



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

Processo nº 16327.001759/2004-07
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.243 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de julho de 2016
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

TRIBUTAÇÃO DE LUCROS ANTERIORES A 1996. IMPOSSIBILIDADE.

Ainda que pessoa jurídica domiciliada no Brasil tenha auferido lucro, rendimentos e ganhos de capital no exterior, anteriormente a 1º de janeiro de 1996 e/ou os tenha disponibilizados posteriormente a referida data, por força do princípio da irretroatividade das leis, bem como, da IN 38/96 que vincula a atividade do Fisco, o Imposto não poderá ser cobrado.

RESERVA LEGAL. DESTINAÇÃO ESPECÍFICA.

O valor da reserva legal não deve compor o lucro da pessoa jurídica no exterior para fins de tributação do lucro supostamente disponibilizado, quando comprovada a existência de obrigação legal para a sua constituição.

COMPENSAÇÃO DE TRIBUTO PAGO NO EXTERIOR. POSSIBILIDADE.

A Fiscalização deve abater do Lucro Bruto o valor pago pela pessoa jurídica no exterior a título de imposto, ou seja, deve se dar diretamente do IRPJ lançado de ofício (e na CSLL residual, se for o caso), exonerando a parcela de multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre tal dedução.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício é correta, pois a multa punitiva constitui a obrigação principal. Destaca-se que tal fato não ocorre da autuação, mas sim, do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento espontâneo do valor resultante do auto de infração, no seu respectivo vencimento, no qual se iniciará o cômputo de juros sobre a multa.

TAXA SELIC. LEGALIDADE.

A incidência da taxa de juros SELIC sobre os juros moratórios que recaem sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal é legítima. Pauta-se o afirmado pela Súmula CARF nº 4.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA - CSLL - TRIBUTAÇÃO DE LUCROS APURADOS ANTES DE 01/10/1999. IMPOSSIBILIDADE.

Com o advento da MP 1.858-6, de 29.06.99, por força de seu artigo 19 (21 da MP 2.158-35, de 24.08.2001) foi estendido à CSLL o tratamento de tributação universal para fins de IRPJ previsto nos artigos 25 a 27 da Lei 9.249/95, 15 a 17 da Lei 9.430/96 e art. 1º da Lei 9.532/97. Assim, somente os lucros apurados no exterior a partir de 01/10/1999, data em que a MP nº 1.858-6/99 passou a produzir efeitos, devem ser adicionados ao lucro para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL (quando disponibilizados para a empresa nacional).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para: i) excluir da base de cálculo do IRPJ o valor de R\$ 197.925.098,88 relativo a lucros apurados em períodos anteriores ao ano-calendário de 1996; ii) excluir da base de cálculo da CSLL o valor de R\$ 909.921.258,60; sendo R\$ 392.357.162,60 referentes a lucros apurados até 31/12/1998 e R\$ 517.564.086,00 referentes a lucros apurados no ano-calendário de 1999 até 01/10/1999; iii) excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor de R\$ 15.978.567,92 referente à Reserva Legal; e: iv) reconhecer que a dedução do imposto pago no exterior (10% de R\$ 4.801.334,15 = R\$ 480.133,41), já acatada pelo Órgão julgador de primeira instância, deve se dar diretamente do IRPJ lançado de ofício (e na CSLL residual, se for o caso), exonerando a parcela de multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre tal dedução.

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Goncalves e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata o presente processo de Auto de Infração de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 1999, cujo crédito tributário perfaz o montante de R\$ 51.910.404,17 (fls. 24/27 e 28/31).

Neste período a Cia Cervejaria Brahma, incorporada pela autuada - Cia Brasileira de Bebidas (e esta mais recentemente incorporada pela AMBEV), detinha 96.174.615 ações ordinárias da Jalua S/A, com sede na cidade de Montevideo, Uruguai, equivalendo a 51,255% do total.

Em 31/12/1999 transferiu 10% do Capital Social da empresa uruguaia (19.154.154 de ações, no valor de R\$ 174.246.389,23), a título de aporte de capital na Eagle Distribuidora de Bebidas S/A, sediada no Brasil.

Com o advento da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, a legislação do imposto de renda passou a tributar os lucros auferidos no exterior em seu art. 251, a partir de sua vigência em 01/01/1996.

A Lei nº 9.532/97, por sua vez, em seu artigo 1º, previu que os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.²

A questão da *disponibilização* foi tratada nos parágrafos 1º e 2º do mesmo artigo 1º da Lei, *in verbis*:

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

(...)

b) no caso de controlada ou coligada, na data do pagamento ou do crédito em conta representativa de obrigação da empresa no exterior;

§ 2o Para efeito do disposto na alínea "b" do parágrafo anterior, considera-se:

(...)

b) pago o lucro, quando ocorrer:

(...)

4. o emprego do valor, em favor da beneficiária, em qualquer praça, inclusive no aumento de capital da controlada ou coligada, domiciliada no exterior."

¹ Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.

² O tema encontrava-se regulamentado pela Instrução normativa SRF nº 38/96.

A recorrente foi então autuada à razão de 10% do lucro obtido no exterior, pois foi esta a proporção da capitalização das ações da empresa sediada no Uruguai (Jalua) na sua subsidiária no Brasil (Eagle). Segundo a fiscalização, tal valor teria sido disponibilizado com base no critério legal do "emprego do valor" contido na legislação acima mencionada.

O tema foi objeto de impugnação e posteriormente Recurso Voluntário. Nesta segunda instância o julgamento foi favorável ao contribuinte, mediante o acórdão nº 1103-000.246 proferido pelos membros da 3ª Turma Ordinária, da 1ª Câmara do CARF, nos seguintes termos:

APORTE DE CAPITAL DA CONTROLADA NO BRASIL, PELA CONTROLADORA NO BRASIL, MEDIANTE ENTREGA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NA CONTROLADA NO EXTERIOR EMPREGO DE VALOR EM FAVOR DA BENEFICIÁRIA.

Emprego do valor, em favor da beneficiária, na forma e no contexto do item "4" da alínea "b" do § 2º do art. 1º da Lei 9.532/97, significa: emprego, pela controlada no exterior (investida), ainda que por exercício do poder de controle da controladora no Brasil, do lucro em favor desta. Supor que a entrega do investimento no exterior pela recorrente, em conferência ao capital social de outra controlada da recorrente no Brasil, implique um ato de pagamento pela controlada no exterior significaria além de agredir a dicção legal admitir que a controlada no exterior permanece com a obrigação de pagar (por ato seu) aquilo que já está pago (por ato da controlada no exterior, se pagamento fosse a entrega de investimento). A entrega de participação societária no exterior, pela controladora no Brasil, para aumento de capital de outra controlada sua no Brasil, não é emprego, pela controlada no exterior, de seu lucro em favor da controladora no Brasil."

Tal decisão foi objeto de Recurso Especial da FAZENDA NACIONAL, que por sua vez, resultou na REFORMA do julgado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF (fls. 790/801), cuja ementa segue abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1999

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO. EMPREGO DO VALOR.

A finalidade da norma contida no item 4 da alínea "b" do § 2º, da Lei nº 9.532, de 1997, foi de caracterizar como disponibilização qualquer forma de realização dos lucros que não estivesse compreendida nas demais situações previstas no parágrafo, entre elas a alienação do investimento mediante conferência para integralização de capital de outras empresas. (Precedentes: Ac. CSRF nº 910100.420, de 03/11/2009, relator Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho; Ac. Nº 110200.059, de 29/09/2009, relatora Sandra Maria Faroni).

Recurso Especial do Procurador Provido em Parte.

O Recurso Especial foi provido em parte apenas pelo fato de que o relator do Acórdão do Recurso Voluntário, não examinou todas as questões articuladas pela recorrente, tais como, a exigência da CSLL, em relação aos lucros apurados antes de 01/10/99, a incidência de juros de mora sobre multa de ofício, entre outros, deixando de apreciá-las por entender prejudicadas.

Para evitar supressão de instância, portanto, a CSRF encaminhou o processo para esta Turma, a fim de examinar os temas remanescentes e sobre isso proferir nova decisão.

Incluído o presente processo em pauta de julgamento, na reunião de Maio de 2016, propus que o processo fosse baixado em diligência, para obter esclarecimentos sobre os impostos recolhidos no exterior (Uruguai) que a Recorrente alega serem dedutíveis do auto de infração e eu entendo não serem. Esta turma julgadora, porém, entendeu que o processo já está maduro para julgamento, decidindo que tal providencia seria desnecessária, considerando especialmente que a DRJ já teria se manifestado sobre o tema, favoravelmente ao contribuinte, e o mesmo não foi objeto de Recurso de Ofício em virtude de não ter atingido a alçada mínima.

Diante disso, retorna agora o processo para o seu julgamento de mérito.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei

O Recurso Voluntário é tempestivo e, por atender os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Diante do retorno dos autos em mesa, buscando no processo os argumentos articulados pelo contribuinte que ainda esperam exame desta Turma Julgadora, identifiquei os seguintes:

1. Que a fiscalização incorreu em manifestos erros na apuração dessa base de cálculo supostamente tributável, pois: (i) teria adicionado, indevidamente, o valor a título de reserva legal; que, embora seja constituída pela apropriação de parte do lucro líquido do exercício, a reserva legal tem destinação específica (dar proteção aos credores), não podendo ser utilizada para qualquer outro fim. Assim, não pode compor o lucro da pessoa jurídica no exterior para fins de tributação do lucro supostamente disponibilizado; (ii) considerou R\$ 545.206.409,73 como lucro bruto, quando na verdade deveria ter considerado o lucro do exercício de 1999 no valor de R\$ 540.405.075 (fl. 12);

2. Que isso ocorreu porque a fiscalização não abateu do lucro bruto apontado o valor de R\$ 4.801.334,15, valor pago pela pessoa jurídica no exterior a título do imposto sobre o patrimônio (art. 7º da Ley 11.073 do Uruguai); que a fiscalização não teria considerado esse imposto pago, pois não se trataria de imposto sobre a renda, mas sim sobre o patrimônio, logo não seria compensável no Brasil; que não há óbice algum para que tal valor seja compensado com o imposto de renda no Brasil, conforme expressamente autoriza o art. 14 da IN SRF nº 213/2002;

3. Que na hipótese do imposto sobre o patrimônio pago no exterior não ser compensável com o imposto de renda devido no Brasil, como sustenta equivocadamente a fiscalização, de qualquer forma tal valor (R\$ 4.801.334,15) não pode compor o lucro supostamente disponibilizado para a impugnante, pois representa despesa para a pessoa jurídica no exterior. Dessa forma, esse valor pago a título de imposto no exterior ou é imposto compensável com o imposto de renda devido, devendo ser abatido, ou então é despesa, devendo ser excluído do lucro disponibilizado. De modo que, por uma ou outra razão não pode prevalecer a base de cálculo apontada pela fiscalização;

4. Que, quanto à CSLL, a fiscalização incorreu em mais erros, pois, até o advento da MP nº 1.858-6, de 29.06.1999, por falta de previsão legal, a CSLL não incidia sobre os lucros oriundos do exterior, como de resto, claramente explicitado no art. 15 da IN SRF nº 38/96, então em vigor, e o AD nº 75/99; logo, somente os lucros apurados no exterior a partir de 01/10/1999 devem, quando disponibilizados - creditados ou pagos - para a empresa nacional, ser adicionados ao lucro para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL;

5. Que, sendo assim, a fiscalização deveria ter excluído, para fins de composição do lucro auferido no exterior e para fins de incidência da CSLL, todo o resultado acumulado anterior ao ano-calendário 1999 (R\$ 392.357.162,60) e, também, quanto ao resultado do exercício de 1999, os lucros apurados até 01/10/99 (R\$ 517.564.086,00, conforme

informado à fl. 211). Logo, da impossibilidade da exigência sobre os lucros apurados antes de 01/10/1999;

6. Que não é cabível a exigência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício imposta;

7. Que é imprestável a aplicação da taxa SELIC para efeito de cômputo dos juros de mora, pois extrapola, em muito, o percentual de 1 % previsto no art. 161 do CTN;

8. Que é incabível a redução do estoque dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativa da CSLL como pretendida pela fiscalização às fls. 21 - 22, porque as exigências em causa seriam improcedentes como já demonstrado acima.

9. Finalmente, que haveria erros de fato no lançamento que teriam acarretado exigência de valor superior ao que seria devido. Isso porque, em primeiro lugar, o valor base da autuação de que partiu a fiscalização inclui resultados apurados desde o início da operação da empresa, anteriores, inclusive, a janeiro de 1996, que jamais poderiam ter sido tributados; em segundo lugar, porque o valor da reserva legal tributada no montante de R\$ 15.978.567,92, compreende o valor de R\$ 1.134.257,92 que, portanto, foi computado em duplicidade, de modo que o valor tributável seria de R\$ 14.835.311,00.

Examinando o processo, notei que o primeiro relator designado para examinar o Recurso Voluntário converteu o julgamento em diligência (fls. 596 e segs.), para esclarecer os seguintes fatos:

1. "Se os lucros acumulados nos anos de 1996, 1997 e 1998 corresponderiam a R\$ 195.575.332,00;

2. Se o saldo da reserva legal a ser considerado, para evitar a duplicidade de valores antes exposta, deveria ser de R\$ 14.835.311,00; ainda, se este também incluiria valores correspondentes a resultados auferidos anteriormente a 1996 e em que montante;

3. Se, comprovado que o saldo da reserva legal efetivamente estaria incluindo valores auferidos anteriormente a 1996, qual seria o saldo da reserva legal acumulado dos anos de 1996, 1997 e 1998.

Além disso, irrelevante o mérito que na contenda final se terá, considerando o fato de que no julgamento "a quo" se reconheceu à recorrente a possibilidade de compensação do imposto de renda pago no exterior mas que, efetivamente, não se deu efetiva concretude ao direito reconhecido e, ainda, o princípio da eventualidade, que se possibilite à recorrente o cumprimento dos ditames na legislação para que a referida compensação efetivamente possa se concretizar. (grifei)"

A diligência foi realizada, emitiu-se o relatório correspondente, a recorrente foi intimada, manifestou-se em relação a mesma afirmando que o resultado do procedimento corrobora com suas alegações.

Passo então a enfrentar as matérias não analisadas pelo Acórdão 1103-000.246, em estrito atendimento à decisão da CSRF.

Tributação de lucros anteriores a 1996

Conforme comprovado em sede de diligência fiscal (fls. 655) o valor de **R\$392.357.162,60** de que partiu a fiscalização como resultado acumulado em 31/12/1998 (item 1.6 do Termo de Verificação Fiscal) inclui resultados apurados desde o início da operação da empresa, anteriores inclusive a 01/01/1996 e não poderiam ser tributados porque a tributação sobre lucros auferidos por controladas ou coligadas no exterior só passou a ter vigência a partir de 1996, por força da Lei nº 9.249/95.

No mesmo sentido caminhou a Instrução Normativa nº 38/96, *in verbis*:

"Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1996 os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, serão tributados pelo Imposto sobre a Renda na forma da legislação vigente, observadas as disposições desta Instrução Normativa.

§ 1º Os lucros referidos neste artigo são os apurados por filiais e sucursais da pessoa jurídica e os decorrentes de participações societárias, inclusive em controladas e coligadas.

(...)

Art. 16. As disposições dessa Instrução Normativa não se aplicam em relação aos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos antes de 1º de janeiro de 1996, ainda que posteriormente disponibilizados." (grifos nossos)

A esse respeito, não bastasse o efeito vinculante da Instrução Normativa referida, como bem destacou a Recorrente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais já reconheceu que a tributação em bases universais, por ter sido instituída pela Lei nº 9.249/95, não alcança os lucros auferidos em anos-calendário anteriores a 1996. Senão vejamos:

"IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1996, 1997

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR ANTERIORMENTE À TRIBUTAÇÃO EM BASES UNIVERSAIS.

A tributação do lucro no exterior em bases universais apenas foi instituída com a Lei nº 9.249/95, não se podendo tributar os lucros auferidos anteriormente à vigência da lei, ainda que posteriormente disponibilizados.
(...)

2) Por maioria de votos, em dar provimento em parte ao recurso do contribuinte, para excluir os lucros auferidos até o ano de 1995 do montante lançado. Vencido o Conselheiro Valmir Sandri."

(CSRF - 1ª Turma - Acórdão nº 9101-001.388 - Rel. Cons. Karem Jureidini Dias - Sessão de 17 de julho de 2012 - grifos nossos)

Compulsando o relatório de diligência da fiscalização (fls. 655/656), os lucros acumulados nos anos de 1996 a 1998 de fato correspondem ao valor de R\$ 392.357.162,60 (fls 10) deduzido dos valores de R\$197.925.098,88.

Assim, acolho o argumento de defesa da recorrente nesta questão em específico, para excluir o valor de **R\$197.925.098,88** da base de cálculo dos tributos lançados, conforme apurado em diligência.

CSLL - lucros apurados antes de 01/10/1999

A Recorrente argumenta que, até o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, de 29.06.1999, por falta de previsão legal, a CSLL não incidia sobre os lucros oriundos do exterior, o que foi confirmado pelo artigo 15 da Instrução Normativa nº 38/96 então em vigor:

"Art. 15 - Os lucros, rendimentos e ganhos de capital, auferidos no exterior, não integram a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988".

Com o advento da MP 1.858-6, de 29.06.99, por força de seu artigo 19 (21 da MP 2.158-35, de 24.08.2001) foi estendido à CSLL o tratamento de tributação universal para fins de IRPJ previsto nos artigos 25 a 27 da Lei 9.249/95, 15 a 17 da Lei 9.430/96 e art. 1º da Lei 9.532/97.

Como consequência, somente os lucros apurados no exterior a partir de 01/10/1999, data em que a MP nº 1.858-6/99 passou a produzir efeitos, deveriam ser adicionados ao lucro para efeito de apuração da base de cálculo da CSL (quando disponibilizados para a empresa nacional).

Tem razão a Recorrente.

Este, aliás, é o entendimento da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, in verbis:

"CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2001

CSLL. DISPONIBILIZAÇÃO DE LUCROS NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

A tributação da CSLL em bases universais para respeitar em sua plenitude o princípio da irretroatividade da lei só se aplica aos lucros auferidos a partir de 1º de outubro de 1999."

(Acórdão nº 9101-001.791 - Rel. Cons. João Carlos de Lima Júnior - Sessão de 17.10.2013)

Entendo portanto que, por esta razão, deve ser excluído, para fins de composição do lucro auferido no exterior e incidência de CSLL, todo o resultado acumulado inequivocamente apurado antes de 31/12/1998 (**R\$392.357.162,60** - destacado no item anterior), bem como, do resultado de 1999, os lucros apurados antes de 01/10/1999 (**R\$517.564.086,00** - fls. 210/211)

Reserva Legal

Considerando que no final do ano-base de 1999 a empresa Uruguiaia Jaluá S/A possuía R\$15.978.567,92 a título de reserva legal (fls. 10 dos autos), a fiscalização adicionou referido valor para a composição do suposto lucro (R\$ 953.542.140,25).

De fato, o artigo 93 da Ley 16.060, do Uruguai, quando trata da reserva legal, estabelece que:

"Artículo 93. (Reserva legal y otras) — Las sociedades deberán destinar no menos del 5% (cinco por ciento) de las utilidades netas que arroje el estado de resultado del ejercicio, para la formación de un fondo de reserva hasta alcanzar el 20% (veintepor ciento) del capital social.

Cuando esta reserva quede disminuida por cualquier razón, no podrán distribuirse ganancias hasta su reintegro.

En cualquier tipo de sociedad podrán constituirse otras reservas siempre que las mismas sean razonables, respondan a una prudente administración y resulten aprobadas por socios o accionistas que representen la mayoría del capital social, sin perjuicio de las convenidas en el contrato."

Argui a Recorrente que a "reserva legal" na legislação uruguiaia tem a mesma natureza jurídica da reserva legal prevista na legislação societária brasileira, mais especificamente no artigo 193 da Lei nº 6.404/76, tendo por fim assegurar a integridade do capital social.

Tal como previsto na legislação brasileira, a legislação uruguiaia estabelece que referida reserva é constituída pela destinação de 5% do lucro líquido do exercício, até o montante de 20% do capital social.

Alega que, embora seja constituída pela apropriação de parte do lucro líquido do exercício, tal reserva tem destinação específica (dar proteção aos credores), não podendo ser utilizada para qualquer outro fim.

Para reforçar seu entendimento, junta precedente da 4ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes, que decidiu que o valor da reserva legal deve ser excluído dos lucros da filial de sociedade estrangeira estabelecida no Brasil pois é considerado automaticamente disponibilizado à sua matriz no exterior:

"LUCROS DE PESSOAS JURÍDICAS ESTRANGEIRAS - FILIAL NO BRASIL - LUCROS APURADOS ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 1995 -BASE DE CÁLCULO - RESERVA LEGAL - EXCLUSÃO

A base de cálculo para o imposto de fonte incidente sobre lucros de pessoas jurídicas estrangeiras filial), apurados até 31 de dezembro de 1995, devem corresponder aos resultados econômicos apurados pela entidade no exercício social e que, face à sua disponibilidade efetiva, possam ser pagos, remetidos, creditados, empregados ou entregues à ou por conta da matriz, ou que tenham sido destinados a reinvestimento. Desta forma, não se integram à base de cálculo para a incidência do imposto de renda na fonte os recursos transferidos para a contribuição de reserva legal, dentro do limite estabelecido na Lei das Sociedades Anônimas."

(Acórdão nº 10421.893, recurso nº 150.277, Relator Conselheiro Nelson Mallmann).

Neste ponto entendo que também assiste razão à Recorrente. Uma vez comprovada a existência de obrigação legal para a sua constituição, o valor da reserva legal não deve compor o lucro da pessoa jurídica no exterior para fins de tributação do lucro supostamente disponibilizado

De todo modo, mesmo que fosse possível a adição da reserva legal para efeitos de tributação, o valor adicionado de R\$15.978.567,92 compreende valores relativos a resultados auferidos anteriormente ao ano de 1996, de forma que, com base nos mesmos fundamentos do item anterior deste voto ("**Tributação de lucros anteriores a 1996**"), caso esta turma julgadora não acompanhe meu entendimento acima e decida por manter o valor da reserva de legal no lucro, deve o mesmo ser reduzido do valor de **R\$8.683.926,77**, por imposição das conclusões obtidas em diligência fiscal (fls. 655/656).

Imposto pago no exterior

Alega a Recorrente que a fiscalização teria incorrido em erro, pois considerou R\$545.206.409,73 como Lucro Bruto no ano-calendário de 1999, quando na verdade deveria ter considerado, quando muito, o Lucro do Exercício de R\$540.405.075,00 (fls. 12).

Isso teria ocorrido, segundo a Recorrente, porque a fiscalização não abateu do Lucro Bruto apontado no valor **R\$4.801.334,15**, pago pela pessoa jurídica no exterior a título de imposto.

Segundo admite a Recorrente, a decisão da DRJ, nesse particular, reconheceu a procedência da argumentação da Recorrente, nos seguintes termos:

"Não obstante, quanto a compensação, o valor do imposto pago no exterior (proporcional ao lucro disponibilizado) poderá ser compensado com o imposto devido no Brasil. Portanto, por ocasião do pagamento do crédito tributário aqui no Brasil, o sujeito passivo poderá compensar com o imposto pago no exterior (art. 13, e §§, da INSRF nº 38/96), verbis:"

Entende a Recorrente que, uma vez reconhecendo expressamente o seu direito de compensá-lo com eventual imposto devido no Brasil, este Conselho deveria determinar o refazimento o auto de infração para o fim de excluir a parcela relativa ao imposto pago no exterior.

Tem razão a Recorrente.

Mesmo entendo que o imposto efetivamente pago no exterior pela Recorrente, salvo melhor juízo, não equivaleria ao nosso Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, por se tratar de Imposto sobre Patrimônio cobrado dos contribuintes uruguaios e sem correspondente no Brasil., por outro lado tal discussão resta absolutamente prejudicada pois, como bem observou a Recorrente, a DRJ já reconheceu o seu direito, nos termos da decisão de primeira instância, e esta vitória do Contribuinte não sujeitou-se a Recurso de Ofício, possivelmente devido ao não atingimento da alçada mínima para sua propositura.

Faço a ressalva para que esta decisão não possa futuramente ser interpretada no sentido de reconhecer a natureza jurídica do imposto sobre patrimônio do Uruguai como imposto sobre a renda.

Dito isso, entendo que, se a DRJ reconheceu o direito a compensação a fiscalização não poderia ter incluído tais valores na autuação. Se o entendimento de primeira instância estivesse correto, o Contribuinte teria que - injustamente - amargar os juros e a multa sobre este mesmo valor, posto que integram o auto de infração e não seriam compensáveis.

Juros sobre Multa de Ofício e Taxa SELIC

Finalmente, alega a Recorrente que não é cabível a exigência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício imposta, bem como é imprestável a aplicação da taxa SELIC para efeito de cômputo dos juros de mora, pois extrapola, em muito, o percentual de 1 % previsto no art. 161 do CTN.

A respeito do tema, curvo-me ao entendimento mais recente, consagrado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho e amplamente adotado por esta Turma Julgadora, refletido no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner, *in verbis*:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

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

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

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

obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito". Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

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

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

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

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

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

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

Art. 113 A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

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

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

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

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

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

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

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

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

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

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

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

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

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

No mesmo sentido já se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/04-00.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal,

incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

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

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

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

No âmbito do Poder Judiciário, a jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL2008/0239572-8 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO-OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

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

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

É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07).

No âmbito administrativo, a incidência da taxa de juros Selic sobre os débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal foi pacificada com a edição da Súmula CARF nº 4, de observância obrigatória pelo colegiado, por força de norma regimental (art. 72 do RICARF), nos seguintes termos:

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

No mesmo sentido, aliás, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa abaixo reproduzida:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário. Precedentes citados: REsp 1.129.990-PR, DJe 14/9/2009, e REsp 834.681-MG, DJe 2/6/2010. AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/2012.

Por esta razão, afasto a alegação da recorrente de que não haveria incidência de juros sobre a multa de ofício, ressaltando que tal fato não decorre da autuação, mas decorrerá do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante deste auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o computo de juros sobre a multa. Afasto ainda a alegação de ilegalidade da aplicação da Taxa SELIC.

Por todo o exposto, dou PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos termos da fundamentação para:

iv) reconhecer que a dedução do imposto pago no exterior (10% de R\$ 4.801.334,15 = R\$ 480.133,41), já acatada pelo Órgão julgador de primeira instância, deve se dar diretamente do IRPJ lançado de ofício (e na CSLL residual, se for o caso), exonerando a parcela de multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre tal dedução.

1) excluir da base de cálculo do IRPJ o valor de **R\$197.925.098,88** relativo a lucros apurados em períodos anteriores ao ano-calendário de 1996;

2) excluir da base de cálculo da CSLL o valor de **R\$ 909.921.258,60**, sendo R\$392.357.162,60 referentes a lucros apurados até 31/12/1998 e R\$517.564.086,00 referentes a lucros apurados no ano-calendário de 1999 até 01/10/1999.

3) excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor de **R\$15.978.567,92** referente à Reserva Legal;

4) reconhecer que a dedução do imposto pago no exterior (10% de R\$ 4.801.334,15 = **R\$ 480.133,41**), já acatada pelo Órgão julgador de primeira instância, deve se dar diretamente do IRPJ lançado de ofício (e na CSLL residual, se for o caso), exonerando a parcela de multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre tal dedução.

É o voto.

Demetrius Nichele Macei - Relator