



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

Processo nº 12448.736514/2011-98
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.549 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2017
Matéria IRPJ/Lucros do Exterior
Recorrente BELGRAVIA SERVIÇOS E PARTICIPAÇÕES S/A (BELGRAVIA EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS S/A), CNPJ 71.884.431/0001-06
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008

Ementa: RENDIMENTOS DO EXTERIOR.

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.

ART 74 DA MP 2.158, DE 2001. ART. 43 DO CTN.

O art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, autorizado pelo art. 43, I, § 2º do CTN, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 2001, determinou o momento em que se considera ficta a disponibilização do lucro, que passou a ser pelo regime de competência, e não de caixa

LUCROS DO EXTERIOR

Os lucros recebidos do exterior pela controladora brasileira, segundo o regime de competência, pela própria definição do 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não se tratam de dividendos pagos, mas de lucros ou resultados auferidos pela controladora, na proporção da sua participação e no regime de competência.

CSLL. LANÇAMENTO DECORRENTE.

Aplica-se ao lançamento de CSLL decorrente do de IRPJ, o decidido em relação a este.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2008

IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO

Improcede o pleito de compensação do IRPJ e CSLL relativos a lucros recebidos do exterior não declarados, exigidos de ofício, se os resultados das

controladas indiretas já foram consolidados na controlada direta conforme atesta empresa de auditora, e os impostos pagos pela controlada indireta em questão já fazem parte dos Demonstrativos Financeiros, em relação aos quais a autuação já havia compensado os impostos recolhidos.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

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 (relator), Luiz Paulo e Luis Henrique, que lhe davam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Eva Maria Los

(documento assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Redatora designada

Erro! A origem da referência não foi encontrada. - Redator designado.

EDITADO EM: 06/02/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Eva Maria Los, José Carlos de Assis Guimarães, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Paulo Jorge Gomes.

Relatório

De acordo com a descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 933, 940 e do termo de verificação fiscal de fls. 889 a 926, os lançamentos do IRPJ e da CSLL, se devem a apuração da ausência de adição ao lucro líquido do período, na determinação do lucro real, dos lucros auferidos no exterior, por filiais, sucursais, controladas, ou coligadas nos anos-calendário de 2007 e 2008.

A autuada teria deixado de adicionar, para efeito da apuração do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, os lucros obtidos pelas controladas Bento Pedroso Construções S/A, com sede em Portugal, e Construtora Norberto Odebrecht Del Ecuador S/A, com sede no Equador, nos anos calendários objeto da ação fiscal, sob a justificativa supostamente equivocada de que as convenções para evitar a bitributação firmadas entre Brasil e Portugal e o Brasil e o Equador não permitiriam a incidência tributária sobre os lucros das controladas nesses países.

Impugnação

Em suma, a impugnação delineou os seguintes pontos:

1) o art. 74 da Medida Provisória nº 215835, utilizado como fundamento da autuação, não serviria de amparo ao trabalho fiscal, eis que contraria o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN);

2) o procedimento adotado pela impugnante está resguardado nas convenções para evitar a dupla tributação, firmadas pelo Brasil com Portugal e com Equador, as quais foram aprovadas, respectivamente, pelos Decretos nº 4.012/2001 e 95.717/88, que não autorizariam a não tributação dos lucros apurados em Portugal e no Equador, e prevalecem sobre a legislação interna, na forma do art. 98 do CTN;

3) os tratados firmados com Portugal e Equador autorizam a tributação de dividendos em ambos os países signatários, mas essa tributação deve ocorrer desde que eles tenham sido pagos ao respectivo titular, no entanto, não houve disponibilização de lucros para a impugnante que justificasse a tributação nos termos das normas convencionais mencionadas;

4) a aplicação do tratado firmado com Portugal para a evitar a dupla tributação à CSLL por disposição expressa do primeiro item do protocolo do Decreto nº 4.012/2001;

5) de modo similar, a aplicação à CSLL das disposições contidas no tratado firmado com Equador, anterior a instituição da contribuição, por força do seu parágrafo 3º do art. II;

6) não é possível a exigência do IRPJ e da CSLL sobre lucros ainda não disponibilizados, tendo em vista que o art. 74 da Medida Provisória nº 2158-35 não estaria em conformidade com o disposto no art. 43 do CTN, ao colocar a disponibilidade econômica antes da existência da renda;

7) na hipótese de manutenção das exigências fiscais, deveria ser reconhecido o direito a compensação do imposto pago na Líbia pela subsidiária de uma empresa cuja matriz situa-se em Malta e que é controlada por uma Holding que pertence a uma das controladas da impugnante, a Bento Pedroso Construções S.A., no que diz respeito ao ano de 2008, no montante convertido de R\$ 4.905.512,65, registrados da contabilidade desta última por meio do método de equivalência patrimonial, sob a forma de *tax credit*, conforme autorizado pelo art. 26 da Lei nº 9.249/95;

8) deve ser afastada a incidência dos juros de mora sobre os valores das multas de ofício, pois a lei somente prescreveria a aplicação do referido encargo sobre as multas isoladas.

Requer que a sua defesa seja conhecida e integralmente provida, para o fim de determinar o cancelamento das exigências fiscais.

Opcionalmente, requer que seja feito o cálculo dos tributos exigidos a fim de que seja computado o mencionado *tax credit* a que faz jus.

Requer, ainda, o afastamento da incidência de juros de mora sobre os valores das multas de ofício.

Acórdão nº 12-61.159 - 5ª Turma da DRJ/RJ1

Inicialmente coube a autoridade julgadora defender, com base na decisão proferida na ADIn nº 2.588, o reconhecimento da constitucionalidade da aplicação do disposto no art. 74 da MP nº 2.15835 no presente caso. Haja vista tratar-se, a presente autuação, de tributação de lucros auferidos no exterior através de controladas situadas em país sem tributação favorecida, considerando-se o momento da disponibilização dos lucros apurados no exterior para a empresa brasileira a data do balanço no qual forem apurados.

Quanto à conformidade da tributação dos lucros auferidos por intermédio de controladas no exterior com base no disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35 com as regras estabelecidas em tratados internacionais para evitar a dupla tributação, celebrados com base na Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), entendeu-se como plenamente compatível, na medida que o que está sendo tributado é o resultado de empresa domiciliada no Brasil em função de sua renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior, na proporção de sua participação societária, e não o lucro auferido pela empresa estrangeira.

Reconheceu-se, ainda, o direito de compensação do imposto pago no exterior de modo a se evitar a dupla tributação, inclusive reputando que tal comando foi observado pela autoridade autuante, conforme consta do item 6 do termo de verificação fiscal, restando, ainda, controversa a não compensação dos valores pagos a título de *tax credit* por uma sucursal na Líbia, cuja matriz é domiciliada em Malta, controlada por holding que pertence à sociedade Bento Pedroso, situada em Portugal, cujo controle pertence à impugnante.

Conquanto, conforme a autoridade autuante, os valores relativos a *tax credit* não foram considerados passíveis de compensação, na medida que não foram consolidados, via Método de Equivalência Patrimonial, no resultado da sociedade Bento Pedroso Construções S/A, controlada direta da impugnante em Portugal, não estando também consolidados os valores de tributos eventualmente pagos pelas investidas indiretas em seus respectivos países, conforme determinação expressa do § 6º do art. 14, combinado com o § 6º do art. 1º, da Instrução Normativa SRF nº 213, de 7 de outubro de 2002.

Destacou-se a alegação da impugnante de que a Bento Pedroso não consolidou os tributos pagos pelas investidas porque em seu entendimento a tributação no Brasil estava afastada por força do tratado para evitar a bitributação firmado com Portugal, porém apresenta como prova dos pagamentos efetuados os recibos de pagamento de imposto, com respectivas traduções juramentadas de fls. 1042 a 1068.

Neste sentido, entendeu-se que os documentos acostados aos autos não possuíam o reconhecimento pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país de origem dos mesmos, faltando-lhes, portanto, requisito formal para comprovação dos pagamentos

efetuados, fato esse que, somado a não consolidação anteriormente mencionada, impossibilitaria, nos termos da legislação supracitada, a compensação do imposto supostamente recolhido no exterior com o imposto incidente no Brasil.

Assim, fora indeferido o pedido de compensação dos tributos devidos no Brasil com os supostos pagamentos efetuados a título de *tax credit* no exterior.

Dos Juros sobre a Multa de Ofício

Decidiu-se no sentido de que a previsão legal da aplicação da taxa Selic e de 1% sobre o mês do pagamento estão no art. 30, da Lei nº 10.522/2002, ao se referir aos demais créditos da Fazenda Nacional. Portanto, incidem juros sobre a multa de ofício não paga no vencimento.

Dos Ajustes das Bases de Cálculo do IRPJ e da CSLL

Mantida a exação em sua inteireza, reputou-se a manutenção dos ajustes das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma vez que decorrente do próprio lançamento, e tendo em vista que sequer tal matéria foi impugnada pela interessada.

Conclusão

A Impugnação foi julgada improcedente, tendo sido mantido o crédito tributário lançado.

Recurso Voluntário

Aproveito a síntese dos principais pontos do Recurso Voluntário trazidos em sede de Contrarrazões apresentada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, coadunando com as alegações já trazidas em sede de Impugnação:

“(…)

A recorrente, após a DRJ/RJI ter confirmado a validade do lançamento, tenta reformar a decisão daquele órgão julgador alegando, basicamente, que: (a) a Fiscalização estaria exigindo IRPJ e CSLL sobre os lucros de titularidade das controladas residentes em Portugal e no Equador; (b) o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, viola o § 1º do art. 7 do Tratado para evitar dupla tributação firmado entre Brasil-Portugal e Brasil-Equador; e (c) não é possível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

(…)”

Contrarrazões ao Recurso Voluntário

Dos argumentos trazidos, destaco e reproduzo os mais relevantes para o mote da controvérsia:

“(…)”

(…) compete ao aplicador do tratado buscar nas legislações de cada país contratante o significado dos termos não definidos nos

tratados. A r. decisão de primeira instância respeitou tal regra, ao dar ao termo “lucro de empresa residente” um significado que está em conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro. Isso porque entendeu, acertadamente, que a lei brasileira estaria incidindo sobre lucros de empresa residente no Brasil, o que, evidentemente, consiste no escopo da Lei nº 9.249, de 1995, e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001. Portanto, se o art. 7º do tratado dispõe que os “lucros de empresa serão tributados apenas no país de residência”, a lei brasileira não contraria o art. 7º dos Tratados. Ao contrário, no caso, o lucro de empresa residente no Brasil está sendo tributado no Brasil, o que implica dizer que o art. 7º está sendo observado e respeitado pela legislação pátria.

(...)

Inicialmente, cumpre salientar que o auto de infração realmente tem por objeto os lucros da empresa brasileira – BELGRÁVIA EMPREENDIMENTOS –, e não de suas controladas no exterior – BENTO PEDROSO CONSTRUÇÕES S.A., em Portugal, e a CONSTRUTORA NOBERTO ODEBRECHT DEL ECUADOR, no Equador. Ora, restou demonstrado que a natureza do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, é de norma CFC. Nesse ponto, convém mais uma vez frisar que é da essência da norma CFC brasileira o reconhecimento da personalidade jurídica distinta da controladora ou coligada e das suas controladas e coligadas residentes no exterior. Dessa maneira, não existe a alegada desconsideração da personalidade jurídica das empresas situadas no exterior, para fins de tributação. Com efeito, o intuito na norma brasileira é definir o momento da disponibilização dos lucros para as pessoas jurídicas residentes no país. Significa dizer que a base material da tributação são os lucros dos sócios residentes no Brasil – apurados a partir dos lucros provenientes de suas controladas ou coligadas no exterior.

(...)

Importante esclarecer que a utilização de normas CFC não viola o propósito dos Tratados para evitar dupla tributação. Mais especificamente, não há qualquer incompatibilidade entre o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e o art. 7 do tratado firmado entre o Brasil-Portugal e Brasil-Equador. Isso porque aquele dispositivo apenas estabeleceu que os lucros auferidos pelas controladas no exterior consideram-se disponibilizados para a controladora brasileira na data do balanço em que tiverem sido apurados. Como os lucros da sociedade estrangeira são imputados à empresa brasileira, não há descumprimento ao Art. 7 do Tratado – afinal, continuará havendo tributação dos lucros disponibilizados à controladora residente no Brasil. Assim, resta comprovada a inaplicabilidade do art. 7 da Convenção Brasil-Portugal e Brasil-Equador ao caso dos presentes autos.

(...)

(...) as regras CFC não estão em conflito com os tratados porque está claro, no âmbito internacional, que cada país pode dispor livremente sobre a base de cálculo do imposto de renda devido pelo residente que investe no exterior, desde que impeça a dupla tributação. Aliás, pode-se dizer que essa é a regra fundamental para fins de interpretação dos tratados para evitar a dupla tributação, de acordo com a conclusão que está evidenciada no parágrafo 14 dos comentários ao Art. VII da Convenção Modelo da OCDE

(...)

(...)cumpre ressaltar que o Supremo Tribunal Federal já firmou seu posicionamento em relação à constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, no julgamento da ADI 2.588. Naquela oportunidade, a suprema corte afirmou que o dispositivo somente não poderia ser aplicável para coligadas residente em país sem tributação favorecida. Por seu turno, o STF voltou a se pronunciar sobre o tema após ter concluído o julgamento da ADI 2.588, tendo ratificado o entendimento proferido no citado precedente e avançado em alguns pontos, notadamente no que diz respeito à constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, quando o caso envolver controladas residentes fora de “paraíso fiscal”.

(...)

III- DA INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA

(...)

Não há dúvidas, segundo a dicção do art. 161 do CTN, do acréscimo de juros de mora sobre o crédito não adimplido no vencimento. Uma simples análise sistemática dos arts. 113, 139 e 161 do CTN revelam que a multa de ofício (penalidade pecuniária), por integrar o crédito tributário, recebe igualmente o acréscimo moratório de juros.

(...)

A dicção da Súmula nº 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários: “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”.

(...)

Em respeito ao princípio da eventualidade, caso os ilustres julgadores entendam que o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não abrange a multa de ofício, é preciso deixar claro que, ainda assim, incidiriam juros de mora à taxa de 1% ao mês. Isso

porque não se poderia desprezar o comando do já citado art. 161 do CTN,

(...)

Diante disso, é possível afirmar que o entendimento correto, pautado em uma interpretação sistemática e finalística das normas tributárias envolvidas, é aquele que afirma a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício e utiliza-se da taxa Selic. Portanto, não se pode admitir, em hipótese alguma, a exclusão total dos juros de mora sobre a multa de ofício, por expressa afronta ao § 1º do art. 161 do CTN e à finalidade do ordenamento tributário.

(...)”

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

O recurso interposto é tempestivo e encontra-se revestido das formalidades legais cabíveis merecendo ser apreciado.

Mérito

O tema ora analisado vem sendo alvo de calorosas discussões no âmbito deste Conselho, de modo que abre margem para diversos entendimentos e posicionamentos acerca de um tratamento objetivo aos casos concretos.

Ao ver deste julgador, o ponto central da controvérsia tangencia a utilização do método de equivalência patrimonial como o direcionador do pátrio tratamento tributário conferido aos lucros auferidos no exterior.

Pois bem.

O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 disciplina o aspecto temporal da disponibilização ficta dos lucros do exterior e, neste passo, compulsiona a adoção do Método de Equivalência Patrimonial como o instrumento capaz de avaliar os resultados sentidos pela empresa controladora, advindos dos lucros da empresa controlada.

A redação do supracitado normativo é a seguinte:

“Art.74.Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº9.249, 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.(Vide Lei nº 9.532, de 1997)(Vide ADI nº 2588, 2001)”

O MEP (Método de Equivalência Patrimonial), por sua vez, consiste em atualizar o valor contábil do investimento ao valor equivalente à participação societária da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida, e no reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício. O valor do investimento, portanto, será determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social, sobre o patrimônio líquido da sociedade controlada.

Este é imposto obrigatoriamente pela Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6404/76) para refletir o valor patrimonial dos investimentos:

“Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.”

Portanto, a determinação do momento de disponibilização como a data do balanço significa apenas atestar que não são alvos de abrangência desta lei a posterior distribuição dos dividendos, mas apenas as mutações no patrimônio líquido da empresa controlada sendo refletidos no patrimônio líquido da empresa controladora.

Neste sentido, os lucros apurados na empresa controlada são incorporados ao patrimônio líquido ao final do período e, através do MEP, devem refletir no Patrimônio Líquido da empresa controladora.

Com efeito, o resultado de equivalência patrimonial apenas atesta a sistemática de apuração de lucros por meio de controladas.

O MEP é mera forma de reflexo do resultado da controlada na controladora. Trata-se do instrumento essencial e imprescindível à identificação da disponibilização dos lucros auferidos por controlada no exterior. Está intrínseca a obrigatoriedade sua utilização, quando da determinação específica do aspecto temporal por parte do legislador.

A realização dos lucros no exterior significa uma valorização do investimento da controladora e, assim, um resultado positivo da equivalência e um acréscimo patrimonial observável aos usuários/agentes a esta relacionados (Fisco, investidores, acionistas, auditores, dentre outros).

Tal entendimento está em total consonância com o Acórdão nº 1801-002.100:

“(...) Todavia, uma avaliação mais detida dos dispositivos mencionados revela que o resultado positivo da equivalência tão somente atesta a apuração dos lucros auferidos por intermédio das sociedades coligadas ou controladas. Dito de outro modo (...), o resultado positivo da equivalência patrimonial representa o meio o veículo de inclusão, na apuração do lucro da pessoa jurídica brasileira, da parcela do lucro apurado pela sociedade investida estrangeira.(...)”

Neste sentido também é o entendimento firmado no v. acórdão recorrido:

“(...) o que está sendo tributado é o resultado de empresa domiciliada no Brasil em função de sua renda obtida por intermédio de sua participação em sociedades domiciliadas no exterior, na proporção de sua participação societária, e não o lucro auferido pela empresa estrangeira.(...)”

Firmadas essas considerações iniciais, essencial o estabelecimento da tratativa exata conferida ao resultado positivo da equivalência patrimonial.

Deve-se esclarecer, que, neste contexto, o lucro pode ser analisado sob três perspectivas distintas: i) econômica; ii) contábil; e iii) fiscal.

O lucro econômico é apurado pelo incremento no valor presente do patrimônio líquido, envolvendo aspectos ligados à subjetividade. A essência do conceito reside, então, em impactos diretos no patrimônio líquido, que podem se concretizar em duas ocasiões e vertentes distintas: i) decorrente das operações da entidade (lucro líquido + custo de oportunidade); ou ii) da valorização de seus ativos.

Ao ser mensurado pelo incremento do patrimônio líquido, o lucro econômico requer avaliação de todos os ativos da empresa com base nos recebimentos líquidos futuros esperados, com o cálculo do valor presente dos fluxos dos benefícios futuros. Neste contexto, a conclusão que nos interessa é a de que o lucro deriva do aumento no Patrimônio Líquido da entidade.

Já o lucro contábil é apurado pelo confronto de ganhos e gastos relativos diretamente a atividade da entidade. É aquele resultante da DRE (Demonstração de Resultado do Exercício), após a confrontação das receitas com os custos e despesas incorridos no período, o Lucro Líquido. Neste contexto o patrimônio líquido aumenta pelo Lucro.

Por fim, o lucro fiscal é o resultado contábil ajustado. O ajuste é feito por Adições/inclusões e Exclusões/subtrações e compensações de prejuízos fiscais de acordo com as exigências e permissivos firmados pela legislação do Imposto de Renda. Esse valor "corrigido" é a base para o Imposto de Renda.

A percepção de cada um no caso concreto é o que vai compor o raciocínio que se pretende atingir.

O que se espera que ocorra na controlada: primeiramente percebe-se um lucro contábil, conseqüente a sua atividade operacional, são os lucros no exterior propriamente ditos; imediatamente após, perfaz-se o lucro fiscal, de acordo com as imposições da lei local acerca da tributação deste lucro; e então um lucro econômico com o incremento do patrimônio líquido, decorrente das operações da entidade (a primeira vertente destacada referente ao lucro econômico).

Quanto a controladora, o racional se desenvolve de forma diferente.

O resultado da equivalência, conseqüente ao MEP, perfaz prontamente uma valorização do ativo “investimento” na controladora, o que norteia o conceito de lucro econômico (em sua segunda vertente destacada). Estes resultados positivos são então contabilizados: debitados na conta de ativo; e creditados como receita, conforme a definição do art. 388, §2º, primeira parte do RIR/99 c/c art. 248, inciso III, alínea “a”) da Lei nº 6404/76.

A grande controvérsia surge, então, quanto ao lucro fiscal da empresa controladora.

A posição do presente julgador é a de que a legislação se desenha para que o tratamento fiscal conferido aos resultados da equivalência patrimonial seja no sentido de exclusão destes valores do Lucro Real.

É a dicção legal do art. 389 e art. 428, caput, ambos do RIR/99, *in verbis*:

Art.389.A contrapartida do ajuste de que trata o art. 388, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 23, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso IV).

Art.428.Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, §2º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).

A intenção do legislador é simples: o que quer se evitar é claramente a bitributação, uma vez que os lucros já foram tributados pela entidade controlada, no momento em que apura-os através de sua atividade operacional e do lucro contábil percebido (confrontação receitas x custos e despesas).

Essencialmente, sob o prisma da capacidade contributiva, o que quer se evitar é que a empresa controladora sofra indiretamente com o ônus da tributação sobre os lucros efetivos apuradas por sua controlada e então novamente sobre o reflexo destes lucros (já onerados pela tributação), agora diretamente em seu patrimônio. Este signo de riqueza (manifestação objetiva) já fora alvo de tributação e deste modo não há um contribuinte apto a receber o impacto tributário duplamente (manifestação subjetiva).

Neste sentido bem delinearam os Acórdãos nºs 101-96.318, 101-96.317 e 101-96.364:

“(...) Os resultados da avaliação dos investimentos, pelo método de equivalência patrimonial, segundo a legislação do Imposto de Renda, não se enquadram na categoria de lucros auferidos pela controladora sujeitos à incidência desse imposto, vez que os mesmos são tributados, por ocasião de sua apuração, na sociedade investida.(...)”

Por consequência, o que deve se buscar é a sincronicidade e harmonia com o disposto em Tratados Internacionais, de acordo com os parâmetros definidos pela Convenção Modelo da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômicos (OCDE).

Há, desta feita, total consonância com o art. 7º, tanto do Tratado Brasil x Portugal, quanto do Tratado Brasil x Equador:

“(...)”

Tratado Brasil-Portugal

Artigo 7º

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável. (...)”

“(...)”

Tratado Brasil-Equador

Artigo 7º

Lucros das Empresas

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. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.(...)”

Resta inequívoco, portanto, que a lógica do ordenamento jurídico não coloca em xeque as disposições constantes dos Tratados Internacionais, pelo contrário, perfazem, conjuntamente, integral alinhamento.

No passo em que os Tratados Internacionais dispõem que os “lucros de empresa serão tributados apenas no país de residência”, a legislação pátria imputa a exclusão dos resultados da equivalência patrimonial do Lucro Real, ou seja, tributa-se a controlada e não tributa-se a controladora.

Ora, a operação que se dá no exterior (controlada) culmina de forma iminente na tributação dos lucros, de acordo com a disposição dos tratados. Desta feita, a lógica do sistema jurídico brasileiro deve ser (e é de fato) no sentido de impossibilitar uma nova tributação sobre o mesmo fato gerador.

Ocorre que, sem razão aparente e sem qualquer respeito ao ordenamento jurídico, o legislador, especificamente quanto aos lucros auferidos no exterior, impôs a necessidade de inclusão dos resultados de equivalência patrimonial, entre controladas, no Lucro Real.

Eis a redação do art. 428, parágrafo único do RIR/99 c/c o art. 25 da Lei nº 9249/95 (art. 328 do RIR/99), *in verbis*:

“Art.428.Não será computado na determinação do lucro real o acréscimo ou a diminuição do valor de patrimônio líquido de investimento, decorrente de ganho ou perda de capital por variação na percentagem de participação do contribuinte no capital social da coligada ou controlada (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, §2º, e Decreto-Lei nº 1.648, de 1978, art. 1º, inciso V).

Parágrafoúnico.Os resultados da avaliação dos investimentos no exterior, pelo método da equivalência patrimonial, decorrentes da variação no percentual de participação, no capital da investida, terão o tratamento previsto no art. 394 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, §6º).

(...)”

“Art.394.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 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

(...)”

Por todo o raciocínio até então desenvolvido, soa incabível este tratamento especial e peculiar, ainda mais quanto aos lucros auferidos no exterior pelas empresas controladas.

Na falta de uma lógica do próprio ordenamento jurídico, os próprios Tratados Internacionais trataram sobre o tema, ratificando e robustecendo a assertiva de que os lucros não devem ser tributados pela controladora, mas sim pela controlada.

Qualquer interpretação literal, lógica, histórica, entre outras, dos referidos dispositivos deve falecer ou ir de encontro a uma interpretação sistemática.

Tais dispositivos legais estão em desalinho com o ordenamento jurídico brasileiro e, por consequência, com os Tratados Internacionais referente a regulação e tratamento da tributação sobre o lucro que se percebe da relação entre controladora e controlada.

A legislação brasileira, ao dispor sobre a equivalência patrimonial, desenha uma lógica que aponta para a não tributação dos lucros em empresa controladora, quando tais lucros já foram tributados pela empresa controlada. O combate a bitributação deve ser o norte, no momento em que perfaz a *mens legis*.

Não há que se falar na prevalência de tratados sobre leis locais, mas a harmonia entre estes. O ordenamento jurídico está em consonância com os tratados, com exceção de uma disposição específica inserida de modo unilateral.

E uma interpretação sistemática, que inclui o disposto em Tratados Internacionais, nos leva a conclusão irretorquível de que os lucros devem ser tributados no exterior e os resultados da equivalência devem ser excluídos do lucro real em nível nacional, no que concerne ao controlador aqui residente.

Destaque-se que o art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 representa exatamente essa contradição da legislação brasileira.

Na primeira parte do referido dispositivo há referência expressa à tributação do IRPJ e CSLL com base no já citado art. 25 da Lei nº 9249/95 (art. 328 do RIR/99).

Já na segunda parte, há referência ao aspecto temporal da disponibilização dos lucros no exterior, que, como já adiantado, compulsiona a adoção do Método de Equivalência Patrimonial para apurar os impactos dos lucros na controlada refletindo no Patrimônio da controladora. Como já delineado, o tratamento para os resultados positivos de equivalência é de total neutralidade tributária.

Portanto, não se está aqui a escancarar a inconstitucionalidade do referido normativo (tal constitucionalidade é patente diante do definido na ADI nº 2588-DF), tampouco sua incompatibilidade e posterior prevalência ou não com os Tratados Internacionais. O que se quer firmar é a margem criada pelo legislador ao possibilitar dois caminhos tributários diferentes a serem seguidos.

O primeiro baseado em legislação esparsa e sem qualquer lógica perante o ordenamento jurídico e os Tratados Internacionais.

E o segundo, pelo contrário, em total consonância com a legislação nacional e com as convenções internacionais, perfazendo principalmente a harmonia com o princípio da igualdade constitucional e sua manifestação na seara tributária, o princípio da capacidade contributiva. A bitributação internacional viola a justiça fiscal porque acaba tributando os

rendimentos de uma pessoa de modo exacerbado, desrespeitando referidos princípios de forma latente.

O posicionamento do presente julgador fora inteiramente construído para evidenciar a legalidade e efetividade deste segundo caminho.

Apenas a título elucidativo, passa-se agora a ratificar todo o ora afirmado, porém de forma inversa, o que nos levará a mesma conclusão.

Veja, quanto aos tratados internacionais aqui analisados há expressa previsão de tributação dos lucros exclusivamente no exterior, na pessoa da controlada. No entanto, compete ao aplicador do tratado buscar nas legislações de cada país contratante o significado dos termos não definidos nos tratados. O ora recorrente suscita, com razão, a indefinição da padronização quanto ao conceito de lucro perante o cenário internacional. Desta forma, devemos nos socorrer à legislação pátria.

Isto nos conduz, de pronto, a observância do art. 43, §2º, do CTN, que assim dispõe:

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.

§ 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 10.1.2001)

O referido normativo tem eficácia limitada e depende de lei para a determinação do aspecto temporal da disponibilização destes rendimentos advindos do exterior, para fins de incidência ou não do IRPJ.

Coadunando o §2º com o caput do art. 43, subsume-se que será definido por lei o momento e as condições para a posterior identificação inequívoca da disponibilidade econômica e jurídica de renda. Somente desta forma poderá se determinar se há a concretização do fato gerador do tributo.

Naturalmente há a necessidade de aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que define de forma cristalina este aspecto temporal da disponibilização dos lucros como a data do balanço no qual tiverem sido apurados.

Submetendo os lucros a tal definição, conforme já visto, surge a obrigatoriedade de utilização do MEP como instrumento para identificação desta disponibilização.

Desta feita, urge a aplicação dos arts. 398 e 428 do RIR/99, que disciplinando a tratativa tributária conferida aos resultados positivos da equivalência, perfaz total

neutralidade, indicando expressamente o não cômputo destes rendimentos no lucro real da controladora.

Desta forma, tendo como premissa o disposto em Tratados Internacionais, a lógica que se desenha no sistema nacional é a de que, uma vez definido o aspecto temporal como a data do balanço, a consequência será necessariamente a impossibilidade de tributação dos lucros advindos do exterior (os reflexos do lucro na controladora), apesar de se perceber de fato uma disponibilidade econômica e jurídica de renda.

A grande questão é essa. Parte da doutrina e da jurisprudência valida a aplicação do art. 25 da Lei nº 9249/95 (e a parte “contaminada” do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001), acreditando que por haver a disponibilidade econômica e jurídica da renda e por ser norteado o art. 43 do CTN e a hipótese de incidência do IRPJ, há, de fato, um lucro fiscal.

Existe, de fato, um lucro econômico e contábil: há a valorização dos ativos da controladora, especificamente no que diz respeito ao investimento relativo a participação societária em empresa controlada; e contabilmente, a contrapartida do ajuste do valor do investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial transitará pelo balanço de resultados aumentando, em consequência, o lucro líquido do período.

Mas não há um lucro fiscal, no momento em que a legislação expressamente determina a exclusão destes valores advindos do exterior, para fins de evitar a bitributação, uma vez já tributados pela empresa controlada.

Desta feita, a legislação pátria e os Tratados Internacionais se adequam de forma perfeita a uma realidade fática. Antecedem a ocorrência da bitributação. São normas, em conjunto, preventivas.

O tratado se adaptou as leis locais e, do mesmo modo, as leis locais se adaptaram aos tratados internacionais. Conclusão irretorquível é a de que os lucros não são tributados pela controladora brasileira, ora recorrente, mas sim pela controlada estrangeira.

Robustece todo o exposto a apresentação dos comprovantes de pagamento dos tributos no exterior pelo ora recorrente.

Apesar de não ser dever do contribuinte brasileiro a prova de que foram pagos os tributos no exterior, uma vez que a legislação impõe como única possibilidade o pagamento na figura da controlada no exterior, as provas acostadas efetivam e validam faticamente todo o raciocínio até então desenvolvido.

O v. acórdão recorrido atesta a existência dos comprovantes mas invalida-os, para fins de compensação, sob a justificativa de ausência de reconhecimento do Consulado da Embaixada Brasileira no país de origem dos mesmos. Deve-se ressaltar, tal requisito é imposto exclusivamente para efetivar a compensação do Imposto de Renda incidente no exterior, nos termos do art. 26, §2º, da Lei 9249/95.

Não se aplica tal condicionante ao caso concreto. O que se busca não é a compensação, mas apenas a prova de que a sistemática legal criada está sendo seguida na prática.

Ademais, o art. 16, inciso II da Lei 9430/96 expressamente dispensa tal requisito quando comprovado que a legislação do país de origem do lucro prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

O Termo de Verificação Fiscal evidencia o pagamento dos tributos, tanto por parte da BENTO PEDROSO CONSTRUÇÕES S/A, em fls. 915 a 918, quanto da CONSTRUTORA NORBERTO ODEBRECHT ECUADOR S/A, em fls. 919 e 920, através da análise dos seguintes documentos:

BENTO PEDROSO CONSTRUÇÕES S/A - Ano-calendário 2007

1. Demonstração dos Resultados Consolidados por Funções - ano-calendário 2007: ver DOC 00100 - página 23, onde consta o Lucro Líquido do período. Os valores completos foram apresentados na Resposta ao Termo de Constatação Fiscal, de 16/11/2011 [DOC 00081 Resposta ao Termo de Constatação];
2. Declaração de Ajustes do ano-calendário 2007: [DOC 00100- página 79 a 83], onde constam as referências aos valores recolhidos, retidos na fonte e recuperados do período;

Os documentos acostados aos autos tornam inequívocos os pagamentos efetivamente realizados no exterior.

Conforme a legislação pátria vigente e o disposto nos Tratados Internacionais Brasil x Portugal e Brasil x Equador, o que se busca é evitar a bitributação, razão pela qual as provas trazidas aos autos apenas fortalecem a conclusão de que os lucros devem ser tributados no exterior pela controlada, mas não devem ser tributados pela controladora residente no Brasil, ora recorrente.

Deste feita, julgo totalmente improcedente o lançamento.

Aplica-se às exigências ditas reflexas (CSLL) o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido à íntima relação de causa e efeito entre elas.

Conclusão

Diante de todo o exposto, CONHEÇO do RECURSO VOLUNTÁRIO para, no MÉRITO, DAR-LHE INTEGRAL PROVIMENTO, reconhecendo a improcedência dos lançamentos de IRPJ e CSLL.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Relator Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Voto Vencedor

Redatora designada Conselheira Eva Maria Los

1 Tratados internacionais contra bitributação e legislação interna.

2. O art. 25 da Lei nº 9.249, de 1995, dispõe que o lucro das empresas residentes no Brasil será também composto pelos resultados auferidos no exterior, com base no princípio constitucional da tributação em bases universais. Dessa forma, os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior passaram a integrar o lucro real das pessoas jurídicas brasileiras.

3. O art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, define o elemento temporal do fato gerador, ou seja, o momento em que se consideram disponibilizados os lucros para as controladoras ou coligadas brasileiras.

4. O objeto da Lei nº 9.249, de 1995, e do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, não é o lucro de empresa estrangeira, mas os lucros da sociedade sediada no Brasil. Significa que o enfoque da legislação nacional foi delimitar o conceito de lucro real, incluindo na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da empresa brasileira a parcela de lucros auferidos no exterior por intermédio de suas controladas ou coligadas.

5. A acusação de que o art. 74 afrontaria o art. 7º das Convenções decorre do errôneo entendimento, de que a tributação incidiria sobre lucros da controlada estrangeira, o que não é correto.

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. (Vide ADI nº 2588, 2001).

6. O Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal - STF, decidiu em 10/04/2013 (Publicado em 10/02/2014), com efeito *erga omnes e vinculante*, na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 2588 / DF - Distrito Federal:

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente a ação para, com eficácia erga omnes e efeito vinculante, conferir interpretação conforme, no sentido de que o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 não se aplica às empresas “coligadas” localizadas em países sem tributação favorecida (não “paraísos fiscais”), e que o referido dispositivo se aplica às empresas “controladas” localizadas em países de tributação favorecida ou desprovidos de controles societários e fiscais adequados (“paraísos fiscais”, assim definidos em lei), vencidos os Ministros Marco Aurélio, Sepúlveda Pertence, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello. O Tribunal deliberou pela não aplicabilidade retroativa do parágrafo único do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa, que lavrará o acórdão. Não participaram da votação os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, por sucederem a ministros que votaram em

assentadas anteriores. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 10.04.2013.

7. No presente caso, Portugal e Equador são os domicílios das controladas diretas da Autuada e tratam-se de países sem tributação favorecida.
8. A decisão *erga omnes* e vinculante, decidiu pela constitucionalidade, mas não se pronunciou no que se refere à aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, às controladas localizadas em países sem tributação favorecida.
9. Por isso, a questão deve ser discutida nestes autos.
10. Para tanto trago, por serem pertinentes à presente discussão, considerações do Procurador da Fazenda Nacional, Rodrigo de Macedo Burgos, em 06/12/2014, sobre a constitucionalidade do art. 74 da MP nº 2.15/-35, de 2001, o julgamento da ADI 2.588 e o RE 541.090/SC:

Antes de adentrar nas considerações específicas sobre o caso em apreço, cumpre trazer à luz o que o egrégio Supremo Tribunal Federal decidiu acerca da aplicação do art. 74 da MP 2.158-35/01. Algumas conclusões assentadas por aquela Corte Constitucional servem para orientar o sentido que se deve tomar ao interpretar a referida norma, inclusive em sua relação com os Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil.

A decisão do STF no caso em epígrafe foi de reconhecimento parcial da inconstitucionalidade da norma, apenas para as situações que especifica. Na ocasião, a Corte Suprema não estabeleceu exatamente todos os contornos segundo os quais o referido art. 74 será aplicado, haja vista a intensa divergência entre seus membros, aliado ao fato de que o Ministro Gilmar Mendes considerou-se impedido de votar, o que não possibilitou a composição de maioria sobre todos os aspectos.

Referida ADIN permaneceu no STF por longos doze anos, até que na sessão do dia 03 de abril de 2013, o Ministro Joaquim Barbosa proferiu voto-vista, consolidando a existência de quatro entendimentos distintos:

(...)

Diante do impasse, o tribunal houve por bem PROCLAMAR o resultado na ADI 2588, para após, diante do que sobejasse, adentrar na discussão dos recursos extraordinários, caso a caso. Assim, restou fixado o seguinte entendimento:

a) Questões para as quais houve quórum constitucional:

• A declaração da inconstitucionalidade da tributação do lucro em relação às empresas coligadas no Brasil, por meio de suas coligadas no exterior, localizadas em países de tributação dita "normal", com efeito vinculante e eficácia erga omnes.

• A declaração de constitucionalidade da tributação do lucro em relação às empresas controladoras no Brasil, por meio de suas controladas no exterior, localizadas em países com tributação favorecida, com efeito vinculante e eficácia erga omnes.

b) Questões que não alcançaram quórum constitucional:

- *Tributação do lucro em relação às empresas coligadas no Brasil, por meio de suas coligadas no exterior, situadas em países com tributação favorecida.*

- *Tributação do lucro em relação às empresas controladoras no Brasil, por meio de suas controladas no exterior, situadas em países com tributação dita "normal".*

(...)

Na mesma assentada, a Suprema Corte procedeu ao julgamento de dois RREE que versavam sobre a mesma matéria, e decidiu, no RE 541.090/SC (já com votos de novos Ministros que não haviam votado na ADI, como Teori Zavascki), que a norma do art 74 seria aplicável também às controladas sediadas em países com tributação dita "normal". O teor da ementa é cristalino, quanto a isto, particularmente em seu parágrafo 2:

RECURSO Extraordinário 541.090 Santa Catarina

Relator: Min. Joaquim Barbosa

redator do Acórdão: Min. Teori Zavascki

Recte.(s) : União

Froc.(a/s)(es): procuradoria-geral da Fazenda Nacional

Recdo.(a/s) : Empresa Brasileira de Compressores S/a

Adv.(a/s) :Sércio Farina Filho e Outro(a/s)

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001.

1. No julgamento da ADI 2.5SS/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados "paraísos fiscais"); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados "paraísos fiscais"). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação.

2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais

da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002.

3. Recurso extraordinário provido, em parte. (Grifou-se.)

(N.R. Este Acórdão foi proferido em 10 de abril de 2013.)

Assim, no que se refere ao caso em apreço, que cuida de empresas controladas em países sem tributação favorecida, já há manifestação do STF no sentido da aplicabilidade da norma.

Da mesma forma, a Corte Suprema já assentou que a incidência em questão recai sobre o lucro da empresa brasileira, jamais sobre o da estrangeira. Neste sentido, veja-se trecho do voto condutor do mencionado RE 541090/SC:

Esclareça-se que a tributação não está prevista para incidir sobre lucro obtido por empresa situada no exterior, mas, sim, sobre os lucros obtidos por empresa sediada no exterior. Com isso, afasta-se a dupla tributação. Concorre para isso, ademais, a circunstância de que, paralelamente à tributação em bases universais, a Lei instituiu, no art. 26, um sistema de compensação, a saber:

(...)

Registre-se, por fim, ainda sobre a alegada dupla tributação, que o dispositivo aqui impugnado (art. 74 da MP 2.158-35/2001) não criou, nem ampliou tributo algum. O imposto de renda sobre rendimentos obtidos por empresa situada no Brasil, advindos de fonte situada no exterior (tributação em bases universais - TBU) já existe, como referido, desde a Lei 9.249/95. Portanto, é contra essa Lei que se deveria opor a alegação de dupla tributação e, não, ao art. 74 da MP 2.158-35/2001, aqui questionado.

Portanto, qualquer alegação de que a tributação com base no art. 74 da MP 2.158-35/01 recai sobre a controlada estrangeira, bem como qualquer interpretação que conflua desta premissa ou deságue nesta conclusão, deverá ser prontamente rechaçada.

11. No que tange à alegada incompatibilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, com o art. 7º das Convenções, conforme argumenta a PFN nas Contrarrazões, o conceito de lucro deve ser buscado na legislação de cada um dos países signatários, e a definição, no Brasil, está calcada no art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que determina a tributação em bases universais, atendendo ao disposto no art. 153, I, § 2º da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 - CF de 1988; e, na sequência, o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, que autorizado pelo art. 43, I, § 2º do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, determinou o momento em que se considera ficta a disponibilização do lucro, que passou a ser pelo regime de competência, e não de caixa:

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)*

12. Tributa-se o lucro auferido pela empresa controladora brasileira, lucro este oriundo do exterior; o objeto da tributação é o lucro da empresa sediada no Brasil, não se desrespeitando dessa forma a cláusula que determina que *"Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado"*.

13. Eis que o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, trata-se de norma CFC (Controlled Foreign Corporations), na medida em que disciplina as relações entre empresas controladas e coligadas no exterior e as controladoras e coligadas no Brasil e trata a controlada como entidade distinta da controladora no Brasil e legisla sobre os lucros da controladora, pessoa jurídica situada no Brasil, não ferindo os Tratados para evitar a Bitributação firmados.

14. A legislação brasileira sinteticamente descrita visa implementar a tributação universal da renda da pessoa jurídica sediada no Brasil e evitar o diferimento por tempo indeterminado da tributação dos lucros auferidos no exterior.

1.1 CLÁUSULA DE ISENÇÃO, NAS CONVENÇÕES.

15. Decreto nº 4.012, de 13 de novembro de 2001, Convenção Brasil-Portugal, para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal, em matéria de Impostos sobre Rendimentos:

Artigo 2º

Impostos Visados

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

a) no caso do Brasil:

- o Imposto Federal sobre a Renda,

(doravante denominado "imposto brasileiro");

b) no caso de Portugal:

- o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS);

- o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC);

- a derrama;

(doravante denominados "imposto português").

2. A presente Convenção será também aplicável aos impostos de natureza idêntica ou similar que entrem em vigor posteriormente à data da assinatura da Convenção e que venham a acrescer aos atuais ou a substituí-los.

(...)

Artigo 3º (...)

2. No que se refere à aplicação da Convenção, num dado momento, por um Estado Contratante, qualquer termo ou expressão que nela não se encontre definido terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe for atribuído nesse momento pela legislação desse Estado que regula os impostos a que a Convenção se aplica, prevalecendo a interpretação resultante desta legislação fiscal, na definição dos

respectivos efeitos tributários, sobre a que decorra de outra legislação deste Estado.

(...)

Artigo 7º

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

(...)

Artigo 9º

Empresas Associadas

Quando:

a) uma empresa de um Estado Contratante participar, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado Contratante; ou

b) as mesmas pessoas participarem, direta ou indiretamente, na direção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado Contratante e de uma empresa do outro Estado Contratante, e, em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, consequentemente, tributados.

Artigo 10º

Dividendos

1. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado.

2. Esses dividendos podem, no entanto, ser igualmente tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que paga os dividendos e de acordo com a legislação desse Estado, mas se o beneficiário efetivo dos dividendos for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá: (...)

3. O termo "dividendos", usado neste Artigo, significa os rendimentos provenientes de ações, ações ou bônus de fruição, partes de minas, partes de fundadores ou outros direitos, com exceção dos créditos, que permitam participar nos lucros, assim como os rendimentos derivados de outras partes sociais sujeitos ao mesmo regime fiscal que os rendimentos de ações pela legislação do Estado de que é residente a sociedade que os distribui. Considera-se ainda que o termo "dividendos" inclui os rendimentos derivados de conta ou de associação em participação.

(...)

5. Quando uma sociedade residente de um Estado Contratante (por exemplo, Brasil) obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado Contratante (Portugal), este outro

Estado (Portugal) não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado (Portugal) ou na medida em que a participação relativamente à qual os dividendos são pagos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento estável situado nesse outro Estado (Portugal), nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado (Portugal).

Disposições para Eliminar as Duplas Tributações

Artigo 23º

Método

1. Quando um residente de **um Estado Contratante (Brasil)** obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, possam ser tributados no outro Estado Contratante (Portugal), o **primeiro Estado (Brasil)** mencionado deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado (Portugal).

A importância deduzida não poderá, contudo, exceder a fração do imposto sobre os rendimentos, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que podem ser tributados nesse outro Estado.

(...)

3. No caso do Brasil, quando uma sociedade residente do Brasil receber dividendos de uma sociedade residente de Portugal sujeita ao imposto português conforme definido na alínea b) do nº 1 do Artigo 2º desta Convenção e não abrangida por qualquer isenção, a dedução prevista no nº 1 acima levará em conta o imposto exigível da sociedade relativo aos rendimentos de que se originaram os dividendos pagos (crédito indireto), observadas as disposições da legislação brasileira.

4. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto nesta Convenção, forem isentos de imposto nesse Estado, esse Estado poderá, contudo, ao calcular o quantitativo do imposto sobre os outros rendimentos desse residente, ter em conta os rendimentos isentos.

16. Decreto nº 95.717, de 11 de fevereiro de 1988, análogo, com o Equador:

ARTIGO XXIII

Métodos para evitar a dupla tributação

1. Quando um residente de um **Estado Contratante (Brasil)** receber rendimentos que, de acordo com as disposições da presente Convenção, são tributáveis no outro Estado Contratante (Equador), o primeiro Estado Contratante (Brasil), , ressaltado o disposto nos parágrafos 2 e 3, permitirá que seja deduzido do imposto que cobrar sobre a renda o pago no outro Estado Contratante Equador).

Todavia, o montante deduzido não poderá exceder à fração do imposto sobre a renda, calculado antes da dedução,

correspondente aos rendimentos tributáveis no outro Estado Contratante.

2. Os dividendos pagos por uma sociedade residente de um Estado Contratante (Equador) a uma sociedade residente do outro Estado Contratante (Brasil) detentora de mais de 10 por cento do capital da sociedade pagadora, que são tributáveis no primeiro Estado Contratante (Equador) de acordo com as disposições da presente Convenção, serão isentos de impostos no outro Estado Contratante (Brasil).

3. Para a dedução indicada no parágrafo 1, o imposto sobre os dividendos não compreendidos no parágrafo 2 deste Artigo, sobre os juros mencionados no parágrafo 2 do Artigo XI, e sobre os "royalties" mencionados no parágrafo 2b do Artigo XII será sempre considerado como tendo sido pago à alíquota de 25%

17. A cláusula relativa a isenção sobre dividendos não consta da Convenção com Portugal, na qual destacou-se o art. 10º, item 5, referente aos lucros ou rendimentos recebidos, sendo que o item 1 se refere a dividendos pagos; quanto à Convenção com o Equador, o art. XXIII, item 2, se refere a dividendos pagos, e se destacou o item 1, referente a rendimentos.

18. Os lucros recebidos do exterior pela controladora brasileira, segundo o regime de competência, pela própria definição do 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, não se tratam de dividendos pagos, mas de lucros ou resultados auferidos pela controladora, na proporção da sua participação.

19. A IN SRF nº 213, de 2002, que regulamentou os arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; os arts. 16 e 17 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; o art. 1º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997; no art. 3º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000; e os arts. 34 e 74 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, determina no §7º do art. 1º: *"Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem."* Significa que, no momento em que for apurado o lucro no exterior, ele será oferecido à tributação no Brasil – na proporção da participação da empresa brasileira em suas controladas e coligadas estrangeiras e, apurados o IRPJ e CSLL devidos no Brasil, se houve pagamento de tributo no exterior, será considerado para fins de compensação com o tributo a ser pago no Brasil.

20. Verifica-se que a IN SRF nº 213, de 2002, guarda conformidade com ambas as Convenções.

21.

22. O art. 26 da Lei nº 9.249, de 1995, expressamente reconhece o direito à compensação do imposto pago no exterior até o montante devido, no Brasil, a título de IRPJ e CSLL.

Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 1º Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

23. Dessa maneira, a renda auferida por intermédio das controladas residentes no exterior não será tributada mais de uma vez, basta que apresente o comprovante dos tributos pagos no país estrangeiro. Com isso, restará afastada a indesejada dupla tributação.

24. Portanto, fica claro que os Tratados para Evitar Bitributação, não impedem a tributação dos resultados no exterior auferidos pela Autuada:

- a. a partir da fração dos lucros da controlada a que a controladora tem direito, antes de descontado o imposto pago no exterior, efetua-se a apuração do IRPJ e CSLL devidos pela Autuada; dos valores de IRPJ e CSLL apurados, deduz-se o valor do imposto pago pela controlada no exterior.

25. Dessa forma, a controlada, no exterior é tributada pelo país de residência; a controladora no Brasil, recolhe sobre seus ganhos recebidos do exterior, permitida a compensação do que foi pago no exterior até o limite do total de IRPJ mais CSLL devidos no Brasil.

1.2 RESULTADOS DE CONTROLADAS INDIRETAS NO EXTERIOR.

26. Os rendimentos ou ganhos de capital auferidos por controladas da controlada direta no exterior deverão ser consolidados por esta última, que é controlada direta da empresa no Brasil.

27. A IN SRF nº 213, de 07 de outubro de 2002, tendo em vista o disposto no Código Tributário Nacional - CTN e as leis referentes à tributação de lucros oriundos do exterior, determinou:

Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica domiciliada no Brasil e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

§ 2º Os rendimentos e ganhos de capital a que se refere este artigo são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

(...)

§ 7º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital de que trata este artigo a serem computados na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, serão considerados pelos seus valores antes de descontado o tributo pago no país de origem.

(...)

Art. 14. O imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

(...)

§ 4º A compensação do imposto será efetuada, de forma individualizada, por controlada, coligada, filial ou sucursal, vedada a consolidação dos valores de impostos correspondentes a diversas controladas, coligadas, filiais ou sucursais.

(...)

§ 6º A filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, deverá consolidar os tributos pagos correspondentes a lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos por meio de outras pessoas jurídicas nas quais tenha participação societária.

§ 7º O tributo pago no exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real.

(...)

§ 9º O valor do tributo pago no exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto de renda e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos na apuração do lucro real.

§ 10. Para efeito do disposto no parágrafo anterior, a pessoa jurídica, no Brasil, deverá calcular o valor:

I - do imposto pago no exterior, correspondente aos lucros de cada filial, sucursal, controlada ou coligada e aos rendimentos e ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

II - do imposto de renda e adicional devidos sobre o lucro real antes e após a inclusão dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

§ 11. Efetuados os cálculos na forma do § 10, o tributo pago no exterior, passível de compensação, não poderá exceder o valor determinado segundo o disposto em seu inciso I, nem à diferença positiva entre os valores calculados sobre o lucro real com e sem a inclusão dos referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital, referidos em seu inciso II.

(...)

Art. 15. O saldo do tributo pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda e adicional devidos no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros, rendimentos e ganhos de capital oriundos do exterior, até o valor devido em decorrência dessa adição.

28. O § 6º do art. 14 supra determina claramente que os lucros das controladas indiretas da Bento Pedroso Construções S/A deveriam ter sido consolidados na controlada direta em Portugal.

29. Também é claro o § 2º do art. 1º, de que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, sujeitos à incidência do IRPJ e CSLL, de que trata a legislação que a IN regulamenta, são os auferidos no exterior diretamente pela pessoa jurídica domiciliada no Brasil, via sua controlada direta, que consolida os resultados das controladas indiretas, suas subordinadas, por assim dizer.

30. De onde se depreende que a Bento Pedroso Construções S/A deve consolidar os resultados de suas respectivas controladas e oferecer à tributação em Portugal; e os resultados da Bento Pedroso Construções S/A auferidos pela Autuada devem compor o seu lucro real.

31. Dessa forma, mediante consolidação vertical, tanto os resultados próprios da controlada direta Bento Pedroso Construções S/A, com os resultados da controlada indireta em Malta, comporiam os resultados que a Autuada auferiu do exterior que esta adicionaria ao lucro real.

1.3 DECISÕES JUDICIAIS.

32. A Recorrente cita a favor de sua tese, decisão do Superior Tribunal de Justiça - STJ, caso Vale do Rio Doce, REsp 1325709/RJ, de 14/07/2014.

33. Cito ainda, considerações do Procurador da Fazenda Nacional, Rodrigo de Macedo Burgos, em 06/12/2014:

(...)
Com todas as vênias, o decidido pelo STJ no REsp 1325709/RJ contraria tanto a ratio essendi do quanto restou fixado pelo STF (RE 541090 SC) quanto o posicionamento da OCDE sobre o tema, ambos corretamente assentados na premissa de que a tributação de que trata o artigo 74 recai sobre o lucro da empresa brasileira, de modo que não faz nenhum sentido falar em conflito com o artigo 7 dos tratados. Em verdade, o que o julgado do STJ fez foi tacitamente declarar a inconstitucionalidade da MP 2.158-35/01, contrariando a decisão da Corte Constitucional, pois considera que a tributação estaria incidindo sobre lucros da controlada, não disponíveis para a controladora brasileira.

34. Cabe destacar que as decisões citadas, não produzem efeitos ao presente caso, dado que a Recorrente não faz parte das ações e aquelas não têm efeito *erga omnes*.

1.4 APLICAÇÃO DO ACORDO DE BITRIBUTAÇÃO PARA A CSLL

35. A Recorrente afirma que a Convenção firmada entre o Brasil e Portugal, para evitar dupla tributação aplica-se à CSLL, conforme o teor da Convenção que transcreve.

36. Efetivamente, o mesmo tratamento tributário do IRPJ se aplica à CSLL.

37. E quanto à Convenção com o Equador, assinada antes da criação da CSLL, em 11/02/1988, o art.II, § 3º determina que se aplica "*também aos impostos de natureza idêntica ou substancialmente análoga que acresçam aos impostos atuais ou os substituem*".

38. Em sendo assim entendido, cabe destacar que os mesmos argumentos expendidos em relação ao IRPJ, se aplicam à CSLL, no caso.

1.5 ART. 74 DA MP Nº 2.158, DE 2001 E O RESULTADO DE JULGAMENTO DA ADI Nº 2588-DF,
DE 10 DE ABRIL DE 2013

39. Critica que o julgador DRJ pautou seu entendimento na Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 8 de agosto de 2013, que destaca ser instrumento de caráter interno da RFB, cuja eficácia, afirma, vincula apenas as partes envolvidas, não produzindo efeitos perante terceiros.

40. O Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal - STF, decidiu em 10/04/2013 (Publicado em 10/02/2014), com efeito *erga omnes e vinculante*, na ADI 2588 / DF - Distrito Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade.

41. A SCI nº 18, de 2013, posterior a este julgado postulou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCROS AUFERIDOS POR EMPRESAS COLIGADAS OU CONTROLADAS DOMICILIADAS NO EXTERIOR

A aplicação do disposto no art. 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, não viola os tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

Dispositivos Legais: art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts 25 e 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, arts. 21 e 74 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001, e Artigo 7 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE).

42. Conforme já exposto neste voto, o entendimento supra é conforme com o decidido neste Acórdão do STF.

43. Repita-se:

"Na mesma assentada, a Suprema Corte procedeu ao julgamento de dois RREE que versavam sobre a mesma matéria, e decidiu, no RE 541.090/SC (já com votos de novos Ministros que não haviam votado na ADI, como Teori Zavascki), que a norma do art 74 seria aplicável também às controladas sediadas em países com tributação dita "normal". O teor da ementa é cristalino, quanto a isto, particularmente em seu parágrafo 2:

RECURSO Extraordinário 541.090 Santa Catarina

Relator: Min. Joaquim Barbosa

redator do Acórdão: Min. Teori Zavascki

Recte.(s) : União

Froc.(a/s)(es): procuradoria-ceral da Fazenda Nacional

Recdo.(a/s) : Empresa Brasileira de Compressores S/a

Adv.(a/s) :Sércio Farina Filho e Outro(a/s)

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCROS PROVENIENTES DE INVESTIMENTOS EM EMPRESAS

COLIGADAS E CONTROLADAS SEDIADAS NO EXTERIOR. ART. 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA 2.158-35/2001.

1. No julgamento da ADI 2.555/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (= países considerados "paraísos fiscais"); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (= não considerados "paraísos fiscais"). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia erga omnes e efeitos vinculantes a essa deliberação.

2. Confirma-se, no presente caso, a constitucionalidade da aplicação do caput do art 74 da referida Medida Provisória relativamente a lucros auferidos por empresa controlada sediada em país que não tem tratamento fiscal favorecido. Todavia, por ofensa aos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade, afirma-se a inconstitucionalidade do seu parágrafo único, que trata dos lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2002.

3. Recurso extraordinário provido, em parte.

(N.R. Este Acórdão foi proferido em 10 de abril de 2013.)"

1.6 2.3. LEGISLAÇÃO INTERNA. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL _SOBRE LUCROS AINDA NÃO DISPONIBILIZADOS.

44. A Recorrente argumenta que:

Ao que se pode depreender do termo de encerramento de fiscalização, o Sr. AFRFB pretende exigir o IRPJ e a CSL sobre lucros apurados em balanço das empresas sediadas em Portugal e no Equador, mas que não foram disponibilizados à recorrente, sendo o art. 74 da Medida Provisória n. 2158-35 o fundamento legal para tal entendimento, o que fica evidenciado pelo trecho em que afirma que "assim, a partir de 1º de janeiro de 2002, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior passaram a ser considerados disponibilizados, para fins de inclusão na base de cálculo do IRPJ e da CSLL da controladora ou coligada no Brasil, na data de sua apuração em balanço".

Todavia, essa pretensão esbarra no art. 43 do Código Tributário Nacional, o qual define o conteúdo mínimo para a incidência do IRPJ e da CSL.

No sistema brasileiro, a competência para a instituição de tributos é discriminada pela Constituição, mas deve ser exercida

segundo os ditames de lei complementar, sob pena de invalidade das leis ordinárias pelas quais os entes públicos dotados das competências tributárias a exercem efetivamente.

No caso do imposto de renda, a competência da União Federal deriva do art. 153, inciso III, da Magna Carta, ao passo que a sua competência para a instituição da CSL está prevista no art. 195, inciso I, letra "c".

Mas a explicitação da competência relativa o IRPJ consta do art. 43 do Código Tributário Nacional, o qual possui a seguinte redação:

(...)

Para a CSL, embora não haja disposição expressa, aplica-se o disposto nesse artigo do Código, não somente por se tratar de regra perfeitamente aplicável à contribuição¹², como também porque o STF já considerou dispensável lei complementar para especificamente definir o seu fato gerador, entre outras razões pela já existência da definição do fato gerador do imposto de renda¹³.

45. Reitera-se a explanação já feita neste voto, no item 2. Tratado Internacional ou Acordo para Evitar Bitributação:

No que tange à alegada incompatibilidade do art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, com o art. 7º das Convenções, conforme argumenta a PFN nas Contrarrazões, o conceito de lucro deve ser buscado na legislação de cada um dos países signatários, e a definição, no Brasil, está calcada no art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que determina a tributação em bases universais, atendendo ao disposto no art. 153, I, § 2º da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 - CF de 1988.; e, na sequência, o art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001, que autorizado pelo art. 43, I, § 2º do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, determinou o momento em que se considera ficta a disponibilização do lucro, que passou a ser pelo regime de competência, e não de caixa:

46. Como se vê a Lei Complementar alterou o art. 43 do CTN, para autorizar a determinação contida no art. 74 da MP nº 2.158-35, de 2001.

47. 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.

1.7 IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO.

48. Conforme já se relatou neste voto, o imposto pago pela controlada direta ou indireta, no exterior, poderá compensar o IRPJ e CSLL devido no Brasil, pela controladora aqui sediada, apurado em relação aos lucros dessa mesma controlada no exterior.

49. Às págs. 915/922, o Autuante descreveu os lucros que foram objeto da autuação:

- a. Controlada direta em Portugal, Bento Pedroso Construções S/A:

- i. em 2007: fonte: (1.1) LUCRO LIQUIDO ANTES DOS IMPOSTOS DE ACORDO COM AS "DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS POR FUNÇÕES" COMPLEMENTADAS PELAS INFORMAÇÕES CONTIDAS NA RESPOSTA AO TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL [DOC 00081], proporcional à participação neste, de 99,98% - R\$16.575.611,90; e apurou o imposto a ser compensado, na mesma proporção, no montante de R\$2.167.159,78 (fonte: (1.2) DEMONSTRAÇÃO DA APURAÇÃO DO IMPOSTO A SER COMPENSADO NO BRASIL DE ACORDO COM A "DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRC", DOC 00100, PÁG. 81; DOC 00081)
 - ii. em 2008: fonte: (1.3) LUCRO LIQUIDO ANTES DOS IMPOSTOS DE ACORDO COM AS "DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS POR FUNÇÕES" COMPLEMENTADAS PELAS INFORMAÇÕES CONTIDAS NA RESPOSTA AO TERMO DE CONSTATAÇÃO FISCAL [DOC 00081], proporcional à participação neste, de 99,98% - R\$14.354.206,79; e apurou o imposto a ser compensado, na mesma proporção, no montante de R\$1.737.286,91 (fonte: (1.5) DEMONSTRAÇÃO DA APURAÇÃO DO IMPOSTO A SER COMPENSADO NO BRASIL DE ACORDO COM A "DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRC {DOC 00101-página 60})
- b. Controlada direta no Equador, Construtora Norberto Odebrecht del Equador S/A:
- i. em 2007, fonte: Demonstração "Estados de Resultados", 100% de participação, R\$289.483,56; e apurou os impostos a serem compensados de R\$75.439,22
 - ii. em 2008, fonte: Demonstração "Estados de Resultados", 100% de participação, R\$345.389,90; e apurou os impostos a serem compensados de R\$50.896,59.

50. A Recorrente, págs. 1.260/1.261, pleiteou que, na hipótese de manutenção das exigências fiscais, que se reconheça o direito à compensação do imposto pago na Líbia pela subsidiária de uma empresa cuja matriz situa-se em Malta e que é controlada por uma Holding que pertence a uma das controladas da recorrente, a Bento Pedroso Construções SA, no que diz respeito ao ano de 2008; e que fiscalização reconheceu que os investimentos da Bento Pedroso em Malta/Líbia foram registrados em sua contabilidade por meio do método de equivalência patrimonial; porém alegou como único óbice para obstar a pretendida compensação, a falta de consolidação dos tributos pagos pelas controladas indiretas na empresa portuguesa. Finaliza justificando que a consolidação dos tributos pagos pelas investidas não foi levada a efeito pela Bento Pedroso simplesmente porque, conforme anteriormente demonstrado, a tributação no Brasil estava afastada por força do tratado para evitar a bitributação firmado com Portugal.

51. A IN SRF nº 213, de 2002, em relação aos lucros, prejuízos e impostos pagos por controladas no exterior assim dispõe:

Art. 4º É vedada a compensação de prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, no exterior, com os lucros auferidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os prejuízos a que se refere este artigo são aqueles apurados com base na escrituração contábil da filial, sucursal,

controlada ou coligada, no exterior, efetuada segundo as normas legais do país de seu domicílio, correspondentes aos períodos iniciados a partir do ano-calendário de 1996.

§ 2º Os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada.

§ 3º Na compensação dos prejuízos a que se refere o § 2º não se aplica a restrição de que trata o art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995. (...)

Art. 14. imposto de renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada e o pago relativamente a rendimentos e ganhos de capital, poderão ser compensados com o que for devido no Brasil.

52. Consta do Termo de Verificação Fiscal, com base no art. 14, § 4º da IN SRF nº 213, de 2002, anteriormente transcrito neste voto, a conclusão do Autuante:

Conclui-se, assim, que os lucros das controladas e coligadas no exterior devem estar claramente evidenciados nas informações contábeis e fiscais da controladora no Brasil, de forma individualizada e vedada a consolidação de valores.

1.7.1 Com relação aos lucros da subsidiária na Líbia, da controlada indireta situada em Malta, verificou-se nos autos

53. Observa-se à pág. 423, que a Bento Pedroso Construções S/A, em 31/12/2007, detinha 100% da Odebrecht Investimentos e Participações SGPS S/A, que detinha 99% da Odebrecht Construction Matla Limited, que detinha 99% da Odebrecht Emgineering & Construction (na Líbia)

54. No Anexo ao Balanço e às demonstrações de Resultados em 31 de dezembro de 2007, págs. 438/441, verifica-se I-INFORMAÇÕES RELATIVAS ÀS EMPRESAS INCLUÍDAS NA CONSOLIDAÇÃO E OUTRAS:

a. Nota 1 - Empresas incluídas na Consolidação, que identifica:

A estrutura do Grupo de Empresas que foram incluídas no perímetro de consolidação mediante a aplicação do método da consolidação integral e respectivas percentagens de capital detido a 31 de Dezembro de 2007, nas quais as Bento Pedroso Construções, SA detém uma participação directa ou indirecta de domínio, a qual corresponde, também, à maioria dos direitos de votos, ilustra-se como segue:(quadro)

b. As empresas que foram incluídas na consolidação são:

- i. A Odebrecht Investimentos e Participações, SGPS, S.A (ex-Lusoconcessões, Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA) com sede na Rua Quinta da Quinta, Ed. D. João I nº4 Piso 1B - Paço de Arcos
- ii. A Arboreoland - Empreendimentos Imobiliários, S.A. com sede na Rua Quinta da Quinta, Ed. D. João I nº4 Piso 1B - Paço de Arcos

- iii. A Odebrecht Ingeniería y Construcción de Espana, SX, Sociedad Unipersonal, com sede na C Pradillo, 5 Bajo - Exterior - Madrid - Espana.

c. Nota 2. Empresas Excluidas da Consolidação:

- i. OdebrechtConstruction Malta Limited: Sede: Suite 1, 17 Sir A. Bartolo Street, TA Xbiex - Malta
- ii. Odebrecht Engineering & Construction Limited, Sede: Suite 1, 17 Sir A. Bartolo Street, TA Xbiex - Malta

55. Nos Demonstrativos Financeiros relativos a 31/12/2008, objeto do pedido de compensação:

- a. Observa-se à pág. 529, que a Bento Pedroso Construções S/A, em 31/12/2008, continuava detendo 100% da Odebrecht Investimentos e Participações SGPS S/A, que detinha 99% da Odebrecht Construction Matla Limited, que detinha 99% da Odebrecht Emgineering & Construction (na Líbia);
- b. No ANEXO AO BALANÇO CONSOLIDADO E ÀS DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS CONSOLIDADOS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2008, às págs. 541/542:
 - i. Nota 1 - Empresas incluídas na Consolidação: 100% de participação na Odebrecht Investimentos e Participações S.G.P.S S/A, controladora com 99%+1% de participação da Odebrecht Construction Malta Ltd, controladora 99%+1% da Odebrecht Engineering & Construction Limited (Malta), controladora 100% da Odebrecht Engineering & Construction Libyan Branch.

56. Do exposto se evidencia que apenas no ano 2008, os resultados das controladas indiretas em Malta (e Libia) foram consolidados nos balanços da Odebrecht Engineering & Construction e é em relação a este ano que a recorrente pleiteia a compensação.

57. Verificou-se:

- a. pág. 319, resposta a Termo de Intimação Fiscal-TIF, argumentando que não consolidou os impostos pagos na Libia, relativos ao ano 2008, por entender que a Convenção com Portugal isentava a Bento Pedroso; informa os valores de 1.704.897,68 dinares líbios recolhidos em 10/09/2009 e 10/12/2009 e que convertidos totalizam R\$2.409.753,53;
- b. págs. 520/576, Relatório de Auditoria Contas Consolidadas 31 de Dezembro de 2008, Bento Pedroso Construções S/A, Balanços Consolidados 31/12/2008, onde consta à pág. 538, Resultado antes dos impostos Euros 4.698 Mil e à pág. 539, Impostos sobre resultados correntes Euros 675 Mil. (Resultados correntes após impostos aumentado para Euros 5.408 Mil) - apesar das Informações Relativas às Empresas Incluídas na Consolidação, não consta demonstrativo evidenciando os lucros e ou prejuízos das controladas indiretas, que permita identificar o quantum de lucro da controlada indireta em Malta (controladora da

subsidiária Líbia) foi considerado na apuração consolidada; constam apenas das Empresas Associadas (Nota 3) e as Entidades Consolidadas pelo Método Proporcional (Nota 5), e outras (Nota 6)

- c. págs. 549. III Informações relativas aos Procedimentos de Consolidação, Nota 14, detalha, em relação à Sucursal na Líbia:

Demonstração de resultados	milhares de Euros
Vendas e Prestações de serviços	-83.507
Outros Proveitos	-265
Custos operacionais	70.228
Outros custos	2.096

- d. Do demonstrativo supra se extrai que o resultado teria sido de Euros 11.448 Mil.

- e. à pág. 554, consta:

*A Sociedade passou com efeitos a partir do exercício de 2008 a estar sujeita ao regime de tributação de grupos de sociedades (ver Nota 38). O valor do imposto corrente, positivo ou negativo, é calculado por cada empresa incluída no Grupo de sociedades fiscal com base na sua situação fiscal individual
O eventual ganho ou perda decorrente da consolidação fiscal é reconhecido na íntegra pela Bento Pedroso Construções S/A, na rubrica de encargo com imposto corrente do exercício em análise (ver Nota 38)*

- f. à pág. 556:

*A conversão das demonstrações financeiras para Euros foi efectuada como segue:
(i) Libyan Branch of Odebrecht Engineering and Construction Limited - a conversão dos registos contabilísticos mantidos em Dinares Líbios para Euros foi efectuada operação considerando a taxa de câmbio em vigor na data da operação.*

- g. págs. 559/560, Nota 38 - Imposto sobre Rendimento, no detalhamento do encargo com o imposto do exercício, consta : "Efeito consolidação grupo de sociedades Euros (415) Mil.
- h. pág. 573, Demonstrações Consolidadas dos resultados em 31/12/2008: Imposto sobre o rendimento do Exercício, Euros 410 Mil, correspondente a R\$1.328 Mil; Resultado Líquido do Exercício, Euros 5.109 Mil, correspondentes a R\$16.540 Mil.; Resultado antes dos Impostos, Euro 4.698 Mil, correspondente e R\$15.213 Mil;
- i. págs. 709/753, registos das empresas Odebrecht em Malta e filial na Líbia da Empresa maltesa Odebrecht Engenharia e Construções;
- j. págs 754/792, tradução juramentada Relatório e Demonstrações Ffinanceiras de 31/12/2008, da Odebrecht Engineering & Construction Ltd, Lucro Euros 8.708.156,00; págs. 766/467, tem uma participação de 50% numa joint venture na Líbia, cujos resultados (na proporção 50%) estão inclusos nas demonstrações financeiras e que correspondem a Receitas Euro 88.028.588, Despesas Euro

72.688.424, Lucro após imposto de renda Euro 15.340,164; págs. 785/788, traduções dos Recibos de Pagamento de Imposto:

- i. nº 08/2311843, banco Sahara, doc 836426, Parcela 2, valor 852,446.500 (oitocentos e cinquenta e dois mil, quatrocentos e quarenta e seis Dinares Líbios e quinhentos centavos), em 10/12/2009;
 - ii. nº 08/2674150, banco Sahara, doc 846375, Parcela 4, valor 852,446.500 Dinares Líbios, em 08/06/2010;
 - iii. nº 08/2521226, banco Sahara, doc 841218, frações de Parcelas 3, 4, 1, valor 852,446.500 Dinares Líbios, em 10/03/2010;
 - iv. nº 08/2207045, banco Sahara, doc 831084, valor 852,451.180 Dinares Líbios, em 10/09/2009
- k. págs. 1.043 e 1.046, tradução juramentada de Notificação do Pagamento de Impostos Temporários, até que a declaração seja verificada e o IR calculado de forma final, conforme a declaração feita pelo contribuinte, datada de 21/07/2009, Filial de empresa estrangeira Odebrecht Matese Company, referente período de 01/01 a 31/12/2008: Resultado líquido declarado 17.856.972 Dinares; resultado sujeito à tributação 97.856.972 Dinares; IR a pagar 2.678.545 e Imposto Jihad 714.278 Dinares; o pagamento será em prestações de:
- i. 1ª prestação $(669.637 + 178.751) = 848.388$ Dinares, em 10/09/2009;
 - ii. 2ª prestação $(669.636 + 178.569) = 848.205$ Dinares em 10/12/2009;
 - iii. 3ª prestação $(669.637 + 178.569) = 848.206$ Dinares, em 10/03/2010;
 - iv. 4ª prestação $(669.636 + 178.569) = 848.205$ Dinares em 10/06/2010.
- l. Págs. 1.051/1.068, traduções juramentadas de extratos bancários em que constam cheques debitados nos mesmos valores e datas dos Recibos de pagamento dos impostos.

58. Dos elementos supra conclui-se que:

- a. a controlada indireta em Malta, pagou impostos da sua subsidiária, ou filial na Líbia, referentes ao ano 2008, pagos em 2009 e 2010; tais impostos, consta que são temporários, sujeitos à revisão da apuração que a empresa havia apresentado, cujo deslinde não consta do processo - se a declaração foi aprovada e os valores dos impostos confirmados, ou não;
- b. não consta dos Demonstrativos a especificação dos lucros consolidados relativos à sucursal Líbia e controlada indireta Malta; apenas a informação já descrita da qual se extraiu que o resultado da sucursal na Líbia teria sido de Euros 11.448 Mil (se convertidos pela taxa de câmbio de 31/12/2008, 3,238150 Euros/R\$, resultam R\$37.070.341,20);

- c. A recorrente pleiteia a compensação no valor de R\$4.905.512,65 (3.409.790,68 Dinares);
- d. atestou a empresa de auditoria que no ano 2008, os resultados das controladas indiretas em Malta (e Libia) integraram os demonstrativos da controlada direta Bento Pedroso, em Portugal - inclusive à pág. págs. 559/560, Nota 38 - Imposto sobre Rendimento, no detalhamento do encargo com o imposto do exercício, informa o valor do: "Efeito consolidação grupo de sociedades Euros (415) Mil", que conduz à conclusão de que os impostos das controladas indiretas foi consolidado nas controlada direta Bento Pedroso.

59. Após esta detalhada verificação, conclui-se que cabe razão ao Autuante, de que, se os resultados das controladas indiretas foram consolidados na controlada direta Bento Pedroso em Portugal, inclusive constando dos demonstrativos a especificação do efeito produzido pelos impostos na consolidação do grupo de sociedades, o que é atestado pela empresa auditora, então, os impostos pagos pela sucursal Líbia já fazem parte dos Demonstrativos Financeiros de 2008, em relação aos quais o Autuante já havia considerado a compensação dos impostos recolhidos.

60. Cabe ainda destacar que o procedimento de compensação, conforme o art. 14 da IN SRF nº 2013, de 2002, implica em cálculos de compensações de eventuais prejuízos anteriores de cada controlada, na apuração do valor do imposto devido sobre o lucro de cada controlada e na compensação do que esta controlada pagou, apenas até o limite do respectivo imposto pago no exterior, sendo que não constam tais elementos dos autos.

2 Juros de mora. Multa de Ofício não adimplida. Incidência.

61. A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, estará sujeita à incidência de juros conforme estabelecido no art. 113 do CTN.

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

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.

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. 2. Agravo regimental não provido.

63. A jurisprudência do CARF vem convergindo no sentido de considerar procedente a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, depois de vencido o prazo para pagamento, uma vez que passa a integrar o crédito tributário.

*Acórdão nº 1401001.578 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
 Sessão de 5 de abril de 2016*

Ementa: (...)

JUROS SOBRE MULTA

Sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96.

Acórdão nº 9303003.476 – 3ª Turma

Sessão de 24 de fevereiro de 2016

Ano calendário: 2007

Ementa: JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento. Selic exigida nos termos da lei.

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 1401001.573 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 03 de março de 2016

Matéria IRPJ. Glosa de participação nos lucros e resultados.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2006

JUROS SOBRE MULTA. POSSIBILIDADE.

Os juros moratórios são devidos à taxa SELIC e sobre o “crédito tributário”. Este decorre da obrigação principal que, por sua vez, inclui também a penalidade pecuniária.

64. O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, determina:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, 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.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo 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.

65. Note-se que no *caput* do art. 61, o texto é “débitos [...] decorrentes de tributos e contribuições” e não meramente “débitos de tributos e contribuições”. O termo “decorrentes” evidencia que o legislador não quis se referir, apenas aos tributos e contribuições em termos estritos para todas as situações.

66. Finalmente a Súmula CARF nº 5:

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.

67. E o CTN determina:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

68. Assim, o crédito tributário decorre da obrigação principal que, por sua vez, tem por objeto também a penalidade pecuniária. Consequentemente, o entendimento sumulado compreende todo o crédito tributário lançado, ou seja, tributos e multas aplicadas.

3 Conclusão.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Redator Conselheira Eva Maria Los