que os lucros auferidos por controlada no exterior devem ser computados na base de cálculo dos dois tributos.

No que tange ao argumento de defesa, no sentido de que o artigo 74 da multicitada Medida Provisória não seria compatível com as regras CFC, entendemos que não há como acolhê-lo.

A discussão bastante conhecida, não se sustenta quando da análise do próprio dispositivo, cujos variados argumentos foram assim formulados pela Fazenda Nacional (destacaremos):

*Feitas essas considerações introdutórias, passa-se às técnicas hermenêuticas que permitem qualificar o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, como norma CFC. A primeira a ser utilizada é a **interpretação gramatical**, efetivada mediante a simples leitura do texto normativo e a identificação do significado linguístico das palavras que o compõe. Nessa perspectiva, constata-se que o dispositivo sob análise disciplina os elementos que devem compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o que é confirmado pelo seguinte trecho: "Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL". Além disso, é preciso levar em conta a remissão feita ao art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, tendo esse dispositivo fixado que: "Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas". Por fim, o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, traz um marco temporal para determinar o momento em que se entende disponibilizados, para a controladora ou coligada brasileira, os lucros auferidos no exterior por intermédio de sua controlada ou coligada. Isso é o que se extrai desta parte do texto normativo: "os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento."*

*Diante disso, apegando-se apenas à literalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, fica evidente que o **parâmetro utilizado para compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL são os lucros obtidos por intermédio das controladas e coligadas no exterior e o momento da disponibilização destes lucros para a controladora ou coligada brasileira**. Mais do que isso, já se poderia concluir que o dispositivo regulamenta a tributação da renda de pessoas jurídicas residentes no Brasil. Isso é precisamente o que justifica o termo *Controlled Foreign Corporation*, vale dizer, as **normas CFC buscam disciplinar a relação entre empresas controladas ou coligadas situadas no exterior e as suas controladoras ou coligadas residentes no país de origem da norma CFC, para fins de apurar os lucros passíveis de tributação auferidos por estas últimas**. Dessa maneira, há que se reconhecer que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, reúne as características elementares de normas classificadas como CFC, uma vez que*

trata de empresas controladas ou coligadas no exterior e da disponibilização dos seus lucros para a controladora ou coligada brasileira.

Por seu turno, a **interpretação histórica** também configura ferramenta válida para definir o sentido de uma norma. Com efeito, esse método de investigação considera tanto a evolução histórica da legislação quanto as circunstâncias fáticas que motivaram ou contribuíram para a introdução de uma norma no mundo jurídico. Nessa perspectiva, cumpre salientar que, à época da edição do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, a atenção dos principais países do mundo estava voltada para as práticas de concorrência fiscal internacional prejudicial. Apesar da preocupação com o tema ser antiga, ela ganhou notoriedade com o relatório de 1998 da Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento - OCDE, intitulada *Harmful Tax Competition - an Emerging Global Issue*. A partir de então, nota-se que os Estados intensificaram a atuação voltada para diminuir ou eliminar as condutas consideradas prejudiciais no âmbito da tributação internacional.

Esse contexto permitiu o surgimento das teorias de transparência fiscal e, conseqüentemente, a expansão das normas CFC - estas configurando medidas internas unilaterais que poderiam ser adotadas pelos países que se sentissem prejudicados pelas práticas de concorrência tributária danosa. O Brasil claramente encampou essa linha de atuação, conforme se verifica no art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995 - apesar de ser anterior ao movimento iniciado pela OCDE - e pelo art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.¹ Com efeito, ambas as normas tratam da tributação em bases universais e levam em conta o **lucro produzido no exterior por empresas controladas ou coligadas**. Implica dizer que **o país seguiu uma tendência mundial, refletindo na legislação interna a técnica de controle das relações entre empresas controladoras e coligadas e suas respectivas controladas e coligadas, ou seja, adotou as normas CFC para fins de incidência tributária.**

Oportuno ainda utilizar a **interpretação finalística** para determinar o conteúdo do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Nesse ponto, conforme explicitado em tópico anterior desta peça, **o objetivo do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, foi implementar a tributação universal da renda das pessoas jurídicas e, ao mesmo tempo, evitar o diferimento por tempo indeterminado da renda auferida por intermédio de controladas ou coligadas no exterior.**

Todos os fundamentos já apresentados ao longo deste voto se coadunam com o entendimento acima esposado, de sorte que resta demonstrada, no entender deste Relator, a compatibilidade entre as normas brasileiras e o Tratado Brasil-Espanha destinado a evitar a bitributação.

¹ BIANCO, João Francisco. *Transparência fiscal internacional*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 17-20.

Isso tanto é verdadeiro que, se assim não fosse, nem se haveria de falar em compensação de tributos pagos no exterior, pois bastaria apenas afastar a tributação, ao arripio da legislação pátria, e resolver a questão.

d) Tratado Brasil e Equador para evitar a bitributação

Em relação ao Tratado firmado entre Brasil e Equador o raciocínio desenvolvido ao longo deste voto aplica-se integralmente, posto que as disposições, que seguem o padrão OCDE, são basicamente as mesmas.

Assim, não há obstáculo para a aplicação da norma brasileira, para alcançar o resultado operacional da controlada indireta sediada no Equador.

Não prosperam os argumentos formulados pela Recorrente, inclusive no que tange à possibilidade de dupla tributação, até porque a interessada informou, ao longo do processo, que não houve pagamento de tributos no exterior, pelas sociedades residentes na Espanha e no Equador, como bem anotado pela Delegacia de Julgamento. Ainda que houvesse pagamento, restaria a possibilidade de compensação prevista pela legislação.

Mantenho, portanto, **integralmente a decisão recorrida**, inclusive no que se refere à retificação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa, em favor da interessada, conforme confirmado em diligência.

Nesse contexto, restam absorvidas pela presente decisão as chamadas "questões subsidiárias" trazidas pela Recorrente.

Destaque-se, neste passo, que o julgador, ao decidir, sequer está obrigado a examinar todos os fundamentos de **fato e de direito trazidos ao debate, podendo a estes conferir qualificação jurídica diversa da atribuída pelas partes**, cumprindo-lhe entregar a prestação jurisdicional, considerando as teses discutidas no processo, enquanto necessárias ao julgamento da causa.

Nesse sentido o entendimento dos Tribunais Superiores:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS PELA TERCEIRA VEZ NA AÇÃO RESCISÓRIA. COFINS. LEGITIMIDADE DA REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO PELA LEI 9.430/96. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE. ALEGAÇÃO DE OMISSÃO QUANTO A ARGUMENTOS CONCERNENTES AO NÃO CABIMENTO DA AÇÃO RESCISÓRIA. VÍCIO NÃO EVIDENCIADO. ACLARATÓRIOS PROTELATÓRIOS. MULTA PROCESSUAL MANTIDA.

1. Terceiros aclaratórios pelos quais a contribuinte insiste em asseverar que o acórdão impugnado continua omissivo no que tange à alegação de que não caberia o ajuizamento da presente ação rescisória, porquanto, na data da sua propositura, ainda estava em vigor a Súmula 276/STJ e o STF não havia reconhecido a constitucionalidade do art. 56 da Lei 9.430/96. 2. É cediço que o julgador, desde que fundamente suficientemente sua decisão, não está obrigado a responder todas as alegações das partes, a ater-se aos fundamentos por elas apresentados

nem a rebater um a um todos os argumentos levantados, de tal sorte que a insatisfação quanto ao deslinde da causa não oportuniza a oposição de embargos de declaração. No caso concreto, importa repetir que o acórdão embargado, respaldado na jurisprudência do STJ, afastou o enunciado 343/STF e admitiu a ação rescisória por entender que o acórdão rescindendo apreciou equivocadamente matéria de índole constitucional. 3. Os argumentos ventilados pela embargante não dizem respeito a vício de integração do julgado, mas a esforço meramente infringente tendente a respaldar tese que não foi acolhida, o que não é admitido na via dos aclaratórios. Ainda assim, caso a embargante entenda que não foi prestada a jurisdição, caberá a ela intentar a anulação do julgado mediante a interposição de recurso próprio. 4. A presente ação rescisória foi julgada em 14/4/2010 e até o momento a entrega da efetiva prestação jurisdicional vem sendo retardada pela parte sucumbente em razão de repetidos embargos de declaração pelos quais ela busca, tão somente, a modificação do resultado que lhe foi desfavorável. A constatação do caráter protelatório dos aclaratórios justifica a manutenção da multa processual de 1% sobre o valor da causa (art. 538, parágrafo único, do CPC). 5. Embargos de declaração rejeitados." (EDcl nos EDcl nos EDcl na AR 3788 PE 2007/0144084-2, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 02/03/2011). (grifamos)

E o entendimento da jurisprudência não se alterou à luz do Novo CPC, como recentemente decidiu o Superior Tribunal de Justiça (grifaremos):

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. HIPÓTESE DE NÃO CABIMENTO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra decisão que não se pronuncie tão somente sobre argumento incapaz de infirmar a conclusão adotada.

Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC/2015, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade ou eliminar contradição existente no julgado.

O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo inciso IV do § 1º do art. 489 do CPC/2015 ["§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador"] veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo STJ, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016, DJe 15/6/2016.

e) Juros de mora sobre a multa de ofício

Por fim, diz a Recorrente ser incabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, por ausência de dispositivo legal.

Contudo, parece-me indubitado que a multa de ofício integra o conceito de obrigação tributária esposado pelo artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Como é cediço, o conceito de crédito tributário no Brasil engloba tributo e multa, como expressamente estabelece o artigo 43 da Lei n. 9430/96:

*Art.43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.***

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (grifamos)

Artigo 5º, § 3º, da Lei n. 9.430/96. As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (grifamos)

No mesmo sentido, impõe o Código Tributário Nacional que:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifamos)

Do exposto podemos concluir que há disposição expressa para a cobrança de juros sobre multas, porque incluídas no conceito de crédito tributário, e que a taxa aplicável à espécie é a referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.

Esse também é o entendimento do STJ sobre o assunto, conforme se observa da ementa a seguir transcrita (AgRg no REsp 1335688/PR – DJe de 10/12/2012):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010. (grifamos)

Aplicável, ainda, a inteligência da Súmula CARF n. 04:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Ante o exposto CONHEÇO do Recurso e, no mérito, voto por NEGAR-LHE provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Relator