



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

Processo nº	10980.722855/2011-13
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	1101-000.902 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	12 de junho de 2013
Matéria	CSLL - Juros da dívida pública de títulos emitidos no exterior
Recorrente	HSBC BANK BRASIL S/A - BANCO MÚLTIPLO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2008

NULIDADE. Além de não se enquadrar nas causas enumeradas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e não se tratar de caso de inobservância dos pressupostos legais para lavratura do auto de infração, é incabível falar em nulidade do lançamento quando não houve transgressão alguma ao devido processo legal.

CSLL. CONVENÇÃO FIRMADA COM A ÁUSTRIA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. APPLICABILIDADE. A substancial semelhança entre o IRPJ e a CSLL impõe a aplicação do disposto na convenção para evitar a dupla tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento; e 2) por maioria de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, vencida a Relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa, acompanhada pela Conselheira Mônica Sionara Schpallir Calijuri, e votando pelas conclusões do voto vencedor o Presidente Marcos Aurélio Pereira Valadão, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Nara Cristina Takeda Taga.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

(documento assinado digitalmente)

NARA CRISTINA TAKEDA TAGA - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

HSBC BANK BRASIL S/A – BANCO MÚLTIPLO, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR que, por unanimidade de votos, julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE a impugnação interposta contra lançamento formalizado em 31/05/2011, exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 32.570.174,63.

O lançamento decorre da exclusão, na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, devida no ano-calendário de 2008, de rendimentos relativos a juros provenientes de títulos da dívida pública do Governo da Áustria, no valor de R\$ 110.624.871,42. Afirmou a autoridade fiscal que a incidência da CSLL sobre tais rendimentos não era afastada pela Convenção firmada entre Brasil e Áustria, promulgada pelo Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976, na medida em que esta fez referência apenas ao imposto de renda.

Observou que nenhuma Convenção Adicional, posterior a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, foi firmada com o Governo da Áustria para excluí-la do rol dos tributos não alcançados pela dupla tributação. De forma diversa se procedeu relativamente à Convenção firmada entre Brasil e Reino da Bélgica, assinada em 1972 e alterada por meio de Convenção Adicional em 2002 para estabelecer que a CSLL estaria incluída entre os tributos alcançados pela Convenção.

Impugnando a exigência, a contribuinte: 1) defendeu a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna; 2) observou que a Convenção firmada entre Brasil e Áustria é anterior à instituição da CSLL, tributo substancialmente semelhante ao imposto de renda, assim alcançado pela referida Convenção nos termos de seu art. 2º; 3) a natureza jurídica do tributo seria aferida por sua hipótese de incidência e base de cálculo, donde se conclui pela identidade entre o IRPJ e a CSLL; 4) os Tratados deveriam ser interpretados de acordo com o contexto e o objetivo em que são editados. Reportou-se a parecer de Alberto Xavier acerca da questão em litígio, bem como argüiu a iliquidez e incerteza do lançamento, em razão do erro na aplicação da alíquota da CSLL vigente até abril/2008, que seria de 9%, e não 15%, pedindo o cancelamento da exigência que não poderia ser retificada com alteração do critério jurídico do lançamento. Por fim, contestou a cobrança de juros sobre a multa de ofício.

A Turma julgadora acolheu parcialmente estes argumentos, aplicando a alíquota de 9% aos juros recebidos até abril/2008, e reduzindo o principal lançado de R\$ 16.593.730,71 para R\$ 16.523.772,62. O voto condutor estriba-se nos seguintes fundamentos:

- Do disposto no art. 142 do CTN, e nos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72, depreende-se que o lançamento somente é nulo em razão da incompetência do autuante e da inobservância dos pressupostos legais para a sua lavratura. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não

influírem na solução do litígio. À autoridade julgadora compete analisar a procedência ou não do lançamento, inclusive quanto à exatidão dos cálculos da exigência fiscal, somente se verificando a hipótese do art. 146 do CTN quando refeita a materialidade ou a fundamentação do lançamento;

- Embora o termo *imposto*, expresso na Convenção firmada entre Brasil e Áustria, deva ser interpretado como tributo, a CSLL *tem base de cálculo própria em face de os ajustes decorrentes de adições, exclusões e compensações autorizadas na apuração do lucro real não serem automaticamente computáveis na sua base de cálculo*, de modo que esta exação não é *idêntica ou substancialmente semelhante ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas*.
- Ademais, *para que a CSLL fosse alcançada pela Convenção seria imprescindível a notificação de sua instituição pelas autoridades competentes do Governo Brasileiro às autoridades competentes do Governo da Áustria, conforme exigido pelo parágrafo 2 do artigo 2*. Até porque, depois da instituição da CSLL, vários acordos bilaterais foram assinados pelo Brasil sem qualquer referência àquela contribuição, objeto de disposição adicional em apenas alguns Tratados, como aqueles firmados com Portugal, Bélgica e Paraguai.

Logo, como nas Convenções firmadas após a sua instituição da CSLL não foi de forma automática e invariável incluída dentre os impostos visados pela regra contra a dupla tributação, conclui-se que essa contribuição não se amolda aos pressupostos delineados pela cláusula de identidade ou substancial semelhança com o IRPJ.

- A alíquota aplicável às pessoas jurídicas componentes do sistema financeiro, de janeiro a abril/2008, é de 9%, conforme artigo 3º da Lei nº 7.689, de 1988, e artigo 37 da Lei nº 10.637, de 20 de dezembro de 2002, a qual somente foi majorada para 15% a partir de maio/2008, nos termos do artigo 17 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, e IN RFB nº 810, de 21 de janeiro de 2008.

Cientificada da decisão de primeira instância em 19/10/2011 (fl. 571), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 17/11/2011 (fls. 572/621), no qual, inicialmente, reafirma a nulidade do lançamento em razão de sua iliquidez e incerteza, dado o erro da Fiscalização na aplicação da alíquota para determinação da exigência. Em seu entendimento, ante as disposições do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora pode, apenas, declarar a total improcedência do lançamento ou sua procedência, não lhe cabendo corrigi-lo, pois *não detém competência para aperfeiçoar o lançamento*. Cita jurisprudência administrativa e doutrina em favor de seu entendimento.

Reitera a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação interna, em especial o Tratado Brasil-Áustria, que *expressamente amparou o direito de a Recorrente não submeter à tributação, tanto pelo IRPJ como pela CSLL, os juros pagos pelo governo da Áustria, em razão da aquisição dos títulos da dívida pública austriaca*. Invoca o artigo 2 da referida convenção, para defender sua aplicação aos tributos *idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos no ordenamento jurídico interno*.

Aborda a natureza jurídica da CSLL, arrolando os *critérios necessários para a identificação da natureza jurídica dos tributos*, e concluindo ser ela tributo idêntico ou substancialmente semelhante ao IRPJ. Dentre outras referências, cita lições de Ricardo Mariz de Oliveira, no sentido de que a CSLL foi “retirada” do interior do imposto de renda, no intuito de concentrar mais recursos em seu poder.

Discorda da alegação da Turma Julgadora de que há divergência de base de cálculo entre os dois tributos, pois ambos tributam o lucro da pessoa jurídica. As pequenas diferenças de apuração não desconstituem o fato de o IRPJ e a CSLL serem substancialmente semelhantes. Da mesma forma, diferenças de alíquotas apenas impedem afirmar que se tratam de exações idênticas.

Menciona, ainda, a possibilidade de compensação de créditos de imposto pago no exterior também com a CSLL devida sobre lucros lá auferidos e aqui tributados, a teor do disposto na Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Cita o art. 57 da Lei nº 8.981/95 e julgados administrativos e judiciais acerca da equivalência de normas de apuração relativamente aos dois tributos.

Defende que a interpretação literal do Tratado é suficiente para afastar a incidência, não se podendo opor os arts. 176, c/c o art. 111, inciso II do CTN, como fez a Fiscalização. Discorda da determinação da natureza jurídica da CSLL feita pela autoridade julgadora de 1^a instância a partir da abordagem da contribuição nas Convenções firmadas após sua instituição, as quais a ela se reportaram expressamente, e da inferência de que o *governo brasileiro não pretendeu incluir essa contribuição nos demais acordos*.

Isso porque (i) tais disposições, constantes em protocolos anexos aos tratados e não em seus respectivos artigos segundos (os quais citam expressamente apenas o imposto sobre a renda), têm caráter meramente declaratório interpretativo; e (ii) o governo brasileiro jamais poderia interpretar de uma forma um tratado celebrado com determinado país e de maneira diversa outro tratado idêntico celebrado com outros países.

Ressaltando que o presente caso tem em conta tratado firmado antes da instituição da CSLL, classifica de *irrelevante o entendimento da Turma Julgadora a respeito da inclusão ou não da CSLL no escopo dos tratados firmados após a sua introdução no ordenamento jurídico brasileiro*, como é o caso do Tratado Brasil-Coréia, aplicado pela própria contribuinte apenas para afastar a incidência do IRPJ relativamente a rendimentos auferidos naquele país.

Observa que a finalidade do parágrafo 4º do artigo 2º da Convenção Modelo da OCDE é *evitar que seja necessário modificar o tratado na hipótese de um novo tributo, idêntico ou substancialmente semelhante àqueles já previstos em seu texto, ser introduzido na legislação de um dos Estados Contratantes*, como é o caso da CSLL, instituída após o Tratado Brasil-Áustria. Ainda, na medida em que este acordo foi firmado para *evitar a dupla tributação sobre a renda*, alcançaria qualquer tributo incidente sobre a renda, ou qualquer tributo incidente sobre o fato jurídico tributário *auferir rendimentos decorrentes de juros pagos pelo governo austriaco a um contribuinte brasileiro*.

Reproduz acórdão do Tribunal Regional Federal da 3^a Região favorável à sua tese de interpretação literal do Tratado em referência, mas subsidiariamente defende a interpretação da norma no contexto em que ela é editada, de modo a evitar a tributação do Documento assinado digitalmente em 08/03/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 08/03/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 08/03/2014 por NARA CRISTINA TAKEDA, Assinado digitalmente em 10/03/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Impresso em 18/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

acrédito patrimonial auferido pela recorrente. Ressalta que a própria Turma Julgadora reconheceu que o termo “imposto”, usado no Tratado, refere-se apenas a esta espécie tributária, e invoca o art. 31, parágrafo 1 da Convenção de Viena, no sentido de que *um Tratado deve ser interpretado em acordo com o significado ordinariamente atribuído aos termos do Tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e propósito.*

Quanto à falta de notificação do Governo Brasileiro às autoridades austríacas, mencionada na decisão recorrida, assevera que *o Fisco brasileiro não pode invocar sua inércia para comunicar às autoridades austríacas acerca da criação da CSLL como uma justificativa para o fato de que a CSLL não está abrangida pelo Tratado Brasil-Áustria.* Em seu entendimento, a postura das Autoridades Fiscais brasileiras contraria a boa fé e o *pacta sunt servanda.*

Ao final, resume seus argumentos e aduz que *o Professor Alberto Xavier elaborou Parecer específico acerca da tributação, pela CSLL (documento entregue durante a fiscalização), dos juros recebidos pela Recorrente decorrentes de títulos emitidos pelo governo da Áustria, tendo concluído que “em face das considerações precedentes, pode-se concluir sem margem de dúvida, que a CSLL é um tributo alcançado pela Convenção com a Áustria (Decreto nº 78.107, de 22 de julho de 1976) por ter natureza de um tributo idêntico ou substancialmente à do imposto de renda existente na data em que tal convenção foi celebrada.*

Ainda, opõe-se à aplicação de juros sobre a multa de ofício, na medida em que a lei autoriza sua exigência apenas sobre tributos. Aborda o princípio da legalidade, e reporta-se a jurisprudência administrativa favorável ao seu entendimento, opondo-se à invocação do art. 43 da Lei nº 9.430/96 como fundamento para tal exigência.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 634/635), inicialmente opondo-se à arguição de nulidade do lançamento, na medida em que *eventual erro cometido pelo Fisco quanto ao cálculo dos tributos lançados não acarreta a nulidade do auto de infração, mas sim a sua retificação de ofício, a qual, por economia e eficiência processual, pode ser promovida no âmbito das Delegacias de Julgamento, sem qualquer prejuízo à defesa da contribuinte.*

No mérito, discorda da tese da recorrente, no sentido de que *a CSLL passou a integrar o rol de tributos objeto do Tratado Brasil-Áustria automaticamente, vislumbrando a exigência de ato específico dos países Contratantes para que o aludido tributo fosse incluído no âmbito normativo da Convenção.* Isto porque: 1) várias Convenções firmadas pelo Brasil após a edição da Lei nº 7.689/88 trouxeram disposição expressa acerca da inclusão da CSLL, apesar de adotado o mesmo modelo da Convenção Brasil-Áustria; e 2) a segunda parte do art. 2 do Tratado Brasil-Áustria exige notificação ao outro Estado Contratante acerca de modificações em suas legislações tributárias que possam comprometer a eficácia do Tratado.

Ao final, defende a aplicabilidade dos juros sobre a multa de ofício.

Em sustentação oral, a Procuradoria da Fazenda Nacional também fez referências às restrições apresentadas pelo Brasil relativamente à interpretação dos artigos da Convenção Modelo da OCDE, reportou-se à destinação específica da CSLL, restringiu a questão à definição pelos Poderes Executivo e Legislativo, bem como destacou a semelhança entre o tratado Brasil-Áustria e o tratado Brasil-Bélgica, observando que este foi objeto de *aditamento.*

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Cumpre, inicialmente, afastar a arguição de nulidade do lançamento, tendo em conta que o erro na aplicação da alíquota era passível de revisão pela autoridade julgadora de 1^a instância, como bem expresso pelo Presidente e Julgador Ney Kazuo Kusakariba, no voto condutor da decisão recorrida:

6. Argúi a impugnante a preliminar de nulidade do lançamento fiscal, ao argumento de o auto de infração ser ilíquido e incerto em face de a CSL ter sido calculada com a alíquota de 15% para todo o ano-calendário de 2008, quando a alíquota aplicável às instituições financeiras era de 9% até abril/2008 e somente passou para 15% a partir de maio/2008. Também entende que esta Turma Julgadora não poderia apenas retificar o auto de infração originário, determinando a aplicação do critério previsto na IN RFB nº 810, de 2008, por ser incompetente para alterar o critério jurídico do lançamento.

7. Os pressupostos legais para a validade do auto de infração são determinados pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, cujo art. 10 dispõe:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

8. O mesmo Decreto nº 70.235, de 1972, dispõe sobre a nulidade no processo administrativo nos seguintes termos:

“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.”

9. O auto de infração insere-se na categoria prevista no transcreto inciso I do art. 59 (atos e termos), sendo nulo, portanto, apenas quando lavrado por pessoa incompetente. O art. 142 do CTN fornece a definição legal de lançamento, estabelecendo como requisitos indispensáveis a sua constituição a verificação da ocorrência do fato gerador, a identificação do sujeito passivo, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do crédito a favor da Fazenda Pública, nos seguintes termos:

“Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito Tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo

devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” (Grifou-se).

10. *O reproduzido parágrafo único dispõe sobre a vinculação e a obrigatoriedade do lançamento. Aquela consiste na cerrada observância dos ditames legais quando da efetivação do lançamento; esta impede que o agente que constatar a ocorrência de infração à legislação fiscal, para não faltar com o dever de ofício, que lhe foi atribuído por lei, deixe de lavrar o competente auto de infração para a formalização e cobrança do crédito tributário devido pelo sujeito passivo.*

11. *Da combinação dos dispositivos acima transcritos depreende-se que são duas as causas processuais para invalidar o auto de infração e, por via de consequência, o lançamento nele consignado: a incompetência do autuante e a inobservância dos pressupostos legais para a sua lavratura. Quaisquer outras irregularidades, incorreções e omissões cometidas no auto de infração não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influirem na solução do litígio (art. 60 do Decreto nº 70.235, de 1972).*

12. *No presente caso, os autos de infração de CSLL em exame foi lavrado por auditor-fiscal em pleno exercício de suas funções e contêm todos os requisitos indispensáveis a sua validade, não havendo que se cogitar, assim, na sua nulidade.*

13. *No que se refere à alegação de que esta Turma Julgadora não poderia apenas retificar o auto de infração originário em face de ser incompetente para alterar o critério jurídico do lançamento, cabe destacar ser totalmente descabida tal arguição, porquanto, uma vez instaurada a fase litigiosa do procedimento fiscal, cabe à autoridade julgadora analisar a procedência ou não do lançamento fiscal, mediante apreciação das alegações de defesa apresentadas pelos impugnantes, inclusive quanto à exatidão dos cálculos da exigência fiscal, cujo exame constitui matéria de mérito.*

14. *Acrescente-se que a mudança do critério jurídico, nos termos do artigo 146 do CTN, somente ocorreria quando a autoridade julgadora, ao analisar um lançamento completo e acabado, refaz sua materialidade e sua fundamentação, mudando-lhe totalmente o sentido.*

15. *Assim, eventual correção dos cálculos da exigência, mediante ajuste da alíquota aplicada, não acarreta qualquer alteração do critério jurídico, porquanto não houve adoção de critério jurídico diverso do adotado no lançamento fiscal, qual seja, a inaplicabilidade da convenção internacional para evitar a dupla tributação para fins de incidência da CSLL, conforme será analisado na apreciação do mérito.*

16. *Dessa forma, voto por não se acatar a preliminar de nulidade suscitada pela impugnante.*

De fato, não houve a inserção de qualquer elemento novo, apenas restringindo-se temporalmente a eficácia da norma que, invocada pela autoridade lançadora, majorara a alíquota de CSLL aplicável às instituições financeiras. Em consequência, não há que se falar em cerceamento ao direito de defesa ou alteração de critério jurídico do lançamento, devendo ser REJEITADA a preliminar de nulidade.

Quanto aos efeitos do Tratado Brasil-Áustria relativamente à incidência de CSLL, esta Relatora já havia se posicionado favoravelmente à tese da recorrente ao assim se manifestar no voto, nesta parte condutor, do Acórdão nº 1101-000.836 desta Turma, exarado na

sessão de 04 de dezembro de 2012, em razão dos recursos de ofício e voluntário veiculados no processo administrativo nº 12897.000757/2009-81:

Também por estes mesmos argumentos, é possível afirmar a regularidade da constituição do crédito tributário relativo à CSLL incidente sobre estes mesmos rendimentos, independentemente do alcance do Tratado firmado entre o Brasil e os Países Baixos. De toda sorte, cabe destacar que o voto vencedor da decisão recorrida expressa argumentos dos quais esta Relatora compartilha, os quais ensejam a conclusão de que o referido acordo internacional não produz efeitos relativamente à incidência da CSLL.

[...]

Por fim, não enxergo ilogicidade no fato de que a CSLL está incluída no âmbito da convenção Brasil-Áustria, mas não está no da convenção Brasil-Países Baixos, sendo que em ambas há a previsão de que “A Convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes **que forem estabelecidos após a data de sua assinatura**, adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo 2”. Isso porque, no meu modo de ver, tal previsão convencional tem seu núcleo significativo na oração adjetiva restritiva que a integra (“que forem estabelecidos após a data de sua assinatura”). Trata-se de cláusula que tem por escopo o prestígio aos princípios da previsibilidade contratual e da boa-fé objetiva, impedindo que uma das partes se surpreenda com a criação de novo “imposto” incidente sobre a renda pela outra parte, a qual talvez possa estar imbuída do intuito nada nobre de contornar a vedação de tributação prevista na convenção.

Nessa esteira, se, na época da assinatura da convenção Brasil-Países Baixos, o Brasil já havia instituído a CSLL, pressuponho que tal exação foi objeto dos debates prévios ao encerramento da negociação. Isso, no entanto, não foi possível quando da assinatura da convenção Brasil-Áustria, pois que, na época, não havia o tributo CSLL. Dessa forma, parece-me claro que, no caso da convenção Brasil-Áustria, exigir-se a CSLL ofende os princípios da previsibilidade contratual e da boa-fé objetiva; o mesmo não pode ser dito no que concerne à convenção Brasil-Países Baixos, pois, repito, à época de sua assinatura, já existia a CSLL.

[...]

Equivocada, ainda, a comparação feita pela recorrente com o acordo firmado entre Brasil e Áustria, bem como a referência feita, em memoriais, a interpretação contida no julgamento do processo administrativo nº 16327.000112/2005-31, o qual se reportava ao acordo firmado entre Brasil e Espanha. Em ambos os casos, os Tratados foram firmados antes da instituição da CSLL, e neste caso, sim, a interpretação de boa fé impõe que se estendam os efeitos ali previstos àquela contribuição substancialmente semelhante ao IRPJ, na medida em que o representante brasileiro, neste acordo, não teria como cogitar de tal circunstância de outra forma.

Porém, análise mais aprofundada do tema, especialmente com arrimo no contexto constitucional vigente, afastou aquela interpretação, como adiante fundamentado.

Embora o Brasil não seja país membro da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, vários tratados por ele firmados com vistas a evitar a dupla tributação da renda seguem o Modelo de Convenção tributária sobre o Rendimento e o

Capital da OCDE. E, periodicamente, esta Organização publica os comentários a esta Convenção Modelo, inclusive com o acréscimo de observações de vários países não-membros, *em reconhecimento da influência crescente da Convenção Modelo fora dos países da OCDE.*

O texto da Convenção Modelo da OCDE¹ pouco difere do Acordo firmado entre Brasil e Áustria. Veja-se:

1) Convenção Modelo da OCDE:

ARTIGO 2

IMPOSTOS ABRANGIDOS

1. Esta Convenção se aplica a impostos sobre o rendimento e o capital exigíveis por um Estado Contratante suas subdivisões políticas ou autoridades locais, independentemente da maneira pela qual sejam exigíveis.

2. Serão considerados impostos sobre o rendimento e o capital todos os impostos exigíveis sobre a totalidade do rendimento, a totalidade do capital ou sobre componentes de rendimento ou de capital, incluindo impostos sobre ganhos provenientes da alienação de bens móveis ou imóveis, impostos sobre o montante de salários pagos por empresas, bem como impostos sobre as mais-valias.

3. Os impostos aos quais a Convenção se aplica são especificamente os seguintes:

a) (no Estado A):

b) (no Estado B):

4. A Convenção também se aplica a quaisquer impostos de natureza idêntica ou substancialmente similares que forem estabelecidos posteriormente à data de assinatura da Convenção seja em adição, seja em substituição aos impostos existentes.

As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão acerca de qualquer alteração significativa que tenha sido introduzida em suas respectivas legislações tributárias. (negrejou-se)

2) Convenção firmada entre Brasil e Áustria:

ARTIGO 2

Impostos visados pela Convenção

1. Os impostos atuais aos quais se aplica a presente Convenção são:

a) no caso do Brasil:

- o imposto de renda, com exclusão das incidências sobre remessas excedentes e atividades de menor importância (doravante referido como "imposto brasileiro");

b) no caso da Áustria:

[...]

2. Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem posteriormente introduzidos, seja em adição aos impostos já existentes, ou em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente de qualquer

¹ Todas as referências contidas neste texto têm como origem o Modelo de Convenção Tributária sobre o Rendimento e o Capital traduzido por Demarest & Almeida Advogados e publicado por International Tax Institute Autenticado digitalmente em 08/03/2014 por NARA CRISTINA TAKEDA, Assinado digitalmente em 08/03/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 08/03/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 10/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

modificação que tenha ocorrido em suas respectivas legislações tributárias, especialmente no que se refere ao Artigo 23, parágrafo 7. (negrejou-se)

Reproduzindo a posição do Brasil como país não-membro da OCDE, referida Organização assim fez constar nos Comentários à Convenção Modelo:

Parágrafo 2

6. O Brasil deseja utilizar, em suas convenções, definição de imposto de renda que esteja de acordo com a sua legislação constitucional. Dessa forma, reserva-se o direito de não incluir o parágrafo 2 em suas convenções.

Significa dizer que o alcance das convenções firmadas pelo Brasil, no que tange à tributação incidente sobre a renda, está limitado pela definição constitucional do imposto de renda. E, neste âmbito, não é possível estabelecer a pretendida equivalência entre o IRPJ e a CSLL.

De fato, embora tais tributos sejam materialmente semelhantes, por incidirem sobre o lucro da pessoa jurídica, sujeitarem-se às mesmas regras de periodicidade e vencimento (art. 57 da Lei nº 8.981/95), inclusive freqüentemente apresentando-se associados em lançamentos tributários decorrentes de infrações que repercutem na base tributável de ambos, a ensejar uma decisão única para a solução dos litígios, a Constituição Federal estabelece distinções significativas entre eles, especialmente em razão destinação dada à CSLL:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

[...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

[...]

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural

do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

[...]

Isto porque a CSLL, ao ser concebida como fonte de custeio da Seguridade Social, é informada pelo princípio da solidariedade, como amplamente abordado nas razões de decidir expressas em voto da I. Conselheira e Presidente Ana de Barros Fernandes, que integra o Acórdão nº 1801-00.259, a seguir reproduzidas

De início, cumpre esclarecer à recorrente que as contribuições sociais são tributos de natureza diversa dos impostos e não é pelo fato que a norma tributária esclarece que se aplicam as mesmas normas de apuração e de pagamento para o imposto de renda às contribuições sociais sobre o lucro líquido que as imunidades ou isenções também serão compartilhadas.

É cediço que o artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66) dispõe, claro e expressamente, que as isenções tributárias se interpretam literalmente, além da obrigatoriedade de estarem expressamente previstas em lei.

Também é matéria recorrente a discussão sobre as contribuições sociais e a sua regulação por intermédio do artigo 195 da Constituição Federal, que, salientamos, trouxe às contribuições essa ‘marca’ do princípio da solidariedade, pelo qual todos devem financiar a seguridade social, com as exceções, impropriamente denominadas ‘isenções’, quando tratamos na verdade de ‘imunidades’, estão inseridas, sabiamente, pelo poder constituinte, no próprio dispositivo, em seu parágrafo sétimo. Vale a pena transcrever:

Art. 195. A seguridade social será financiada por **toda a sociedade**, de forma direta e indireta, nos termos da lei, **mediante** recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das **seguintes contribuições sociais**:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades benéficas de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades **em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social** mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da

condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Ao me debruçar sobre tão importante tema, observo, ainda, que a Carta Magna cuidou das contribuições sociais com tal zelo que até aos produtores rurais, pescadores artesanais, ainda que não empreguem terceiros e se trate de economia familiar, o legislador não os poupou da obrigação tributária de contribuir para a segurança social. É o que está escrito no parágrafo 8º. Nem a eles foi reconhecida imunidade.

E, lendo os demais parágrafos a seguir, vemos que as contribuições sociais discriminadas no inciso I (e aí estão as calculadas sobre as folhas, os trabalhadores individuais, as receitas ou faturamento, ou sobre o lucro) poderão ter alíquotas ou base de cálculo diferenciadas em razão da atividade exercida. É o que dispõe o parágrafo 9º. E eu creio que o legislador deixou aqui uma porta para diferenciar as pessoas jurídicas em geral das demais, tais como as cooperativas. Mas não há concessão de imunidade, ainda.

Cuidou ainda o Poder Constituinte de prever, no caso das contribuições sociais, as hipóteses de não-cumulatividade e substituição tributária, a serem reguladas por lei (§§ 12 e 13), e, limitar valores para a concessão de remissão ou anistia (§ 11).

Também não pude deixar de lembrar a interpretação realizada pela Suprema Corte ao impingir aos aposentados e pensionistas a continuidade da obrigação em recolher a contribuição previdenciária, em vista de sobrepor os princípios constitucionais, sobretudo o princípio já mencionado da solidariedade. Mesmo essa classe social está obrigada a contribuir, pois faz parte de 'toda a sociedade', por mais paradoxo que possa parecer. Não foram contemplados nem com imunidade, nem com lei que os isentasse.

Por conseguinte, ao instituir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Lei nº 7.689/88, entendo, preservou, acuradamente, o espírito do Poder Constituinte ao dispor sobre as contribuições sociais, sujeitando toda a sociedade, respeitando-se apenas a quem aquele Poder concedeu a imunidade.

[...]

Sob esta ótica, não é possível estabelecer a substancial semelhança que permitiria reconhecer o alcance do Acordo firmado entre Brasil e Áustria relativamente à CSLL. Veja-se que ao chancelar referido acordo, o Congresso Nacional concordou a redução da base arrecadatória da União, mas não é possível inferir, a partir desta concordância, que

Documento assinado digitalmente em 08/03/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 08/03/2014

por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 08/03/2014 por NARA CRISTINA TAKEDA, Assinado digitalmente em 10/03/2014 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 18/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A CSLL, neste sentido, não pode ser interpretada como um tributo destacado do imposto de renda para burlar o acordo de tributação anteriormente firmado. Referida contribuição advém do novo contexto social reconhecido com a promulgação da Constituição Federal de 1988, no qual a Seguridade Social passou a ter significativo relevo como fonte de desequilíbrios orçamentários, mas também como meio de distribuição de renda e justiça social.

Indispensável, portanto, seria a produção de aditivo ao acordo internacional após a criação da CSLL, o qual, submetido ao Congresso Nacional, passaria a reunir a formalidade necessária para afastar a incidência da referida contribuição. Aliás, é oportuno destacar que, ao contrário do que disse a recorrente em sustentação oral, este aspecto já integrava a acusação fiscal. Como relatado, observou o fiscal autuante que *nenhuma Convenção Adicional, posterior a Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, foi firmada com o Governo da Áustria para excluí-la do rol dos tributos não alcançados pela dupla tributação*. E ainda complementou (fls. 400/401):

Como ocorreu com o Reino da Bélgica, que através da Convenção Adicional, celebrada em Brasília, em 20 de novembro de 2002, alterou a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil Bélgica, assinada em Brasília em 23 de junho de 1972, promulgada pelo Decreto nº 6.332, de 28 de dezembro de 2007, que estabeleceu no seu artigo XII, que a CSLL está incluída entre os impostos aos quais se aplicam esta Convenção, in verbis:

ARTIGO XII

Os pontos 3 e 4 do Protocolo final são suprimidos e substituídos pelas disposições seguintes:

"3. Ad Artigo 2, parágrafo 2, b:

Fica entendido que os impostos visados no artigo 2, parágrafo 2, b), compreendem a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988."

Neste sentido, a autoridade julgadora de 1^a instância também confirma que o Congresso Nacional, mesmo depois de instituída a CSLL, não estendeu a ela o alcance da maior parte dos tratados firmados após sua criação. Veja-se

Acrescente-se que após a instituição da CSLL, pela Lei nº 7.689, de 1988, o Brasil assinou os acordos bilaterais para evitar a dupla tributação com os países a seguir relacionados, os quais seguem o mesmo modelo padrão da Convenção concluída entre o Brasil e a Áustria, em 24/05/1975, constando do artigo 2º dos respectivos Decretos de promulgação que, no caso do Brasil, o imposto atual ao qual se aplica a Convenção é apenas o imposto de renda, sem qualquer referência à CSLL:

- . África do Sul (Decreto Legislativo nº 301, de 2006, e Decreto nº 5.922, de 2006);*
- . Bélgica (Decreto Legislativo nº 266, de 2007, e Decreto nº 6.332, de 2007);*
- . Chile (Decreto Legislativo nº 331, de 2003, e Decreto nº 4.852, de 2003);*
- . China (Decreto Legislativo nº 85, de 1992, e Decreto nº 762, de 1993);*
- . Coréia (Decreto Legislativo nº 205, de 1991, e Decreto nº 354, de 1991);*

Filipinas (Decreto Legislativo nº 198, de 1991, e Decreto nº 241, de 1991);

- CÓPIA*
- . Finlândia (*Decreto Legislativo nº 35, de 1997, e Decreto nº 2.465, de 1998*);
 - . Holanda (*Decreto Legislativo nº 60, de 1990, e Decreto nº 355, de 1991*);
 - . Hungria (*Decreto Legislativo nº 13, de 1990, e Decreto nº 53, de 1991*);
 - . Índia (*Decreto Legislativo nº 214, de 1991, e Decreto nº 510, de 1992*);
 - . Israel (*Decreto Legislativo nº 931, de 2005, e Decreto nº 5.576, de 2005*);
 - . México (*Decreto Legislativo nº 58, de 2006) e Decreto nº 6.000, de 2006*);
 - . Paraguai (*Decreto Legislativo nº 972, de 2003*);
 - . Peru (*Decreto Legislativo nº 500, de 2009, e Decreto nº 7.020, de 2009*)
 - . Portugal (*Decreto Legislativo nº 188, de 2001, e Decreto nº 4.012, de 1991*);
 - . República Tcheca (*Decreto Legislativo nº 11, de 1990, e Decreto nº 43, de 1991*);
 - . República Eslovaca (*Decreto Legislativo nº 11, de 1990, e Decreto nº 43, de 1991*);
 - . Ucrânia (*Decreto Legislativo nº 66, de 2006, e Decreto nº 5.779, de 2006*).

É certo que no momento da assinatura da Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação com Portugal, foi também firmado protocolo contendo, dentre outras, a seguinte disposição adicional:

“1. Com referência ao Artigo 2º, nº 1, alínea a)

Fica entendido que, nos impostos visados no Artigo 2º, nº 1, alínea a), está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.”

De igual forma, no artigo XII da Convenção Adicional Alterando a Convenção entre o Brasil e o Reino da Bélgica para Evitar a Dupla Tributação consta:

“3. Ad Artigo 2, parágrafo 2, b:

Fica entendido que os impostos visados no artigo 2, parágrafo 2, b), compreendem a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei 7.689, de 15 de dezembro de 1988.”

No momento da assinatura da Convenção Tributário-Aduaneira com o Paraguai, foi também assinado protocolo contendo, dentre outras disposições, a seguinte ressalva:

“Com referência ao Artigo 2º, parágrafo 1, “a”)

Nos impostos abrangidos no Artigo 2º, parágrafo 1, “a” está compreendida a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), criada pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.”

Portanto, é de se ressaltar que o alcance de disposição que inclui a CSLL no rol dos impostos submetidos à regra para evitar a dupla tributação fica limitado aos acordos internacionais nos quais ela expressamente constou, razão pela qual para as Convenções firmadas após a instituição da CSLL e sem qualquer referência nesse sentido não há que se falar, por falta de previsão expressa, em exclusão da tributação dessa contribuição.

É certo que, na forma do art. 4º, inciso II do CTN, a destinação legal do produto da arrecadação de um tributo é irrelevante para determinar sua natureza jurídica. Todavia, a Constituição Federal segregou as contribuições sociais para tratamento distinto daquele dado aos impostos, e o governo brasileiro direcionou para o âmbito constitucional a interpretação do alcance dos acordos internacionais que buscam evitar dupla tributação. Por sua vez, o dispositivo sob análise, inserido no Acordo firmado entre Brasil e Áustria, exige identidade ou substancial semelhança entre impostos. Deste modo, caracterizar esta identidade

entre tributos não só com diferente destinação constitucional, mas também submetidos a distinto regime tributário constitucional, ultrapassa os limites da interpretação e adentra à integração de suposta lacuna na norma que concede isenção.

Não é dado ao agente administrativo, por via de interpretação, suprir a inexistência de ato cuja produção compete, exclusivamente, ao Poder Executivo com chancela do Congresso Nacional.

Ausente previsão expressa que exclua a incidência tributária, deve subsistir a exigência de CSLL sobre rendimentos relativos a juros provenientes de títulos da dívida pública do Governo da Áustria.

Quanto aos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, adoto as razões de decidir da I. Conselheira Viviane Vidal Wagner expressas em voto vencedor em julgamento proferido em 11/03/2010 na Câmara Superior de Recursos Fiscais, formalizado no Acórdão nº 9101-00.539:

Com a devida vénia, uso discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, - o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma noima não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (*A interpretação sistemática do direito*, 3.ed. São Paulo:Malheiros, 2002, p. 74).

Dai, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu - vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:

"Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito tributário dela decorrente.

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§1º).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora 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.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de - tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99) exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício.

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo 13 - previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/0239572-8

Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 04/12/2008

Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008

Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão-somente rediscutir as razões do julgado.

2. Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.

3. É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos

e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).(g.n)

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórias 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.

Diante do exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso do contribuinte e DAR PROVIMENTO ao recurso da Fazenda Nacional para considerar aplicável a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devidos à taxa Selic.

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Voto Vencedor

Conselheira NARA CRISTINA TAKEDA TAGA

As razões para manutenção da exigência estão expressas no próprio voto da I. Relatora, ao transcrever excerto da decisão de primeira 1^a instância reproduzida no voto condutor do Acórdão nº 1101-000.836:

Por fim, não enxergo ilogicidade no fato de que a CSLL está incluída no âmbito da convenção Brasil-Áustria, mas não está no da convenção Brasil-Países Baixos, sendo que em ambas há a previsão de que “A Convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura, adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo 2”. Isso porque, no meu modo de ver, tal previsão convencional tem seu núcleo significativo na oração adjetiva restritiva que a integra (“que forem estabelecidos após a data de sua assinatura”). Trata-se de cláusula que tem por escopo o prestígio aos princípios da previsibilidade contratual e da boa-fé objetiva, impedindo que uma das partes se surpreenda com a criação de novo “imposto” incidente sobre a renda pela outra parte, a qual talvez possa estar imbuída do intuito nada nobre de contornar a vedação de tributação prevista na convenção.

Assim, considerando que o acordo firmado entre Brasil e Áustria é anterior à instituição da CSLL, a interpretação de boa fé impõe que se estendam os efeitos ali previstos àquela contribuição substancialmente semelhante ao IRPJ, na medida em que o representante brasileiro, neste acordo, não teria como cogitar de tal circunstância de outra forma.

Por tais razões, voto pelo PROVIMENTO do recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

NARA CRISTINA TAKEDA TAGA - Redatora designada