



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

Processo nº 13884.720014/2010-77
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-001.287 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de dezembro de 2012
Matéria IRPJ
Recorrente EMBRAER – EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007

MPF. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Conforme jurisprudência consolidada nesta Corte administrativa, o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle interno com impacto restrito ao âmbito administrativo. Eventuais irregularidades quanto ao conteúdo ou emissão não têm o condão de comprometer o procedimento fiscal.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

No processo administrativo fiscal, é a impugnação que instaura a fase propriamente litigiosa ou processual, não encontrando amparo jurídico a alegação de cerceamento do direito de defesa ou de inobservância ao devido processo legal, durante o procedimento administrativo de fiscalização, que tem caráter meramente inquisitório. A contestação pontual às infrações imputadas a contribuinte demonstra a inocorrência de vício de cerceamento de defesa.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
IRPJ e CSLL. LUCROS/RENDIMENTOS AUFERIDOS NO EXTERIOR.
NORMAS DE TRIBUTAÇÃO. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por empresa situada no exterior controlada pela contribuinte sujeitam-se à incidência do IRPJ e da CSLL, observadas as normas de tributação universal.

PAGAMENTOS NO EXTERIOR. IR. COMPROVAÇÃO HÁBIL.

O pagamento de imposto de renda efetuado no exterior deve ser comprovado mediante documento devidamente traduzido e reconhecido pelo órgão arrecadador do respectivo país e pela representação diplomática brasileira. Dispensa-se o citado reconhecimento quando comprovado que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a

incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

IRPJ. REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE. IR PAGO NO EXTERIOR. LUCROS DE CONTROLADAS. IMPOSTO RETIDO. JUROS DE MÚTUO E SERVIÇOS NO EXTERIOR. RECEITAS AUFERIDAS DIRETAMENTE. Na apuração do IRPJ são dedutíveis os valores do imposto incidente sobre lucros disponibilizados à controladora, recolhidos no país de domicílio de empresas controladas, bem como sobre rendimentos auferidos no exterior por serviços prestados diretamente e ganhos de capital, desde que atendidos os requisitos legais de: (i) computação no lucro real do lucro/rendimento auferido no exterior; (ii) observância do limite do imposto incidente no Brasil na compensação do imposto sobre os referidos lucros; (iii) comprovação do recolhimento, com tradução juramentada, em documento reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que o imposto for devido.

LIMITE. COMPENSAÇÃO. IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.

O lucro real a ser considerado para apuração da parcela dedutível do IRPJ, relativa ao imposto pago no exterior, é aquele obtido após a compensação de prejuízos fiscais.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

Correta a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, rejeitar a arguição de nulidade por ausência do MPF. Vencido o Conselheiro Carlos Pelá. No mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para acatar a dedução do IR pago no exterior pelas controladas diretas e indiretas e do IRRF na China. Vencido os Conselheiros Carlos Pelá e Moisés Giacomelli Nunes da Silva que davam provimento em maior extensão para excluir a incidência dos juros sobre a multa de ofício. Designado o Conselheiro Leonardo de Andrade Couto para redigir o voto vencedor

Leonardo de Andrade Couto – Presidente e Redator Designado
(assinado digitalmente)

Carlos Pelá – Relator
(assinado digitalmente)

Processo nº 13884.720014/2010-77
Acórdão n.º **1402-001.287**

S1-C4T2
Fl. 740

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio José Praga de Souza, Carlos Pelá, Frederico Augusto Gomes de Alencar, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira e Leonardo de Andrade Couto.

CÓPIA

Relatório

Trata-se de lançamento de IRPJ e CSLL (fls. 145/150 verso), com fato gerador em 31 de dezembro de 2007, lavrado em decorrência da apuração da inexistência de Saldo negativo de IRPJ, no 4º trimestre de 2007, o que acarretou a insuficiência de recolhimento dos referidos tributos, no período em apreço.

Nos termos do Relatório Fiscal de fls. 151/157, o procedimento fiscalizatório teve início a partir de revisão interna de DIPJ, em face do pedido de compensação de crédito de saldo negativo formulado pela contribuinte. Como não foi possível a análise eletrônica da DCOMP apresentada, emitiu-se o RPF para que fosse auditada a DIPJ/2008, ano-calendário de 2007, a fim de se aferir as deduções do IR pago no exterior no 4º trimestre de 2007.

A reversão do saldo negativo de IRPJ se deu em face da glosa de R\$ 134.008,14, a título de IRRF, cuja retenção e pagamento não restou comprovado, e a glosa de supostos pagamentos de IR no exterior, que foram utilizados pela contribuinte para dedução do imposto devido em sua DIPJ.

No que concerne ao IRRF, a autoridade fiscal sustenta que a contribuinte deveria ter comprovado a retenção do imposto, mediante a apresentação do Comprovante Anual de Retenção, emitido pelas respectivas fontes pagadoras, admitindo-se, alternativamente, a cópia impressa do DARF, fornecida pelo órgão público à beneficiária do pagamento, acrescentando, ademais, que a apresentação de notas fiscais não se mostra suficiente para comprovar a efetividade da retenção.

Adicionalmente, no que tange aos alegados pagamentos de IR no exterior, argumenta que:

a) a contribuinte não descontou prejuízos compensados, para efetuar o cálculo do limite do pagamento compensável. A Fiscalização entendeu que o cálculo do limite do imposto pago no exterior, compensável com o imposto devido no Brasil, deveria ter sido feito adotando-se como base o lucro real após a compensação de prejuízos fiscais de anos anteriores;

b) a contribuinte considerou pagamentos efetuados para outros países (Portugal e China), como referentes à controlada situada na Espanha, tendo deduzido sem previsão legal esses tributos do imposto devido no Brasil. Nesse ponto, a Fiscalização entendeu que “o imposto compensável pela matriz domiciliada no Brasil é aquele apurado e pago, pela filial, no país em que esta última está domiciliada - no caso a agência situada em Espanha - e incidente sobre os lucros por esta apurados”. Dessa forma, a Fiscalização considerou que seriam passíveis de compensação apenas os impostos pagos pela controlada "direta", glosando os valores pagos pelas controladas "indiretas" da Recorrente no exterior (Portugal e China); e

c) a contribuinte não comprovou, com documentação hábil para tanto, valores considerados no total do IR pago no exterior. A Fiscalização entendeu que a contribuinte não apresentou a documentação competente à comprovação do pagamento de IR

no exterior referente **(i)** a valores recebidos por serviços prestados a sua controlada "indireta" na China (Harbin Embraer Aircr. Ind. Co); **(ii)** a valores recebidos a título de juros, decorrentes de contrato de mútuo, celebrado com a sua controlada nos Estados Unidos (Embraer Aircraft Holding Inc.) e **(iii)** ao IR recolhido nos EUA pela Embraer Aircraft Holding.

Diante disso, recalculou o valor do IR pago no exterior a ser considerado, efetuando glosa do montante de R\$ 10.503.125,42, a título de IR que, abatidos do saldo negativo do 4º trimestre de 2007, gerou um saldo de IR a pagar de R\$ 1.271.136,79, e de CSLL, no montante de R\$ 1.054.814,28, no ano-calendário de 2007, acrescidos de juros e multa de ofício.

Diante do presente lançamento, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 154/208), suscitando, em apertada síntese, a nulidade do presente lançamento, tendo em vista que o mesmo teve início com a emissão do Registro de Procedimento Fiscal (RPF), meio impróprio para tanto; a falta de motivação para a fiscalização desconsiderar as compensações de IRPJ e CSLL realizadas; e a inaplicabilidade da Solução de Consulta nº 190/2003, emitida pela Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal.

No mérito, alega que não há qualquer vedação à compensação de tributos incidentes sobre o lucro pagos no exterior, com tributos devidos por ela no Brasil; que observou corretamente as regras de consolidação dos lucros prevista no §6º do art. 1º da IN SRF nº 213/02; que controla diretamente a empresa “Embraer Spain Holding CO SL” (Espanha) e, indiretamente, as empresas “Ogma Indústria Aeronáutica de Portugal” (Portugal) e “Harbin Embraer Aircraft. Ind. CO” (China), ambas controladas diretamente pela empresa espanhola; que a sucursal francesa recolheu valores de IR devido pela empresa de Portugal em razão de valores lá auferidos; que todos os impostos pagos pelas sociedades chinesa e francesa foram devidamente consolidados no balanço da sociedade espanhola; e, que não há vedação legal para que a recorrente compense os impostos pagos por suas controladas indiretas com tributos devidos no Brasil.

Alega que houve equívoco no cálculo do limite compensável e, quanto aos comprovantes de pagamento, defende que a documentação reconhecida no órgão arrecadador, no país em que for devido o imposto, como hábil à dita comprovação, também deverá ser conhecida e analisada no Brasil.

Alega, ainda, *ad argumentando tantum*, que não pode prosperar a tributação, no Brasil, dos lucros ou dividendos apurados pelas controladas sediadas nos países com os quais foram celebrados Tratados para Evitar a Dupla Tributação, entre os quais estão a Espanha, a China, Portugal e França.

Por fim, alega a ilegalidade da cobrança dos juros sobre a multa e a inconstitucionalidade da Taxa Selic.

A DRJ/CPS manteve as glosas já implementadas, conforme acórdão de fls. 413/452, que restou assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. GLOSA DE IRRF. ATIVIDADES MERCADO INTERNO.

Fica definitivamente constituída na esfera administrativa a matéria não expressamente impugnada pela autuada, precluindo o direito de apresentar qualquer contestação a esse respeito em instância superior.

NULIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

São considerados nulos somente atos e termos lavrados por pessoa incompetente e despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), não havendo que se falar em nulidade quando observados nos lançamentos formalizados os requisitos contidos no art. 142 do CTN bem como no disciplinamento do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

No processo administrativo fiscal, é a impugnação que instaura a fase propriamente litigiosa ou processual, não encontrando amparo jurídico a alegação de cerceamento do direito de defesa ou de inobservância ao devido processo legal, durante o procedimento administrativo de fiscalização, que tem caráter meramente inquisitório.

A contestação pontual as infrações imputadas a contribuinte demonstra a inocorrência de vício de cerceamento de defesa.

REVISÃO DE DECLARAÇÃO. RPF - REGISTRO DE PROCEDIMENTO FISCAL. REGULARIDADE.

Nos procedimentos de revisão interna de declarações dos contribuintes fica dispensada a emissão de MPF, conforme disposição expressa na Portaria nº 1.265, de 1999, que instituiu o referido veículo como controle da administração sem restrição à competência do auditor fiscal da RFB.

O Registro de Procedimento Fiscal - RPF possui caráter exclusivamente procedimental, objetivando a padronização dos procedimentos de fiscalização e a facilitação dos trabalhos fiscais, para melhor controle e eficiência administrativos.

DOCUMENTOS EM LÍNGUA ESTRANGEIRA. TRADUÇÃO JURAMENTADA. Documentos em língua estrangeira devem estar traduzidos por tradutor juramentado para terem sua validade reconhecida no processo administrativo.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

IRPJ e CSLL. LUCROS/RENDIMENTOS AUFERIDOS NO EXTERIOR. NORMAS DE TRIBUTAÇÃO. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos por empresa situada no exterior controlada pela contribuinte sujeitam-se à incidência do IRPJ e da CSLL, observadas as normas de tributação universal.

PAGAMENTOS NO EXTERIOR. IR. COMPROVAÇÃO HÁBIL.

O pagamento de imposto de renda efetuado no exterior deve ser comprovado mediante documento devidamente traduzido e reconhecido pelo órgão arrecadador do respectivo país e pela representação diplomática brasileira. Dispensa-se o citado reconhecimento quando comprovado que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado.

IRPJ. REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE. IR PAGO NO EXTERIOR. LUCROS DE CONTROLADAS. IMPOSTO RETIDO. JUROS DE MÚTUO E SERVIÇOS NO EXTERIOR. RECEITAS AUFERIDAS DIRETAMENTE. Na apuração do IRPJ são dedutíveis os valores do imposto incidente sobre lucros disponibilizados à controladora, recolhidos no país de domicílio de empresas controladas, bem como sobre rendimentos auferidos no exterior por serviços prestados diretamente e ganhos de capital, desde que atendidos os requisitos legais de: (i) computação no lucro real do lucro/rendimento auferido no exterior; (ii) observância do limite do imposto incidente no Brasil na compensação do imposto sobre os referidos lucros; (iii) comprovação do recolhimento, com tradução juramentada, em documento reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que o imposto for devido.

TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS. TRATADOS INTERNACIONAIS.

A aplicação da legislação brasileira relativa à tributação em bases universais, não contraria os acordos para evitar a dupla tributação firmado entre Brasil e outros países, vez que na apuração do IRPJ permite a compensação do imposto pago no exterior sobre o lucro disponibilizado pelas controladas domiciliadas em países participantes do acordo, observados os requisitos estabelecidos no regramento da matéria.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configurando-

se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

INCONSTITUCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. PODER JUDICIÁRIO

A apreciação de questionamentos relacionados à inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência da autoridade administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO. ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE. O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Devidamente intimada, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 456/518), sustentando o que se segue:

Preliminarmente

- Que o procedimento fiscalizatório é nulo, em face da ausência de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), e que o auditor fiscal não poderia ter efetuado o presente lançamento por intermédio de RPF;
- Que não há se falar em matéria não impugnada - remetendo à afirmação da DRJ de que ela não teria impugnado a glosa de IRRF (no valor de R\$ 134.008,14)-, uma vez que, no item II.1 de sua impugnação, requer a nulidade do auto de infração e que, caso a mesma fosse acolhida, haveria o cancelamento integral do débito, não restando nenhum valor a ser cobrado;
- Que a decisão recorrida é nula, por não ter apreciado os argumentos suscitados pela contribuinte em sua impugnação relativamente à falta de motivação para a fiscalização desconsiderar as compensações de IRPJ e CSLL realizadas, o que gerou cerceamento do direito de defesa;
- A inaplicabilidade da Solução de Consulta nº. 190/2003 (utilizada pela fiscalização como enquadramento legal dos autos de infração) ao caso, tendo em vista que a mesma não vincula a recorrente;
- Que a DRJ indevidamente inovou o critério jurídico adotado, apresentando supostas irregularidades que não foram alegadas no relatório fiscal, tais como: **(i)** falta de apresentação de legislação traduzida; **(ii)** falta de comprovação de percentual de participação nas controladas indiretas; e **(iii)** aplicação de analogia com outros processos administrativos;

No mérito

• Que observou corretamente as regras de consolidação dos lucros prevista no §6º do art. 1º da IN SRF nº. 213/02;

• Que é controladora direta da empresa “Embraer Spain Holding COSL”, (Espanha) e, indireta, das empresas “Ogma Indústria Aeronáutica de Portugal” (Portugal) e “Harbin Embraer Aircraft. Ind. CO” (China), ambas controladas diretamente pela empresa espanhola. Que a sucursal francesa recolheu valores de IR devido pela empresa de Portugal, em razão de valores lá auferidos e que todos os impostos pagos pelas sociedades chinesa e francesa foram devidamente consolidados no balanço da sociedade espanhola;

• Que não há vedação legal para que a recorrente compense os impostos pagos por suas controladas indiretas com tributos devidos no Brasil. Que nem a Fiscalização, nem a Turma Julgadora, lograram demonstrar qual o fundamento legal para a aplicação da metodologia de compensação de créditos que defendem;

• Que a autoridade julgadora cometeu equívoco ao confundir *(i)* a forma de cálculo do limite do valor do imposto a ser compensado no Brasil, com *(ii)* o procedimento para compensação do imposto pago em caso de existência de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL. Sustenta que a legislação adota como limite para compensação do imposto pago no exterior: o imposto devido sobre o lucro adicionado ao Lucro Líquido para apuração do Lucro Real; e não o imposto devido após a compensação de prejuízos fiscais. Nesse sentido, argumenta que a fiscalização parece concluir que a recorrente agiu de forma incorreta na apuração do imposto pago no exterior. Nesse contexto, aponta, ainda:

1) Contradição: Que, se existe saldo de crédito a ser compensado em exercícios posteriores, não haveria motivos para a não homologação da DCOMP referente ao débito de estimativa mensal de IRPJ de maio de 2009. (O referido valor de estimativa foi objeto de compensação pela Recorrente, por meio de DCOMP, na qual se utilizou o crédito oriundo de saldo negativo de IRPJ do 4º trimestre de 2007. Ou seja, o crédito utilizado - saldo negativo - é formado exatamente pelos valores de imposto pago no exterior que foram utilizados pela Recorrente no 4º trimestre de 2007. Nesse passo, mesmo admitindo a existência de crédito a ser compensado, a decisão recorrida manteve a cobrança da estimativa de IRPJ referente ao mês de maio/2009, no valor de R\$ 10.915.132,63, objeto do PAF 13884.000099/2010-61.)

2) Dupla tributação dos mesmos valores: Pretende-se que a Recorrente “pague” o imposto devido com a utilização de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL e “pague” novamente o imposto em razão da glosa parcial do direito a utilizar o crédito do imposto pago no exterior. Que isso significa punir a contribuinte pelo exercício da faculdade de compensar prejuízos fiscais.

3) Da indevida analogia como o PAF 13884.000120/2005-73: Que a DRJ inovou o critério jurídico utilizado pela Fiscalização no que tange à citação de trechos deste PAF. Que muito embora a Recorrente tenha equivocadamente utilizado, no ano de 2003, o mesmo critério empregado pela Fiscalização para aproveitamento do imposto pago no exterior objeto dos presentes autos, isso não significa que a Recorrente deva permanecer adotando o mesmo procedimento equivocado.

• Defende que a documentação reconhecida no órgão arrecadador, no país em que for devido o imposto, como hábil à comprovação dos valores de impostos pagos, também deverá ser conhecida e analisada no Brasil;

• Que a documentação apresentada é suficiente à comprovação dos pagamentos dos impostos no exterior. Combatendo individualmente os valores glosados sustenta que:

1) Embraer Spain Holding ESH (Espanha) - não admitida a compensação do imposto pago pelas controladas indiretas (a) Harbin Embraer Aircraft Ind. Co. (China) CNY\$ 12.748.418,44; e (b) OGMA Indústria Aeronáutica de Portugal (Portugal) EUR\$ 950.877,51 (fls. 439 verso e seguintes): Que o único fundamento para glosa do imposto pago pelas controladas indiretas na China e em Portugal é o fato de referidas sociedades não serem controladas diretas da Recorrente, matéria já combatida. No entanto, argumentando, caso se conclua que a DRJ não inovou o critério jurídico utilizado pela Fiscalização no que tange à elaborar novas exigências, esclarece que: **(i)** a tradução juramentada dos recolhimentos feitos na China foram anexadas aos autos, **(ii)** todos os pagamentos feitos na China encontram-se devidamente amparados por comprovantes que foram reconhecidos pelo Serviço Consular Brasileiro na China (documento reproduzido no item 11.5.1 do recurso voluntário), **(iii)** não houve “incorporação” da Harbin em 30/06/2007, mas apenas a transferência dessa participação societária da Recorrente para a Embraer Spain Holding, que passou a ser sua controladora (docs. anexo ao recurso); **(iv)** no Relatório Fiscal não há qualquer questionamento quanto à proporcionalidade entre o percentual de participação e o valor do imposto pago na China ou em Portugal (pela filial Francesa) que foi compensado pela Recorrente, pelo que tal questionamento não pode servir de fundamento para a manutenção da decisão recorrida, em razão da já mencionada impossibilidade de inovação do critério jurídico; **(v)** já foi demonstrado nos presentes autos que o valor foi pago pela filial francesa da OGMA, ou seja, pela própria pessoa jurídica residente em Portugal (mas por meio de sua filial na França), sendo que existe, inclusive, previsão expressa para que esse valor de imposto pago na França seja creditado em Portugal, conforme Tratado para evitar a bitributação celebrado entre esses dois países (doc. anexo ao recurso).

2) Rendimentos auferidos diretamente no exterior: (a) Harbin Embraer Aircraft Ind. Co. (China) - não comprovação do IRRF sobre rendimento decorrente da prestação de serviços na China - R\$ 463.677,41 e R\$ 547.697,13; e (b) Embraer Aircraft Holding (EUA) - suposta não comprovação do IRRF sobre juros decorrentes de contrato de mútuo - R\$ 962.803,40: Nesse ponto, repisa que **(i)** todos os pagamentos feitos na China encontram-se devidamente amparados por comprovantes que foram reconhecidos pelo Serviço Consular Brasileiro na China; **(ii)** Que a DRJ inova o lançamento ao questionar se as receitas dessa prestação de serviço para a China e desses juros recebidos dos EUA integraram a base de cálculo dos tributos devidos no Brasil. Ainda assim, anexa planilha para análise de sua contabilidade, afirmando que não há dúvida de que as receitas de prestação de serviço para a China compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no Brasil (doc. anexo ao recurso); **(iii)** Que o antigo Conselho já aceitou como prova do recolhimento do imposto no exterior o documento de arrecadação traduzido, sendo dispensável o reconhecimento pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto (1º CC, 2ª Câmara, Ac. 102-49.058, DOU em 03.09.2008). Contudo, afirma que tais documentos estão sendo traduzidos e serão apresentados oportunamente.

3) Embraer Aircraft Holding (EUA) - falta de comprovação apenas de parte do imposto retido (US\$ 791.756,04): **(i)** Que a própria decisão recorrida reconhece que foram juntados aos autos os demonstrativos de pagamento em língua inglesa (fls. 439 verso); **(ii)** Que não procede a afirmação da Turma Julgadora no sentido de que a Recorrente não teria juntado aos autos uma planilha de consolidação dos pagamentos que compõem o valor de US\$

791.756,04. Que, muito embora, tal planilha não seja documento obrigatório para a comprovação do imposto pago no exterior, tal planilha foi apresentada e encontra-se nos autos, juntamente com a cópia dos demonstrativos de pagamento; **(iii)** Que mesmo não sendo necessários à comprovação do recolhimento dos tributos no exterior - conforme jurisprudência pacífica do antigo Conselho de Contribuintes – anexa à tradução juramentada dos referidos documentos que comprovam a retenção do imposto e a legislação traduzida que fundamenta a cobrança desse tributo (docs. Anexos ao recurso);

- Que, *ad argumentando tantum*, que não pode prosperar a tributação, no Brasil, dos lucros ou dividendos apurados pelas controladas sediadas nos países com os quais foram celebrados Tratados para Evitar a Dupla Tributação, entre os quais estão a Espanha, a China, Portugal e França; e

- Por fim, que a cobrança de juros sobre a multa de ofício é ilegal;

A Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões às fls. 712/735, aduzindo, em síntese, que:

Preliminares

- Que o ato legal que instituiu o MPF dispensa expressamente a sua emissão nos casos de análise automática das declarações entregues pela contribuinte, não havendo se falar em nulidade na hipótese. Ainda que assim não fosse, eventual irregularidade na emissão do MPF não retira a competência do Auditor Fiscal para o lançamento, que é definida em lei, nem enseja a nulidade do auto de infração, desde que cumpridos os seus requisitos essenciais ou reste caracterizado prejuízo ao direito de defesa do autuado;

- Que a glosa de IRRF e de IR de Órgãos Públicos considerada não comprovada, no valor de R\$134.008,14 não foi expressamente contestada pela contribuinte;

- Que todos os pontos argüidos pela contribuinte foram analisados detalhadamente pela DRJ. Ainda que assim não fosse, conforme jurisprudência uníssona do Poder Judiciário e do CARF, o julgador não é obrigado a tratar todas as questões apontadas pelas partes, desde que elas fundamentem de forma suficiente o seu entendimento.

- Que, muito embora a contribuinte sustente que a DRJ inovou ao fazer referência a argumentos constantes em outras folhas do presente processo, que não faziam parte da motivação dos autos de infração lavrados, como, por exemplo, a falta de apresentação da legislação traduzida, a falta de comprovação de percentual nas controladas indiretas e a pretensão de aplicação analógica de outros processos administrativos, não se vislumbra em nenhum desses argumentos qualquer inovação no critério jurídico. Trata-se, pois, de análise das provas e dos argumentos trazidos aos autos pela própria contribuinte quando da apresentação de sua peça impugnatória. Não houve modificação ou inovação nas razões de direito pelas quais as glosas foram efetuadas, ou seja, os fundamentos legais das glosas permanecem os mesmos.

- Que a autoridade autuante não pretendeu vincular a contribuinte às conclusões alcançadas pela Solução de Consulta nº 190/2003, mas, apenas, explicitar sua linha interpretativa;

No mérito

• Que a legislação interna de tributação universal não alcança tão-somente as sociedades controladas diretamente pela investidora brasileira, conforme o conceito legal de “sociedade controlada” definido pela Lei nº. 6.404/76, arts. 116 e 243, §2º da Lei das S/A.

• Que a legislação admite a compensação de impostos pagos no exterior por controlada indireta;

• Que o imposto a ser compensado deve ter incidido sobre “lucros”, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ser este de competência de unidade da federação do país de origem;

• Que a compensação do imposto será sempre 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;

• Que pra efetuar a compensação do imposto de renda pago no exterior, a pessoa jurídica no Brasil tem que apresentar as demonstrações financeiras correspondentes ao lucro que foi tributado no exterior, de forma individualizada, de cada controlada;

• Que para as controladas indiretas, os resultados por ela auferidos deverão ser consolidados no balanço da controlada direta situada no exterior, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil;

• Que, no que se refere à composição do lucro líquido da EMBRAER SPAIN HOLDING CO. SL., cumpre destacar a inexistência nos autos dos resultados apurados em cada uma de suas controladas (Ogma e Harbin) para a devida correlação do percentual de sua participação nos lucros e correspondentes recolhimentos realizados em Portugal e na China. (Com relação a uma das controladas, a contribuinte anexa balanço em que a empresa apura prejuízo e, em relação à outra, sequer apresenta documentação hábil a verificar a correspondência de eventual tributo pago no exterior com o lucro auferido);

• Que, em sede de recurso voluntário, a contribuinte traz aos autos planilhas com demonstrativo contábil referente à prestação de serviços para a controlada chinesa (fls. 615/620), planilhas com demonstrativo contábil referente ao contrato de mútuo (fls. 622/623), a tradução juramentada nº 7687-11 dos comprovantes de pagamento nos EUA (fls. 625/702), e a tradução juramentada nº 7690-11 da legislação norte-americana (fls. 704/708). No entanto: **(i)** a contribuinte não trouxe aos autos a tradução juramentada da legislação chinesa do Imposto de Renda. Além do que, os comprovantes de recolhimento anexados apenas foram traduzidos, não contendo o necessário reconhecimento pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto; **(ii)** os mesmos requisitos deixaram de ser observados pela documentação tendente a comprovar a retenção do imposto sobre os juros do mútuo pactuado. Em que pese a tradução dos comprovantes, os mesmos não foram reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que recolhido o imposto. Ademais, as planilhas com demonstrativo contábil trazidas aos autos em nada auxiliam a contribuinte, posto que por ela mesma elaboradas;

• Que o limite dedutível do IRPJ para as controladas da contribuinte é exatamente o valor admitido pelo auditor fiscal nos autos, não havendo reparos a serem feitos ao método de cálculo do limite do imposto passível de utilização pelo sujeito passivo;

Processo nº 13884.720014/2010-77
Acórdão n.º **1402-001.287**

S1-C4T2
Fl. 750

• Que deve ser mantida a exigência de juros SELIC sobre a multa de ofício devida pela contribuinte.

É o Relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheiro CARLOS PELÁ, Relator

O recurso voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade. Deve, pois, ser conhecido.

Das preliminares

Inicialmente, a Recorrente sustenta a nulidade dos autos de infração, sob o entendimento de que o procedimento de fiscalização teria sido instaurado com base em Registro de Procedimento Fiscal - RPF, o qual seria hábil apenas na realização das atividades de diligências e de fiscalização aduaneira, nos termos do art. 12 da Portaria nº. 2/05.

A decisão recorrida esclarece a diferença existente entre o Registro de Procedimento Fiscal - RPF e o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, nos termos do Anexo Único da Portaria COFIS nº. 27/02, segundo a qual, o RPF seria um “**documento, de caráter interno**, que registra todas as atividades fiscais desenvolvidas pelos AFRF junto ao contribuinte”. Por sua vez, o MPF seria “**documento, de caráter externo**, que instaura e informa os procedimentos de fiscalização e de diligência junto ao contribuinte”.

Deveras, está claro que o RPF é um documento de caráter apenas interno, relativamente às atividades de fiscalização.

Nesse passo, a emissão do RPF nº. 00149-7 para revisão interna da DIPJ, ano-calendário 2007, não supre a falta de emissão do MPF para início do procedimento fiscal de caráter externo junto à Recorrente. Não corroboro o entendimento esposado pela decisão recorrida no sentido de que o caso dos autos estaria abarcado pela hipótese descrita no artigo 10 da Portaria RFB nº. 11371/2007, pois entendo que a dispensa de MPF nos casos de malha fiscal existe apenas enquanto a revisão for simplesmente interna.

Assim, antes do início de procedimentos externos como as intimações para apresentação de documentos enviadas à Recorrente, deveria a fiscalização ter emitido o devido MPF.

O MPF é o ato administrativo que permite aos auditores fiscais a instauração de procedimento fiscal externo. Tenho corroborado o entendimento majoritário deste conselho no sentido de que o MPF constitui instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, objetivando assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal.

Nessa linha de raciocínio, como instrumento de controle interno, ainda que incorra em vício de forma, desde que não se verifique prejuízo ao contribuinte, não teria o condão de invalidar o lançamento que se constitui em ato obrigatório e vinculado.

Entretanto, a total e completa ausência de MPF foge de tal situação, visto que causa nítido prejuízo ao contribuinte.

Existindo uma portaria da Receita Federal que exige a emissão de um MPF, afirmando que somente através deste será instaurado o procedimento fiscal, tem-se que a autoridade, além de competência abstrata para agir, que é aquela que garante a legitimidade ativa do MPF, deve ter competência concreta para agir nos fatos reais, ou seja, naqueles que ocorrem de acordo com a previsão legal.

Se tal norma existe no ordenamento, está claro que a apenas a competência abstrata de agir não legitima a competência para fiscalizar do auditor. Tal pressuposto de validade é obrigatório em obediência ao princípio da legalidade e ao próprio princípio da vinculação dos atos administrativos.

Sobre o tema, vale citar a lição dos ilustres Professores Marcos Vinícius Neder e Maria Tereza Martinez López, colocadas na obra Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, 2ª edição, Dialética, 2004, pp. 107 a 112:

A eleição de um servidor específico para essa função tem por finalidade proteger o contribuinte, assegurando-lhe o direito de ser fiscalizado apenas por quem a lei atribua o dever se sigilo das informações obtidas em razão do exercício dessa atividade, e que atue de forma exclusiva e imparcial, sem influências estranhas ao interesse público.

Somente a partir da emissão do MPF é que o contribuinte passa a acompanhar com transparência os procedimentos fiscais, sendo-lhe assegurado, desde o início do procedimento, o pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação, dos tributos e períodos examinados, com fixação de prazo para a sua execução, além de possibilitar a certificação da veracidade do MPF por intermédio da Internet.

Uma vez que o MPF é outorgado pelos chefes das unidades da RFB, o contribuinte tem a garantia de que o procedimento não é decorrente de uma iniciativa pessoal do agente encarregado de sua execução.

Por tudo isso, defendo que o MPF é indispensável para a instauração de processo fiscalizatório. Tratando-se de obrigação decorrente de norma processual, sua falta ou irregularidade em flagrante prejuízo ao contribuinte não pode ser sanada, constituindo matéria de ordem pública cuja observância deve ser imperativa.

Concluo, assim, que a falta do MPF acarreta a nulidade dos autos de infração lavrados por vício formal.

Prossigo na análise do caso concreto, considerando a hipótese de que a maioria dos presentes venha divergir do entendimento exposto.

Ainda em sede preliminar, a Recorrente aduz a nulidade da decisão recorrida em razão **(i)** de não ter apreciado os argumentos suscitados pela Recorrente em sua impugnação relativamente à falta de motivação para a fiscalização desconsiderar as compensações de IRPJ e CSLL realizadas, e **(ii)** da inaplicabilidade da Solução de Consulta nº. 190/2003 ao presente caso, que só vincularia a parte consulente.

Examinando a decisão *a quo*, verifica-se que ela considerou o argumento da Recorrente, embora não tenham entendido da mesma forma. Aliás, ficou claro que a decisão recorrida deu razão ao auditor fiscal que desconsiderou as compensações realizadas em razão da falta de comprovação do IRRF e do imposto pago no exterior.

Nesse contexto, não é demais frisar que a autoridade julgadora pode apreciar livremente os argumentos e provas apresentadas, conforme sua convicção e juízo.

Ademais, de fato, a Solução de Consulta nº. 190/2003 foi indevidamente invocada pelo auditor fiscal como fundamento legal da autuação. No entanto, o lançamento está amplamente fundamentado pelos diversos dispositivos legais que enunciam as hipóteses do caso e não se vislumbra qualquer hipótese de infração ao artigo 142 do CTN capaz de invalidar o lançamento.

A última questão preliminar suscitada pela Recorrente, relacionada à inovação do lançamento pela DRJ, não será aqui apreciada, por vincular-se ao mérito da exigência. Será analisada mais adiante, junto com as questões de fato e de direito aplicáveis a matéria em litígio.

Do mérito

Glosa de IRRF

A Recorrente não contesta expressamente a glosa de IRRF no valor de R\$ 134.008,14, razão pela qual, afastadas as arguições preliminares acerca da nulidade dos lançamentos, é de se manter a exigência fiscal nesse ponto.

Glosa de imposto pago no exterior

No que toca à glosa de valores de Imposto de Renda pago no exterior, embora conste do relatório fiscal alusão no sentido de que a Recorrente não poderia compensar os impostos pagos por suas controladas indiretas, tal equívoco restou superado pelo acórdão recorrido que expressamente dispõe em sentido contrário.

Nesse passo, apenas para que fique claro, diga-se em breves linhas que para fins societários a sociedade controlada é aquela na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores, nos termos dos arts. 116 e 243, § 2º, da Lei das S/A.

Na mesma linha, a exposição de motivos atinente ao § 2º do art. 243 da Lei nº 6.404/76, expressamente expôs que “o conceito de sociedade controladora corresponde ao de acionista controlador, do parágrafo único do art. 116, com as adaptações necessárias para compreender quaisquer formas de sociedades controladas (e não apenas a de companhia) e a possibilidade de controle indireto, através de cadeia ou pirâmide de sociedades.”

Também o art. 1098 do Código Civil de 2002, conceitua controlada como sendo **(i)** a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores; ou **(ii)** a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em

poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades **ou sociedades por esta já controladas**”.

Não bastasse isso, também a legislação tributária equipara controle direto ao indireto, como se verifica da simples leitura dos artigos 384 e 466 do RIR/99.

Superado esse ponto, em suma, temos que tanto o relatório fiscal, como a decisão recorrida, invocam a suposta falta de comprovação, por documentos hábeis e idôneos, dos pagamentos de imposto no exterior para justificar a manutenção das cobranças.

Por conseguinte, importa recordar o que dispõe a legislação fiscal sobre o tema:

Código Civil (Lei nº10.406/2002):

Art. 224. Os documentos redigidos em língua estrangeira serão traduzidos para o português para ter efeitos legais no país.

Código de Processo Civil:

Art. 157 - Só poderá ser junto aos autos documento redigido em língua estrangeira, quando acompanhado de versão em vernáculo, firmada por tradutor juramentado.

Lei nº. 6.015, de 31/12/1973:

Art. 129. Estão sujeitos a registro, no Registro de Títulos e Documentos, para surtir efeitos em relação a terceiros(...). 6º). todos os documentos de procedência estrangeira, acompanhados das respectivas traduções, para produzirem efeitos em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios ou em qualquer instância, juízo ou tribunal;

Art. 148. Os títulos, documentos e papéis escritos em língua estrangeira, uma vez adotados os caracteres comuns, poderão ser registrados no original, para o efeito da sua conservação ou perpetuidade. Para produzirem efeitos legais no país e para valerem contra terceiros ,deverão, entretanto, ser vertidos em vernáculo e registrada a tradução, o que, também, se observará em relação as procurações lavradas em língua estrangeira.

Decreto nº 13.609/1943:

Art. 18. Nenhum livro, documento ou papel de qualquer natureza que for exarado em idioma estrangeiro, produzirá efeito em repartição da Unido, dos Estados ou dos Municípios, em qualquer instância, Juízo ou Tribunal ou entidades mantidas, fiscalizadas ou orientadas pelos poderes públicos, sem ser acompanhado da respectiva tradução feita na conformidade desse regulamento.

Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995:

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.

§2º Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Lucros e Rendimentos

Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:

I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada;

II - arbitrados, os lucros das filiais, sucursais e controladas, quando não for possível a determinação de seus resultados, com observância das mesmas normas aplicáveis às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e computados na determinação do lucro real.

§1º Os resultados decorrentes de aplicações financeiras de renda variável no exterior, em um mesmo país, poderão ser consolidados para efeito de cômputo do ganho, na determinação do lucro real.

§2º Para efeito da compensação de imposto pago no exterior, a pessoa jurídica:

I - com relação aos lucros, deverá apresentar as demonstrações financeiras correspondentes, exceto na hipótese do inciso II do caput deste artigo;

II - fica dispensada da obrigação a que se refere o §2º do art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, quando comprovar que a legislação do país de origem do lucro, rendimento ou ganho de capital prevê a incidência do imposto de renda que houver sido pago, por meio do documento de arrecadação apresentado. (Grifo meu)

Consigne-se, portanto, que para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser apresentado traduzido, por tradutor

juramentado, e reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto. A falta de tais requisitos no documento relativo ao imposto será suprida quando o contribuinte apresentar a legislação traduzida do país de origem do imposto recolhido, prevendo a incidência do imposto pago por meio do documento de arrecadação.

Dito isso, passo a analisar o que restou consignado pelo relatório fiscal e pela decisão recorrida quanto aos documentos e exigências relacionadas a cada valor glosado:

1) Embraer Aircraft Holding (EUA) - falta de comprovação apenas de parte do imposto retido (US\$ 791.756,04):

Foram juntados aos autos tão somente os demonstrativos de pagamento em língua inglesa, desprovidos de tradução juramentada, consularização ou legislação americana traduzida. Além disso, a Recorrente não teria juntado aos autos uma planilha de consolidação dos pagamentos que compõem o valor em referência.

Nada obstante o exposto, juntamente com seu recurso voluntário, a Recorrente apresentou a tradução juramentada dos demonstrativos de pagamento do imposto nos EUA (fls. 625/702) e a tradução juramentada da legislação americana que fundamenta a cobrança do tributo (fls. 704/708).

Dessa forma, ainda que os demonstrativos de pagamento do imposto pago nos EUA não estejam consularizados, tal necessidade foi suprida pela apresentação da legislação traduzida, prevendo a incidência do imposto pago por meio do documento de arrecadação, nos termos do citado inciso II do §2º do artigo 16 da Lei nº. 9.430/96.

Logo, nesse ponto, não procede a glosa realizada.

A planilha de consolidação dos pagamentos que compõe o valor em referência não representa documento obrigatório para a comprovação do imposto pago no exterior.

2) Embraer Spain Holding ESH (Espanha) - não admitida a compensação do imposto pago pelas controladas indiretas:

(a) Harbin Embraer Aircraft Ind. Co. (China) CNY\$ 12.748.418,44:

Foram juntados aos autos pagamentos efetuados na China com tradução juramentada, porém sem consularização ou cópia da legislação do imposto de renda traduzida.

Além disso, no que se refere à composição do lucro líquido da Embraer Spain Holding - ESH, reclama da inexistência nos autos dos resultados apurados em cada uma de suas controladas para a devida correlação do percentual de sua participação nos lucros e correspondentes recolhimentos realizados em Portugal e na China. Assim, não estaria comprovada a observância do percentual de participação da ESH nas respectivas controladas e não restou comprovado o respeito à proporcionalidade do imposto a ser compensado com o lucro consolidado na ESH.

Aqui, vale consignar que os demonstrativos de pagamento realizados na China e anexados aos autos encontram-se devidamente amparados por comprovantes que

foram reconhecidos pelo Serviço Consular Brasileiro na China, conforme esclarecido pela Recorrente no item 11.5.1 do recurso voluntário (vide à exemplo documentos de fls. 256/262). Desnecessário, com isso, a apresentação da legislação chinesa.

Com efeito, tendo em vista que **(i)** o relatório fiscal não menciona como motivo da autuação a falta de apresentação, pela Recorrente, dos resultados apurados em cada uma das controladas indiretas da ESH e da observância da apropriação do imposto nos limites do percentual de participação da ESH nas respectivas controladas, e que **(ii)** as intimações feitas pela fiscalização à Recorrente também não solicitaram a apresentação de tais esclarecimentos ou documentos (vide fls. 7/9, 14/19 e 20/142), tem razão a Recorrente quando afirma que a DRJ indevidamente inovou o critério jurídico adotado, o que não pode ser admitido.

Assim, nesse ponto, também afasto a glosa dos valores compensados.

Note-se, que aqui a DRJ também suscitou questão relativa à Nota Explicativa 14 das Demonstrações Contábeis da Recorrente (referentes ao ano-calendário 2007) para questionar quando e como a empresa chinesa tornou-se controlada da ESH. No entanto, tal situação não merece importância já que a Recorrente apresentou cópia traduzida e juramentada dos instrumentos legais de transferência da participação societária (fls. 582/764) junto com sua peça recursal, justificando a operação e o acréscimo, ao seu lucro líquido, do resultado de sua controlada chinesa.

(b) OGMA Indústria Aeronáutica de Portugal (Portugal) EUR\$ 950.877,51:

Foram juntados aos autos demonstrativos de pagamento realizados na França (pela filial francesa da empresa OGMA) referente ao imposto devido pela OGMA, controlada portuguesa da ESH. Também foi anexada legislação francesa (fls. 29/42) com tradução juramentada. Contudo, tais valores não foram validados por não existir previsão no art. 14 da IN SRF nº. 213/2002 para compensação de imposto recolhido em país distinto do domicílio da empresa controlada.

Reclama, ainda, que não consta dos autos a apuração de resultados relativos à OGMA ou a correspondente consolidação na sua controladora AIR HOLDING SGPS (que detém 65% de participação) para aferição dos correspondentes valores de lucro e imposto recolhido, considerando-se o percentual de participação de 70% da ESH e a proporção adequada ao seu resultado. Vale repisar os argumentos da decisão recorrida:

Entretanto, os elementos trazidos aos autos são insuficientes para aferir os resultados apurados por cada uma das controladas da empresa espanhola, bem como para atestar a natureza dos valores sobre os quais incidiram o imposto pago pela filial francesa da OGMA de Portugal, na qual a AIR HOLDING SGPS tem 65% de participação, que, por sua vez, conta com 70% de participação da EMBRAER SPAIN HOLDING - ESH.

Atente-se que nos autos também não é possível definir a relação dos recolhimentos realizados na França com o lucro apurado pela OGMA, controlada indireta da EMBRAER SPAIN HOLDING - ESH, da qual a autuada é controladora, dada a ausência de demonstração do resultado de suas controladas

diretas e indiretas. Tal condição torna-se imprescindível visto que o recolhimento do imposto pode estar vinculado a retenção na fonte sobre rendimentos de serviços ou ganhos de capital, de forma a ser aproveitado na apuração de resultados da empresa que diretamente prestou os serviços ou obteve ganhos de capital, dado que na eventual apuração de prejuízos tais recolhimentos seriam absorvidos no resultado da empresa controlada OGMA de Portugal, o que impediria seu aproveitamento no resultado da controladora ESH.

Carece, pois, de fundamento lógico a pretensão do contribuinte de valer-se do tributo recolhido por controladas indiretas sem a devida demonstração daqueles resultados consolidados na controlada direta, para a devida vinculação dos recolhimentos ao imposto por ela apurado como devido no período, de forma a se admitir a compensação de imposto já pago incidente sobre os lucros trazidos para a consolidação da controladora no Brasil, na proporção de sua participação naquelas empresas.

Sobre tais afirmações, é de se dizer, a exemplo das considerações expressas no item anterior, que no Relatório Fiscal não há qualquer questionamento quanto à proporcionalidade entre o percentual de participação e o valor do imposto pago em Portugal (pela filial Francesa) que foi compensado pela Recorrente, pelo que tal questionamento não pode servir de fundamento para a manutenção da decisão recorrida, em razão da já mencionada impossibilidade de inovação do critério jurídico.

Destarte, não existe qualquer vedação para que o valor pago pela filial francesa da OGMA, ou seja, pela própria pessoa jurídica (mas por meio de sua filial na França), seja aproveitado por ela na compensação com os impostos devidos no Brasil.

Logo, afasta-se aqui também a glosa dos valores compensados.

3) Rendimentos auferidos diretamente no exterior:

(a) Harbin Embraer Aircraft Ind. Co. (China) - não comprovação do IRRF sobre rendimento decorrente da prestação de serviços na China - R\$ 463.677,41 e R\$ 547.697,13:

Foram juntados aos autos os comprovantes de retenção de imposto sobre recebimentos por serviços prestados à sua controlada indireta na China, com tradução juramentada (fls. 254/262), que, contudo, não foram reconhecidos pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira na China.

Aqui também merece reforma o lançamento fiscal, uma vez que todos os pagamentos feitos na China encontram-se devidamente amparados por comprovantes que foram reconhecidos pelo Serviço Consular Brasileiro na China, como já exposto acima (esclarecido pela Recorrente no item 11.5.1 do recurso voluntário).

É, portanto, desnecessária a apresentação de cópia traduzida da legislação chinesa e improcedente a glosa efetuada.

(b) Embraer Aircraft Holding (EUA) - suposta não comprovação do IRRF sobre juros decorrentes de contrato de mútuo - R\$ 962.803,40:

Foram juntados aos autos os comprovantes de retenção de imposto sobre recebimentos de juros sobre mútuo realizado com a controlada indireta nos EUA (fls. 263/357) com tradução juramentada. No entanto, tais documentos não foram consularizados e não foi anexada aos autos a legislação americana traduzida que fundamenta a cobrança desse tributo.

Além disso, a DRJ questiona se as receitas dessa prestação de serviço para a China e desses juros recebidos dos EUA integraram a base de cálculo dos tributos devidos no Brasil.

Novamente, vê-se que a DRJ inova o lançamento ao questionar se as receitas dessa prestação de serviço para a China e desses juros recebidos dos EUA integraram a base de cálculo dos tributos devidos no Brasil, já que tais documentos e informações não foram exigidos na ação fiscal.

Nada obstante, a Recorrente anexou ao recurso voluntário planilha demonstrando que as receitas de prestação de serviço para a China compuseram a base de cálculo do IRPJ e da CSLL no Brasil (fls. 614/620 e 621/627).

Ainda assim, como a Recorrente não apresentou até o momento a cópia traduzida e consularizada dos comprovantes de retenção de imposto sobre recebimentos de juros sobre mútuo realizado com a controlada indireta nos EUA ou, ainda, a legislação americana traduzida que fundamenta a cobrança desse tributo, deve ser mantida a glosa.

Tributação em Bases Universais

De outro giro, para afastar as exações, a Recorrente aduz que não pode prosperar a tributação, no Brasil, dos lucros ou dividendos apurados pelas controladas sediadas nos países com os quais foram celebrados Tratados para Evitar a Dupla Tributação, entre os quais estão a Espanha, a China, Portugal e França.

Sobre o tema, é de se observar que tendo a Recorrente adicionado em sua apuração o lucro auferido por participação societária em empresas domiciliadas em países com quem o Brasil possui acordo para evitar a dupla tributação, demonstrou ela estar de acordo com a aplicação da legislação brasileira relativa à tributação em bases universais, pretendendo, inclusive, valer-se do direito de compensar o imposto pago no exterior por suas controladas diretas e indiretas.

Dessa forma, qualquer insurgência contra as normas brasileiras objetando afastar tal tributação deveria ser realizada em ação própria de repetição de indébito.

Limite para compensação do imposto devido

Avançando nos temas a serem analisados, temos que tanto a Fiscalização quanto a Turma Julgadora reconhecem a possibilidade da compensação integral da totalidade do imposto pago no exterior (R\$ 19.436.960,68). No entanto, entendem que a Recorrente errou ao calcular o limite a ser compensado e, assim, parte do crédito (R\$ 9.370.994,36) deveria ser registrado no Lalur para compensação em períodos subsequentes.

Isso porque, no entendimento fiscal, para fins de cálculo do valor dedutível do IRPJ devido no Brasil, quando ocorre a compensação de prejuízos pela empresa brasileira no período - fato que reduz a 70% seu lucro real tributável obtido a partir do lucro líquido -, os contribuintes devem adotar como limite para compensação o imposto devido após a compensação de prejuízos no Brasil, o que inevitavelmente reduz, na mesma proporção, o lucro no exterior considerado no ajuste.

Portanto, a questão que se coloca em discussão está em saber se o lucro real a ser considerado para apuração da parcela dedutível do IRPJ, relativa ao imposto pago no exterior, seria aquele obtido antes ou após a compensação de prejuízos fiscais.

Por pertinente, cabe transcrever os dispositivos relacionados à matéria:

Lei nº. 9249/95 - Art. 26. A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

§ 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.

IN SRF 213/2002 - 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.

...

§ 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.

A atenta leitura dos dispositivos transcritos determina claramente que o tributo no exterior será compensado até o limite do montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do **lucro real**.

A especificação de que o lucro real, a ser considerado para apuração da parcela dedutível do IRPJ, relativa ao imposto pago no exterior, seria aquele obtido antes ou após compensação de prejuízos fiscais, apresenta-se desnecessária considerando que o lucro real citado na legislação tributária já é definido como aquele obtido após as adições, exclusões ou compensações. Senão vejamos:

RIR/99 - Conceito de Lucro Real. Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

Ora, o lucro real já é expressamente definido como aquele obtido após a compensação de prejuízos fiscais.

Com feito, *in casu*, o limite que deveria ter sido observado pela Recorrente é o do montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do **lucro real**, ou seja, **após** compensação de 30% de seu montante com saldo de prejuízos fiscais de períodos anteriores. Logo, é de se manter o lançamento nesse ponto.

Impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa

Por fim, a Recorrente alega a improcedência da cobrança de juros de mora sobre a multa.

A exigência para tal cobrança, conforme manifestação da Fazenda Nacional através do parecer MF/SRF/COSIT/COOPE/SENOG nº. 28, de 02/04/98, está no art. 61, § 3º da Lei nº. 9.430/96, que assim estabelece:

*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.*

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 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.

Pela simples leitura do texto acima, resta claro que o mesmo está apenas permitindo que os débitos com a União Federal decorrentes de tributos e contribuições não pagos nos vencimentos sejam acrescidos de multa de mora, e que aqueles mesmos débitos (e não a multa) sofram também a incidência de juros de mora.

Corroborando com o entendimento que o art. 61 da Lei nº. 9.430/96 prevê a cobrança de juros exclusivamente sobre o valor dos tributos e contribuições o art. 43 da mesma Lei nº. 9.430/96, ao dispor:

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

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de

mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ora, se a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” constante no “caput” do art. 61 da Lei nº. 9.430/96 incluísse também a multa de ofício, não haveria necessidade alguma da previsão do parágrafo único do art. 43 acima reproduzido, uma vez que a incidência de juros sobre a multa de ofício lançada isoladamente nos termos do “caput” do artigo já decorreria diretamente do art. 61.

Desse modo, resta claro que somente existe previsão legal para a cobrança de juros sobre a multa no caso da multa lançada isoladamente, o que não é o caso do recurso em análise.

Outra discussão que se tem em relação ao tema de cobrança de juros sobre a multa é que a legitimidade para a sua cobrança estaria no próprio Código Tributário Nacional, na medida em que o art. 113 do CTN estabeleceria o procedimento de cobrança e o regime jurídico das multas ao mesmo adotado para os tributos. Tal entendimento, todavia, não merece prosperar, senão vejamos.

O art. 113 do CTN estabelece:

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

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

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Pela simples leitura do caput do artigo acima reproduzido, verifica-se que a obrigação tributária pode ser principal (de pagar tributo ou penalidade pecuniária) ou acessória (de fazer), sendo que a obrigação acessória “pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”, nos termos do parágrafo 3º do referido art. 113.

Desse modo, a penalidade pecuniária que se converte em obrigação principal é exatamente aquela que decorre da inobservância da obrigação acessória. E é somente sobre essa penalidade (descumprimento de obrigação acessória), que por si só consubstancia (ou se converteu em) obrigação principal, que se não paga integralmente no seu vencimento podem incidir os juros de mora, conforme previsto no art. 43 da Lei nº. 9.430/96.

No caso em questão, é preciso salientar mais uma vez que a multa de ofício lançada não se refere ao descumprimento de obrigação acessória, mas sim de multa exigida pelo descumprimento da obrigação principal de pagar tributo.

Poderia, por fim se argumentar aqui que o art. 161 do CTN legitimaria a cobrança dos juros sobre a multa de tributo não pago no vencimento. Parece-me também que nesse artigo não traz tal permissão, senão vejamos. Dispõe o art. 161 do CTN, “*in verbis*”:

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Pelo texto legal acima transcrito verifica-se que se a penalidade incidente pelo não pagamento da obrigação principal já estivesse incluída no “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora previstos no art. 161 do CTN, seria desnecessária a ressalva final constante do referido dispositivo no sentido de que essa incidência de juros se dá “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

Ao analisar a matéria esse E. Conselho vem se manifestando pela impossibilidade da cobrança de juros sobre a multa, conforme se verifica das decisões abaixo reproduzidas:

IRPJE OUTRO - Ex(s): 2001

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2000*

*Ementa: RECURSO DE OFÍCIO.
A decisão vergastada foi exarada de acordo com a correta análise dos fatos e do direito aplicável ao caso em questão, pelo quê há ser confirmada.
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - MOMENTO DO FATO GERADOR.*

*A Lei nº 9.532/1997, não atuou modificando a data da ocorrência do fato gerador, mas, tão-somente, deslocou o seu componente temporal, indicando o momento em que esses lucros deveriam ser oferecidos à tributação.
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - DECADÊNCIA.
No caso de tributação de lucros auferidos no exterior por intermédio de coligada, o prazo decadencial tem início no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que houve a disponibilização para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.
LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - DISPONIBILIZAÇÃO - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO EM COLIGADA.
São tributáveis os lucros auferidos no exterior por sociedade*

domiciliada no Brasil, por intermédio de sua coligada, que sejam disponibilizados àquela. Tais lucros serão considerados disponibilizados na data do seu pagamento, que é considerado efetuado, quando ocorrido o emprego do valor em favor da beneficiária. A alienação de participação societária em coligada no exterior inclui-se na hipótese de "emprego do valor em benefício" da pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR - RESERVA LEGAL.
Não deve compor a base de cálculo do lançamento a parcela correspondente à Reserva Legal, posto que esta tem destinação obrigatória prevista em lei e deve ser constituída antes de qualquer outra destinação dos lucros.

TRIBUTOS PAGOS NO EXTERIOR - COMPENSAÇÃO.
A compensação do imposto sobre a renda devido no Brasil, em face da disponibilização dos lucros auferidos no exterior, só será possível com o imposto sobre a renda recolhido no exterior em razão dos mesmos lucros, independentemente da denominação do tributo no país de origem.

PESSOAS JURÍDICAS COLIGADAS - ADIÇÃO DE JUROS - CAPITALIZAÇÃO DE RECURSOS - INDISPONIBILIDADE DOS LUCROS.

A adição dos juros decorrentes da captação de recursos junto a coligada no exterior, só é cabível no caso de não ter sido disponibilizado os lucro do período para sua coligada no Brasil. Configurada a disponibilização de tais lucros não deve prevalecer o lançamento tributário.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

O decidido em relação ao tributo principal se aplica aos lançamentos reflexos, em virtude da estreita relação de causa e efeitos entre eles existentes, salvo quando houver na legislação de regência do tributo lançado como reflexo, característica que leve a outra conclusão.

LUCRO AUFERIDO NO EXTERIOR - CSLL.
Por força do princípio da legalidade estrita, no Direito Tributário só há incidência tributária sob a vigência de norma que estabeleça tal tributação. No caso da CSLL sobre lucros auferidos no exterior por coligada, a norma instituidora da obrigação tributária foi publicada em 30 de junho de 1999, passando a vigorar a partir de 01 de outubro de 1999.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE.

Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Pelo voto de qualidade, REJEITAR a preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, que acolhiam a preliminar, sendo que o Conselheiro Aloysio José Percinio da Silva, acompanha pelas conclusões. No mérito, pelo voto de qualidade, considerar ocorrida a disponibilidade do lucro na alienação da participação societária, vencidos os Conselheiros João Carlos

de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percinio da Silva, que apresenta declaração de voto, e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, quanto a primeira infração para excluir a tributação da CSLL em relação aos lucros apurados pela coligada no exterior, até 30 de setembro de 1999, bem assim a reserva legal. Por unanimidade de votos, cancelar a exigência em relação à glosa de despesas de juros, acompanham pelas conclusões João Carlos de Lima Junior, José Ricardo da Silva, Aloysio José Percinio da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho. Por maioria de votos, excluir a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos nesta parte os Conselheiros Aloysio José Percinio da Silva Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho e Antonio Praga, que mantinham a incidência da taxa selic sobre a multa de ofício. (1º Conselho de Contribuintes / 1a. Câmara / ACÓRDÃO 101-96.601 em 06.03.2008)

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1997

Ementa: DECADÊNCIA. PRAZO - O prazo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação extingue-se em 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Essa regra aplica-se também à CSLL por força da Súmula nº 8 do STF. Acolhe-se a arguição de decadência em relação ao ano-calendário de 1997.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

Ementa: MULTA DE OFÍCIO. AGRAVAMENTO - O agravamento da multa de ofício pelo atraso ou não atendimento de intimações e pedidos de esclarecimentos só tem aplicação quanto efetivamente demonstrada a recusa ou efetivo prejuízo ao procedimento fiscal.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. DESCABIMENTO - Por não se tratar da hipótese de penalidade aplicada na forma isolada, a multa de ofício não integra o principal e sobre ela não incidem os juros de mora.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC - 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 (Súmula 1º CC nº 4).

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 1997, 1998, 1999

Ementa: LANÇAMENTO DECORRENTE - Aplica-se ao lançamento formalizado como decorrência o resultado do julgamento proferido no processo que lhe deu origem, tendo em vista o liame fático que os une. Ementário publicado no DOU nº 13 de 20/01/2009. Págs. 05/09

Resultado: DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão: Por maioria de votos, acolheram a preliminar de decadência relativamente ao ano 1997, vencido o conselheiro Luciano de Oliveira Valença que aplicava o art. 173, I, do CTN. No mérito, por maioria de votos, deram provimento ao recurso, vencida a conselheira Ester Marques Lins de Sousa. Houve sustentação oral do representante do recorrente, Sr. Ricardo Krakowiak, (Acórdão 103-23566, Relator Leonardo de Andrade Couto, Data da Sessão: 17/09/2008, Recurso 160718, 3ª Câmara, Processo 16327.000106/2003-11)

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

Ementa: NULIDADE. Incabível a arguição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender às formalidades legais e for efetuado por servidor competente.

SIMULAÇÃO - GANHO DE CAPITAL - Se as provas constantes dos autos demonstram que a Contribuinte realizou negócio jurídico de forma diversa daquela formalmente declarada, havendo desconformidade entre a realidade fática e a aparência do negócio jurídico, resta caracterizada a ocorrência de simulação, devendo a obrigação tributária ser apurada sobre o negócio jurídico de fato realizado.

ATOS NÃO-COOPERADOS - TRIBUTAÇÃO - Os atos praticados por cooperativas que não se configurem como tipicamente cooperativos, estão sujeitos à tributação. Apenas os atos cooperativos, praticados entre associados e com o objetivo de atingir suas finalidades estatutárias não serão tributados.

MULTA E JUROS SELIC - Se a multa de ofício e os juros pela taxa Selic aplicados encontram-se em consonância com a legislação vigente, o Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos da sua Súmula nº 02, não pode afastar sua aplicação, já que não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício.

RO Negado.RV Provido em Parte.

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, vencidos nessa parte, em segunda votação, os Conselheiros Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Relator), Aloysio José Percinio da Silva e Antonio Praga, que mantinham a incidência da taxa selic sobre a multa de ofício. Nas demais matérias em litígio houve unanimidade do colegiado. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Carlos de Lima Júnior quanto a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício proporcional.

(Acórdão 101-96523, Relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Data da Sessão 23/01/2008, Recurso 157078, 1ª Câmara, Processo 19515.003663/2005-27)

Ementa: AGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - A pessoa jurídica que, por opção, avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido e absorver patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, pode amortizar o valor do ágio com fundamento econômico com base em previsão de resultados nos exercícios futuros, contabilizados por ocasião da aquisição do investimento. A amortização poderá ser feita a razão de um sessenta avos, mensais, a partir da primeira apuração do lucro real subsequente ao evento da absorção. No caso de deságio deverá amortizar na apuração do lucro real levantado a partir do primeiro ano-calendário seguinte ao evento. O ágio também poderá ser amortizado por terceira pessoa jurídica que incorporar a investidora que pagou o ágio e incorporou sua investida. O legislador não estabeleceu ordem de seqüência dos atos que de incorporação, fusão ou cisão, não cabendo ao interprete vedar aquilo que a não proibiu.

ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES - AMORTIZAÇÃO - O ágio na subscrição de ações deve ser calculado após refletido o aumento do patrimônio líquido da investida decorrente da própria subscrição. O ágio corresponde à parcela do valor pago que não beneficia, via reflexa, o próprio subscritor. A subscrição é uma forma de aquisição e de o tratamento do ágio apurado nessa circunstância deve ser o mesmo que a lei admitiu para a aquisição das ações de terceiros.

MULTA ISOLADA - ESTIMATIVA - Não procede a exigência de multa isolada quando da recomposição do resultado em virtude de glosa de despesa, visto que não participam da base a ser utilizada para calcular o imposto estimado antecipado mensalmente.

JUROS SOBRE MULTA - A SELIC incide tão somente sobre débitos de tributos e contribuições, não sobre penalidade, que deve seguir a regra de juros contida no artigo 161 do CTN. (Lei 9.430/96, art. 61 c/c art. 3º do CTN).

Recurso parcialmente provido.

Texto da Decisão: Decisão: Por unanimidade de votos, AFASTAR a tributação na aquisição de ações, no valor de R\$ 315.144,91 mensais, TVF fl. 601 e determinar que os juros sobre a multa de ofício deverão ser calculados à razão de 1% ao mês nos termos do artigo 161 do CTN, a partir do 31º dia da ciência do lançamento. Por maioria de votos, AFASTAR a multa isolada. Vencidos os Conselheiros Wilson Fernandes Guimarães, Marcos Rodrigues de Mello e Waldir Veiga Rocha. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL quanto ao ágio na subscrição de ações admitindo a amortização no valor total de R\$ 3.483.041,38. Vencidos os Conselheiros José Clóvis Alves (Relator), Wilson Fernandes Guimarães e Marcos Rodrigues de Mello. Declarou-se impedido o Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni (Suplente Convocado). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Roberto Bekierman (Suplente Convocado).

(Acórdão 105-16774, Relator José Clóvis Alves, Data da Sessão: 08/11/2007, Recurso: 155375, 5ª Câmara, Processo: 13839.001516/2006-64, Recorrente: CPQ BRASIL S.A.)

Ementa: RECURSO EX OFFICIO

IRPJ e CSLL – Devidamente justificada pelo julgador a quo a insubsistência das razões determinantes de parte da autuação por glosa de despesas, é de se negar provimento ao recurso de ofício interposto contra a decisão que dispensou a parcela do crédito tributário irregularmente constituído.

RECURSO VOLUNTÁRIO

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI – A apreciação da constitucionalidade ou não de lei regularmente emanada do Poder Legislativo é de competência exclusiva do Poder Judiciário, pelo princípio da independência dos Poderes da República, como preconizado na nossa Carta Magna. Assim, somente será apreciada nos Tribunais Administrativos quando uniformizada e pacificada na esfera judicial pelo Supremo Tribunal Federal.

IRPJ – CSLL – PROVISÕES NÃO DEDUTÍVEIS – TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa – Por configurar uma situação de solução indefinida, que poderá resultar em efeitos futuros favoráveis ou desfavoráveis à pessoa jurídica, os tributos ou contribuições cuja exigibilidade estiver suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, são indedutíveis para efeito de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por traduzir-se em nítido caráter de provisão. Assim, a dedutibilidade de tais rubricas somente ocorrerá por ocasião de decisão final da justiça, desfavorável à pessoa jurídica.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.

MULTA ISOLADA – RETROATIVIDADE BENIGNA – No julgamento dos processos pendentes, cujo crédito tributário tenha sido constituído com base no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, a multa isolada exigida pela falta de recolhimento do tributo em atraso, sem a inclusão da multa de mora, deve ser exonerada pela aplicação retroativa do artigo 14 da MP nº 351, de 22/01/2007, que deixou de caracterizar o fato como hipótese para aplicação da citada multa.

JUROS DE MORA SOBRE TRIBUTOS COM EXIGIBILIDADE SUSPensa POR FORÇA DE MEDIDAS JUDICIAIS – Por constituírem acessório dos tributos sobre os quais incidem, os juros de mora sobre tributos cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medidas judiciais seguem a norma de dedutibilidade do principal.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.

JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC

Súmula 1º CC 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.

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, REJEITAR as preliminares suscitadas e, no mérito, por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para: 1) afastar a exigência das multas isoladas; 2) afastar a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Paulo Roberto Cortez (Relator) e Sandra Maria Faroni, que deram provimento parcial ao recurso em menor extensão, no tocante à incidência dos juros de mora, e Sebastião Rodrigues Cabral e Mário Junqueira Franco Júnior que deram provimento parcial ao recurso em maior extensão, para também cancelar a exigência da CSL. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Caio Marcos Cândido. Ausente momentaneamente o Conselheiro Valmir Sandri.

(Acórdão 101-96008, Relator Paulo Roberto Cortez, Data da Sessão: 01/03/2007, Recurso: 151401, 1ª Câmara, Processo: 16327.004079/2002-75)

Nesse mesmo sentido, também foi a manifestação da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao analisar e decidir sobre a matéria, conforme se verifica do acórdão abaixo reproduzido:

Favorável – Administrativo – Câmara Superior de Recursos Fiscais

Texto da Decisão: 1) Por maioria de votos, NÃO CONHECER da preliminar de perda de objeto do recurso em face do trânsito em julgado da decisão judicial quanto ao mérito, suscitada pela Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez Lopez e Manoel Coelho Arruda Junior (Substituto convocado); 2) Por maioria de votos, ACOLHER a preliminar de decadência até os fatos geradores do mês de outubro de 1999, vencidos os Conselheiros Josefa Maria Coelho Marques, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Júlio César Vieira Gomes e Elias Sampaio Freire que não acolhiam; 3) por maioria de votos CONHECER do recurso quanto a incidência sobre a multa de ofício dos juros à taxa SELIC, vencidos os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator), Gilson Macedo Rosenberg Filho e Leonardo Siade Manzan, e por maioria de votos DAR provimento nessa parte, vencidos s conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Relator) e Antonio Praga, que mantinham essa incidência. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Teresa Martínez Lopez. Fez sustentação oral o advogado da recorrente Dr. Ricardo Krakowiak, OAB/SP 138.192. (Acórdão CSRF/02-03.133, Relator Henrique Pinheiro Torres, Data da Sessão: 06/05/2008, Recurso 202-131351 ,2ª Turma, Processo: 18471.001680/2004-30, RECURSO DE DIVERGÊNCIA, Matéria: COFINS, Recorrente: COMPANHIA VALE DO RIO DOCE S/A.)

Desse modo, entende que nesse ponto assiste razão à Recorrente.

Processo nº 13884.720014/2010-77
Acórdão n.º **1402-001.287**

S1-C4T2
Fl. 770

Diante do exposto, em preliminar, voto por declarar a nulidade do procedimento fiscal, ante a ausência do Mandado de Procedimento Fiscal. Vencido na votação da preliminar, no mérito dou parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer a comprovação dos pagamentos de imposto de renda no exterior pela controladas diretas e indiretas e do imposto de renda retido na China. Por fim, afasto a aplicação dos juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Carlos Pelá

Voto Vencedor

Apesar do excelente voto proferido pelo Ilustre relator ousou dele divergir em duas matérias: a pretensa nulidade do procedimento pela ausência do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Partilho do entendimento de que um vício no MPF pode comprometer a legitimidade do procedimento fiscal. Entretanto, meu posicionamento dirige-se fundamentalmente às situações nas quais esse documento é exigível e a ação fiscal é executada fora do alcance do MPF que lhe deu origem. Nessa hipótese é plausível a arguição de ilegalidade do procedimento, com flagrante violação do princípio da transparência e da segurança jurídica do administrado.

Duas questões se contrapõe a esse posicionamento. A primeira delas é que o MPF não é exigível em procedimentos de revisão de declarações, como é o presente, em que a análise envolve a procedência do crédito solicitado em PER/Dcomp.

A outra e não menos importante questão volta-se para o fato de que tal posição não encontra respaldo na jurisprudência desta Corte, para quem o MPF é mero instrumento de controle interno com impacto restrito ao âmbito administrativo. Assim, mesmo que por hipótese a ausência do MPF se constituísse em irregularidade no presente caso, a jurisprudência remansosa do CARF acobertaria o procedimento fiscal.

No que se refere à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, é tema que adquiriu relevância neste Colegiado em vista de julgamentos recentes que poderiam direcionar a jurisprudência para a não incidência do acréscimo sob exame.

Argumentos dignos de respeito foram trazidos à baila para rechaçar a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício não isolada, particularmente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, e sensibilizei-me com eles em alguns julgados.

Entendo que a lide merece cuidadosa reflexão, inclusive por envolver interpretações de natureza semântica, terreno escorregadio para quem, como este relator, está longe de ser um exegeta.

A meu ver, a previsão de incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício estaria plenamente configurada no bojo do art. 161, do CTN:

Art. 161.0 crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

(.....)

Em primeiro lugar, a acepção da palavra crédito deve ser feita em consonância com o fato de que após o lançamento de ofício a multa aplicada passa a integrar

aquele valor. Não há base para a segregação almejada, pois a obrigação tributária principal é composta tanto pelo tributo como pela penalidade pecuniária. Não se quer dizer que a norma equipare penalidade pecuniária a tributo pois, por definição, esse último não tem natureza de sanção.

No acórdão 104-22.508 de lavra do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, a questão foi magnificamente tratada conforme transcrição:

Ora, se o crédito tem a mesma natureza da obrigação principal e esta tem por objeto o pagamento de tributos e penalidades pecuniárias, é evidente que o crédito tributário compreende um e outro. Isso não quer dizer em absoluto que o CTN equipare penalidade pecuniária a tributo, que não tem natureza de sanção.

Nesse mesmo sentido, no art. 142 que define o procedimento de lançamento, por meio do qual se constitui o crédito tributário, o legislador não esqueceu de mencionar a imposição da penalidade. Da mesma forma, o art. 175, II, ao se referir à anistia como forma de exclusão do crédito tributário, afasta qualquer dúvida que ainda pudesse remanescer sobre a inclusão da penalidade pecuniária no crédito tributário, pois não seria lícito atribuir ao legislador ter dedicado um inciso especificamente para tratar da exclusão do crédito tributário de algo que nele não está contido.

Poder-se-ia argumentar em sentido contrário dizendo que, mesmo estando a penalidade pecuniária contida no crédito tributário, ao se referir a "crédito" no artigo 161, o Código não estaria se referindo ao crédito tributário, mas apenas ao tributo. Questiona-se, por exemplo, o fato de a parte final do caput do artigo fazer referência à imposição de penalidade e, portanto, se os juros seriam devidos, sem prejuízo da aplicação de penalidades, estas não poderiam estar sujeitas aos mesmos juros.

Inicialmente, conforme a advertência de Carlos Maximiliano, não vejo como, num artigo de lei, em um capítulo que versa sobre a extinção do crédito tributário e numa seção que trata do pagamento, forma de extinção do crédito tributário, a expressão "o crédito não integralmente pago" possa ser interpretado em acepção outra que não a técnica, de crédito tributário.

Sobre a alegada contradição entre a parte inicial e a parte final do dispositivo que essa interpretação ensejaria, penso que tal imperfeição, de fato existe. Mas se trata aqui de situação como a que me referi nas considerações iniciais, em que as limitações da linguagem ou mesmo as imperfeições técnicas que o processo legislativo está sujeito produzem textos imprecisos, às vezes obscuros ou contraditórios, mas que tais ocorrências não permitem concluir que a melhor interpretação do texto é aquela que harmoniza a própria estrutura gramatical do texto, e não aquela que melhor harmoniza esse dispositivo com os demais que integram o diploma legal.

É interessante notar que em outro artigo do mesmo CTN o legislador incorreu na mesma aparente contradição ao se referir conjuntamente a crédito tributário e a penalidade. Refiro-me ao art. 157, segundo o qual "A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário". Uma interpretação apressada poderia levar à conclusão de que a penalidade não é *parte* do crédito tributário, pois a sua imposição não poderia excluir o pagamento dela mesma. Porém, essa inconsistência gramatical não impediu que a doutrina, de forma uníssona, embora a remarcando, mas não por causa dela, extraísse desse tato à prescrição de que a penalidade não é substitutiva do próprio tributo, estremando nesse ponto o Direito Tributário de certas normas do Direito Civil em que penalidade é substitutiva da

obrigação; de que o fato de se aplicar uma penalidade pelo não pagamento do tributo, por exemplo, não dispensa o infrator do pagamento do próprio tributo.

Esse é o entendimento manifestado por Luciano Amaro, que não se desapercebeu dessa incoerência gramatical do texto. Veja-se:

A circunstância de o sujeito passivo sofrer imposição de penalidade (por descumprimento de obrigação acessória, ou por falta de recolhimento de tributo) não dispensa o pagamento integral do tributo devido, vale dizer, a penalidade é punitiva da infração à lei; ela não substitui o tributo, acresce-se a ele, quando seja o caso. O art. 157 diz que a penalidade não ilide o pagamento integral "do crédito tributário", mas como, na conceituação dos arts. 113, § 1º, e 142, a obrigação e o crédito tributário englobariam a penalidade pecuniária, o que o Código teria que ter dito, se tivesse a preocupação de manter sua coerência interna, é que a penalidade não ilide o pagamento integral "do tributo", pois não haveria sequer possibilidade lógica de uma penalidade excluir o pagamento de quantia correspondente a ela mesma. (Amaro, Luciano – Direito Tributário Brasileiro, 10 ed., Atual - São Paul, pág. 379).

Do até aqui exposto, estaria esclarecida a possibilidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Considerando que o parágrafo primeiro do art. 161, do CTN estabelece que os juros devem ser calculados à taxa de 1% ao mês, salvo disposição de lei em sentido diverso, cabe agora avaliar a existência de norma prevendo a incidência da taxa Selic.

Ainda que a discussão envolva, precipuamente, fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/97, cabe um resumo cronológico da questão com vistas a uma análise mais abrangente, começando pelo Decreto-Lei nº 1.736/1979 (todos os destaques foram acrescentados):

Art 1º - O débito decorrente do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, do imposto sobre produtos industrializados, do imposto sobre a importação e do imposto único sobre minerais, não pago no vencimento, será acrescido de multa de mora, consoante o previsto neste Decreto-lei.

(.....)

Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº. 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº. 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº. 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

(.....)

Constata-se a previsão da incidência de juros de mora, a razão de 1% ao mês, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional calculados sobre o valor originário, o que incluiria a multa de ofício como se pode concluir pelo exame do art. 3º. Nesse ponto, nota-se que o parágrafo único do art. 2º expressamente registrava a não incidência dos juros sobre a multa de mora, e não sobre a multa de ofício.

Posteriormente, o Decreto- Lei nº 2.323/87 ao tratar da matéria manteve em essência a redação supra transcrita, o que implica na incidência dos juros sobre a multa de ofício, ressalvando apenas que o cálculo seria feito sobre o débito atualizado monetariamente:

Art. 16. Os débitos, de qualquer natureza, para com a Fazenda Nacional e para com o Fundo de Participação PIS-PASEP, serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do mês seguinte ao do vencimento, à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário ou fração e calculados sobre o valor monetariamente atualizado na forma deste decreto-lei.

Parágrafo único. Os juros de mora não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo anterior.

A seguir, a Lei nº 7.738/89 trouxe uma inovação, qual seja, restringiu os juros de mora aos tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda o que implicou na não incidência sobre as penalidades, inclusive a multa de ofício:

Art. 23. Os tributos e contribuições administrados pelo Ministério da Fazenda, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de trinta por cento e a juros de mora na forma da legislação pertinente, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição atualizado monetariamente.

(.....)

Na mesma linha conduziu-se a Lei nº 7.799/89. Algum tempo depois, com o advento da Lei 8.218/91, retornou a incidência dos juros de mora sobre os débitos de qualquer natureza com a Fazenda Nacional, e calculados com base na TRD:

Art. 3º - Sobre os débitos exigíveis de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, bem como para o Instituto Nacional de Seguro Social - INSS, incidirão:

I - juros de mora equivalentes à Taxa Referencial Diária - TRD acumulada, calculados desde o dia em que o débito deveria ter sido pago, até o dia anterior ao do seu efetivo pagamento; e

II - multa de mora aplicada de acordo com a seguinte Tabela:

(.....)

§2 – A multa de mora de que trata este artigo não incide sobre o débito oriundo de multa de ofício

A exclusão determinada pelo § 2º, no que se refere à não incidência da multa de mora, deixa claro que o legislador inclui a multa de ofício no rol dos “débitos exigíveis de qualquer natureza” de que trata o *caput* e, portanto, sujeita a juros de mora equivalente à TRD.

Logo após, a Lei nº 8.383/91, com vigência a partir de 01/01/1992, estabeleceu que os débitos tributários seriam expressos em UFIR, o que incluiria a multa de ofício. Além disso, a norma trouxe de volta a taxa de juros de 1% ao mês, com incidência sobre tributos e contribuições:

Art. 59. Os tributos e contribuições administrados pelo Departamento da Receita Federal, que não forem pagos até a data do vencimento, ficarão sujeitos à multa de mora de vinte por cento e a juros de mora de um por cento ao mês-calendário ou fração, calculados sobre o valor do tributo ou contribuição corrigido monetariamente.

(.....)

Com o advento da Lei nº 8.981/95, deflagrou-se o processo de adequação dos débitos tributários ao novo padrão monetário voltado para a desindexação da economia. Além de estabelecer a conversão dos débitos de UFIR para Real a norma trouxe o cálculo dos juros com base na taxa de captação pelo Tesouro Nacional da Dívida Pública:

Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

(.....)

A Selic foi introduzida pela Lei nº 9.065/95:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº. 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art 6º da Lei nº. 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº. 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº. 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Importantíssimo detalhe quanto ao art. 84 da Lei 8.981/95, foi a inclusão do § 8º no seu texto, alteração trazida pela Medida Provisória nº 1.110, de 30/08/1995, nos seguintes termos:

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Também merece destaque os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº 1.542, de 18 de dezembro de 1996 (**convertida na Lei nº 10.522/2002, arts. 29 e 30**)

Art. 25. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 30 de agosto de 1995, ou que, na data de início de vigência desta norma ainda não tenham sido encaminhados para a inscrição em Dívida Ativa da União, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para Real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

(...)

Art. 26. Em relação aos débitos referidos no artigo anterior, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Antes de adentrar à legislação específica aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997 (Lei nº 9.430/96) cabe uma avaliação do arcabouço legal supra transcrito.

Vê-se que a legislação anterior que versou sobre a matéria referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Assim, para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996, houve períodos em que não incidiria os juros sobre a multa de ofício por disposição legal, ou pela ausência dela?

A resposta é que, na prática, com as sucessivas alterações legislativas isso não ocorreu. Vamos aos fatos:

O arts.25 c/c art. 26 da MP nº 1.542/96 estabelece a incidência da taxa Selic a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional com fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, o que inclui a multa de ofício. A Lei nº 8.383/91 determinou que os débitos para com a Fazenda Nacional fossem convertidos em UFIR ,o que abarcou a multa de ofício nos termos do parágrafo único do art. 58 dessa norma.

A Lei nº 8.383/91 não estabelece textualmente a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício mas, na verdade, essa penalidade foi estipulada em UFIR, sofrendo a variação desse indicador até 31/12/1994 e a taxa Selic a partir daí.

Quanto à alegação de que os dispositivos mencionados serviriam de limitação à incidência dos juros de mora sobre a multa apenas a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994, volto a usar os argumentos do Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, no voto acima mencionado:

Cabe analisar, por fim, o comando constante dos artigos 29 e 30 da Lei nº. 10.522, de 2002, introduzidos pela MP 1.542, de 18 de dezembro de 1996. Esses dois artigos em conjunto prevêm a incidência de juros Selic sobre débitos de qualquer natureza cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, o que é invocado às vezes como argumento no sentido de que a lei limitou a incidência dos juros Selic sobre os débitos de qualquer natureza aos fatos geradores ocorrido até 1994.

Tal conclusão, todavia, é fruto de uma análise meramente gramatical e isolada dos dispositivos, sem preocupação com a natureza da matéria que se pretende regular. É que os dois artigos claramente regularam uma situação pendente, decorrência desse processo de desindexação dos tributos, relacionada com a Lei nº. 8.981, de 1995, em especial com o seu artigo 5º, transcritos acima.

Relembre-se que a Lei nº. 8.981, de 1995 determinou que a partir de 1º de janeiro de 1995, os tributos e contribuições seriam apurados em Reais (art. 6º), e não mais em Ufir, como até então. Mas os débitos relativos aos fatos geradores até 31 de dezembro de 1994, continuavam sendo apurados em Ufir e convertidos para Reais apenas quando do pagamento (art. 5º), e sobre esses incidiam juros de mora de 1% ao mês (art. 84, § 5º).

O que a Medida Provisória nº. 1.541, de 18 de dezembro de 1996 (convertida na Lei nº. 10.522, de 2002) fez foi regular a situação dos débitos relativos a fatos geradores até 31/12/1994 que, por não terem sido pagos ou parcelados, continuavam sendo controlados e apurados em Ufir, ao mesmo tempo em que determinava que, a partir de 1º de janeiro de 1997, os débitos relativos a fatos geradores ocorridos até 31/12/1994 seriam lançados em Reais. E determinou também que, a partir de 1º de janeiro de 1997, esses mesmos débitos, que antes eram atualizados monetariamente e acrescidos de juros de mora de 1% ao mês, e, a partir de 1º de janeiro de 1997 não mais sofreriam correção monetária, passariam a incidir juros de mora com base na taxa Selic.

Portanto, não há como entender que os artigos 25 e 26 da Medida Provisória nº. 1.541, de 1996, estivessem limitando a incidência de juros Selic aos débitos referentes a fatos geradores até 31/12/1994, mas apenas que eles regulavam uma situação específica desses débitos. Ao contrário, o fato de a lei determinar a incidência de juros Selic, a partir de janeiro de 1997, sobre os débitos de qualquer natureza, relacionados com fatos geradores até 31/12/1994, denota uma clara tendência de aplicação de juros Selic sobre os débitos em geral.

No que se refere ao período de 01/01/1995 a 31/12/1996, sustentam alguns que o Parecer MF/SRF/Cosit nº 28/98 teria deixado claro não ser exigível a incidência de juros sobre a multa de ofício tendo em vista as disposições do inciso I, do art. 84, da Lei nº 8.981/95.

O mencionado Parecer, ainda que conclua pela incidência dos juros sobre a multa de ofício para fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/1997, de fato manifesta-se nos termos dessa tese. Entretanto, constata-se que o referido Ato Administrativo não levou em consideração a alteração legislativa trazida pela MP nº 1.110, de 30/08/95, que acrescentou o § 8º ao art. 84, da Lei 8.981/95, já transcrito em momento anterior deste voto, e que estendeu os efeitos do disposto no *caput* aos demais créditos da Fazenda Nacional cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Do até aqui exposto, parece-me ter ficado patente a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício para os fatos geradores ocorridos até 31/12/1996 ainda que se

considere, o que não é meu caso saliente-se, que as disposições do art. 161, do CTN seriam insuficientes para autorizar essa cobrança.

Para os fatos geradores ocorridos a partir da 01/01/1997, a análise envolve fundamentalmente o alcance do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Grande parte da controvérsia gira em torno do sentido, conteúdo e alcance de determinados vocábulos e locuções do texto da lei, aos quais se atribuem diferentes significações, o que reclama uma apreciação preliminar sobre esse tipo de ocorrência.

Como afirmei no início deste voto, meu desconhecimento da ciência hermenêutica mostra-se agora um limitador. Cabe-me buscar apoio no mestre maior com vistas a embasar minhas conclusões.

Assim, vejamos Carlos Maximiliano¹ (todos os destaques não são do original):

a) Cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso – vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir. Contorna-se em parte, o escolho referido, com examinar não só o vocábulo em si, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem como a idéia inserta no dispositivo.

b) O juiz atribui aos vocábulos o sentido resultante da linguagem vulgar, porque se presume haver o legislador, ou escritor, usado expressões comuns; porém, quando são empregados termos jurídicos, deve crer-se ter havido preferência pela linguagem técnica. Não basta obter o significado gramatical e etimológico, releva, ainda, verificar se determinada palavra foi empregada em acepção geral ou especial, ampla ou restrita; se não se apresenta às vezes exprimindo conceito diverso do habitual. O próprio uso atribui a um termo sentido que os velhos lexicógrafos jamais previram.

Enfim, todas as ciências, e entre elas o Direito, têm a sua linguagem própria, a sua tecnologia; deve o intérprete levá-la em conta; bem como o fato de serem as palavras em número reduzido, aplicáveis, por isso, em várias acepções e incapazes de traduzir todas as graduações e finura do pensamento. No Direito Público usam mais dos vocábulos no sentido técnico; em Direito Privado, na acepção vulgar. Em qualquer caso, entretanto, quando haja antinomia entre os dois significados, prefira-se o adotado geralmente pelo mesmo autor, ou legislador, conforme as inferências deduzíveis do contexto.

Pois bem.

¹ Maximiliano, Carlos - *Hermenêutica e Aplicação do Direito* - Rio de Janeiro, Forense, 2002. pág. 89/91.

Com base nas explicações do mestre, tentarei analisar o sentido do art. 61, da Lei nº 9.430/96, no que se refere aos juros de mora, num contexto mais amplo do que a simples literalidade do texto. O dispositivo em questão estabelece:

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.

A interpretação literal levou julgadores de muito respeito nesta Corte a entenderem que a expressão “decorrentes” excluiria a multa de ofício do dispositivo, pois esta não decorreria dos tributos ou contribuições, mas do descumprimento do dever legal de pagá-lo.

Tenho dificuldade de vislumbrar base razoável para, diante de diferentes possibilidades semânticas de um vocábulo, assumir-se apenas uma delas como ponto de partida da interpretação do texto de uma lei, quando essa acepção deveria ser o ponto de chegada.

Podemos fazer o que também se poderia denominar de interpretação literal da norma em comento e chegar a uma conclusão diametralmente oposta.

Dizer que os “débitos decorrentes de tributos e contribuições” ou, em outras palavras, “débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições” se sujeitam a juros de mora, não é o mesmo que afirmar que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora.

Assim, para que os juros moratórios atingissem apenas os tributos e contribuições a redação do dispositivo deveria ser:

Os débitos de tributos e contribuições para com a União, 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.

Essa redação seria mais condizente com a sistemática historicamente usada pelo legislador para definir a incidência dos juros de mora. Como visto em momento anterior neste voto, a norma referiu-se a débitos de qualquer natureza, quando quis fazer incidir os juros sobre os débitos em geral incluindo a multa de ofício; ou a tributos e contribuições, quando a multa não deveria sofrer a incidência de juros.

Entretanto a redação não é essa, Não apenas é impossível ignorar a expressão “decorrentes de”, como deve-se dar a ela efeito includente, e não excludente como quer ver a corrente de entendimento da qual discordo.

Além disso, não é demais ratificar a indissociabilidade da multa de ofício e do principal, após a formalização do lançamento. Não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo.

Ainda resta o argumento no sentido de que o entendimento quanto à inclusão da multa de ofício na expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições” implicaria na incidência de multa de mora sobre a multa de ofício.

Nesse ponto, socorro-me novamente do voto pelo proferido pelo Conselheiro PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA que enfrenta a questão com maestria:

Sustentam os que defendem a interpretação de que o art. 61 da Lei nº. 9.430, de 1996 dirige-se apenas aos tributos e contribuições; que, a se entender que a multa de ofício está contida no termo débitos decorrentes de tributos e contribuições, o dispositivo estaria prevendo a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício. Assim como quando da análise do art. 161 do CTN, aqui, da mesma forma, esse argumento está associado a um critério de interpretação do texto legal com base na leitura que melhor harmoniza, do ponto de vista gramatical, o próprio texto o que, como se viu, não é a melhor forma de se apreciar a questão.

Verifico, contudo, que neste caso sequer existe a contradição na forma como apontada e que a interpretação proposta não a soluciona. De fato, ao prever que sobre os débitos incidirá multa de mora, entendendo-se que a multa de ofício integra o débito, a análise meramente gramatical do texto leva à conclusão de que o dispositivo prescreve a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício. Superando-se, entretanto, a mera leitura gramatical do texto e examinando-o como parte de um conjunto normativo mais amplo, ver-se-á que tal conclusão não é possível, o que afasta a contradição.

É que, como se sabe, a multa de mora e a multa de ofício se excluem mutuamente, de modo que uma não se aplica onde se aplica a outra. Assim, não haveria hipótese de que, quando da aplicação da multa de mora, na sua base esteja a multa de ofício. Esse fato não pode ser visualizado com a mera leitura isolada dos dispositivos, mas é facilmente percebido quando se examina conjuntamente os artigos 44 e 61 da Lei nº. 9.430, de 1996. O primeiro, prescreve que, nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multa de ofício de 75% ou 150%, conforme o caso, o que exclui a incidência, nas mesmas hipóteses, da multa de mora. Portanto, não há como se concluir que o art. 61, ao prever a aplicação da multa de mora no caso de pagamento de débitos decorrentes de tributos e contribuições, inclusive a multa de ofício, em atraso estaria determinando a incidência daquela sobre esta.

O Decreto nº 3000/99 que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda para 1999 (RIR/99) tem dispositivo específico sobre a incidência da multa de mora, com matriz legal justamente no art. 61 da Lei nº 9.430/96:

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei d. 9.430, de 1996, art. 61).

(.....)

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

O dispositivo supra transcrito expõe em definitivo a fragilidade da interpretação do texto sob o aspecto exclusivamente gramatical. Aqui, a exceção estabelecida

no § 3º deixa claro que o *caput* do art. 950, bem como de sua matriz legal o *caput* do art. 61, da Lei nº 9.430/96, englobam a multa de ofício.

Em termos jurisprudenciais, convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício²:

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente.

3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa." (TRF-4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008).

Confira-se o voto do Relator:

"Não merece acolhida a tese da apelante.

O artigo 113, § 3º, do CTN dispõe que "a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

*A respeito do mencionado artigo, **Leandro Paulsen** teceu o seguinte comentário: "o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável ao tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para a sua cobrança (...)" (in Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência, 5ª edição, p. 774)*

Ou seja, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o

² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 5ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009.

vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.

Tampouco há falar em violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária como quer a impetrante. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. Confira-se in verbis:

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

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

Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:

"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa.

Ante o exposto, nego provimento ao apelo."

Registre-se que o STJ também tem decisões nesse sentido:

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - MULTA PUNITIVA - CORREÇÃO MONETÁRIA - JUROS DE MORA - INCIDÊNCIA.

1. Incide juros de mora e correção monetária sobre o crédito tributário consistente em multa punitiva.

2. Perfeitamente cumuláveis os juros de mora, a multa punitiva e a correção monetária. Precedentes.

3. Recurso especial não provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1146859/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, publ: 11/05/2010)

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. 2. Recurso especial provido.

(STJ, 2ª T, REsp 1129990/PR, Rel. Ministro Castro Meira, publ: 14/09/2009)

De todo o exposto, a meu ver o entendimento correto é no sentido de considerar perfeitamente legal a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com base na taxa SELIC, nos termos do art. 61, caput e § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Em resumo do voto divergente, rejeito a alegação de nulidade do procedimento pela ausência do MPF e manifesto-me pela incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Leonardo de Andrade Couto - Redator Designado